



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 15504.001823/2009-03
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-004.969 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de fevereiro de 2016
Matéria CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. PRÓ-LABORE INDIRETO
Recorrente SISTEMA PITÁGORAS DE ENSINO SOCIEDADE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA PARCIAL. SÚMULA VINCULANTE 08 DO STF. RECOLHIMENTO PARCIAL. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

De acordo com a Súmula Vinculante 08 do STF, os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência, o que dispõe o art. 150, § 4º, ou o art. 173 e seus incisos, ambos do Código Tributário Nacional (CTN), nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não, respectivamente.

No caso de lançamento das contribuições sociais, em que para os fatos geradores efetuou-se antecipação de pagamento, deixa de ser aplicada a regra geral do art. 173, inciso I, para a aplicação do art. 150, § 4º, ambos do CTN.

DILIGÊNCIA. COMPROVAÇÃO DA RESTITUIÇÃO DOS VALORES PELOS SÓCIOS. DOCUMENTOS ACOSTADOS AOS AUTOS. CONFIRMADOS PELO FISCO.

Quando da baixa do processo em diligência, o Fisco evidenciou, em parte, a efetividade da devolução dos valores objeto do contrato de mútuo e propôs a retificação do lançamento fiscal, fundamentada em documentos que constatarem o equívoco do Fisco, conforme Relatório Fiscal Complementar (diligência).

Além dos valores de devolução de mútuo considerados pelo fisco devem também ser abatidos da base de cálculo as quantias que foram escrituradas como devolução de mútuo e suportadas por recibos e extratos bancários correspondentes, independentemente de haver identificação do depositante.

OPERAÇÃO DE MÚTUO. NÃO COMPROVAÇÃO. PRÓ-LABORE INDIRETO. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

É devida contribuição sobre remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais a serviço da empresa.

O contrato de mútuo é negócio jurídico que pressupõe a devolução do bem fungível tomado emprestado em equivalentes de quantidade, qualidade e gênero, sendo configurado como uma remuneração auferida pelos sócios (pró-labore indireto) quando não houve a demonstração contábil hábil e idônea da restituição dos valores pelo mutuário (sócios).

As despesas pessoais incorridas pelos sócios e suportadas pela empresa constituem base de cálculo da contribuição do segurado contribuinte individual (sócios). A operação financeira de mútuo firmado entre as partes, sem comprovação de quitação do negócio jurídico, não é válido para se afastar o caráter remuneratório dos valores disponibilizados aos sócios indiretamente, através do pagamento de despesas por eles contraídas junto a terceiros.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para exclusão dos valores apurados nas competências 01/2004 e 02/2004, em razão da decadência, e exclusão dos valores registrados no DE PARA (Valor base de cálculo notificada - Valor base de cálculo Excluída = Valor base de cálculo Mantida) constantes da planilha inserida no Relatório Fiscal Complementar (item 1.8 da diligência fiscal). II) por maioria de votos, determinar que sejam excluídos da base de cálculo as quantias mencionadas no quadro que integra o voto divergente. Vencidos os conselheiros Ronaldo de Lima Macedo (Relator) e Ronnie Soares Anderson, que somente excluía os valores sugeridos pelo Fisco. Redator designado para apresentar o voto vencedor o Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo.

Ronaldo de Lima Macedo - Presidente e Relator

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo - Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Ronaldo de Lima Macedo, Kleber Ferreira Araújo, Ronnie Soares Anderson, Marcelo Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, João Victor Ribeiro Aldinucci e Natanael Vieira dos Santos.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais, relativa à contribuição previdenciária patronal, para as competências 01/2004 a 12/2004.

O Relatório Fiscal (fls. 33/35) informa que os fatos geradores decorrem das remunerações dos segurados contribuintes individuais, em forma de salários, referentes aos valores pagos aos sócios da autuada a título de mútuo, porém, considerados pela autoridade lançadora como pró-labore tendo em vista a inconsistência entre os lançamentos contábeis dos valores “emprestados” e os respectivos documentos de caixa, bem como por não terem sido apresentados os documentos que fundamentaram os lançamentos contábeis da devolução, pelos sócios, dos valores “emprestados”, para o período janeiro a dezembro de 2004.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 09/03/2009 (fls.01 e 72), mediante correspondência postal com Aviso de Recebimento (AR).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 90/100), alegando, em síntese, que:

1. decadência das contribuições de janeiro e fevereiro de 2004, com fundamento na Súmula Vinculante STF nº 08, no art. 150, § 4º do CTN e na tese de que as contribuições previdenciárias são tributos por homologação;
2. a fiscalização se excedeu ao lavrar a presente autuação, eis que a desclassificação da escrita contábil é medida extrema, que não basta existência de vícios isolados na escrituração para que ela seja descartada e que os exemplos citados no relatório fiscal não desvirtuam os mútuos, mas ratificam a existência deles. O relatório fiscal deveria informar porque os valores a título de mútuo foram classificados como pró-labore e não como distribuição de lucro. Afirma que se os mútuos tivessem valores idênticos, mês a mês, aí sim se poderia afirmar a existência de característica de pró-labore. Todavia, no presente caso, os valores envolvidos a cada mês são diferentes uns dos outros, adequando-se muito mais à situação de distribuição de lucros;
3. afirma que a impugnante localizou os documentos que comprovam que os mútuos realmente ocorreram, são eles: contratos de mútuo entre a impugnante e Walfrido Silvino dos Mares Guia Neto, Evando José Neira e Júlio Cabizuca, bem como os recibos firmados pelos sócios;
4. a impugnante já conseguiu localizar a maior parte dos documentos que comprovam a devolução dos mútuos (retorno dos valores

emprestados). São eles recibos emitidos pela impugnante e extratos bancário, que comprovam que grande parte dos empréstimos foi pago através de depósito/crédito na conta corrente da empresa. Quanto à devolução do restante do empréstimo, afirma ter sido feita através de compensação de créditos efetuados entre pessoas jurídicas. Cita dois exemplos, um deles é o seguinte: o sócio Valfrido Silvino dos Mares Guia Neto, que é também sócio da empresa Samos Participações Ltda, solicitava a esta que parte dos lucros a lhe serem distribuídos fossem transferidos diretamente a impugnante para amortizar o mútuo. Por sua vez, a empresa Samos não fazia o crédito, eis que era sócia da empresa Pitágoras Administração e Participações Ltda., e, por isso mesmo, tinha lucros a receber, passando a incumbência adiante;

5. como a Pitágoras Administração e Participações Ltda. era credora do Sistema Pitágoras de Ensino Sociedade Ltda., elas acabavam compensando o crédito que iria ser feito em nome do Sr. Walfrido. Na contabilidade da empresa Pitágoras Administração era computado o valor que seria transferido como pagamento de empréstimo feito pela impugnante, que em contrapartida, também amortizava o mesmo valor na dívida consolidada do Sr. Walfrido. Nesse caso as quantias não eram creditadas efetivamente para o impugnante, todavia, isso não quer dizer que o retorno do empréstimo não ocorreu. Como prova dessas operações entre pessoas jurídicas, junta cartas endereçadas pelo Sr. Walfrido ao Impugnante e à Samos, os ofícios remetidos pela Samos à Pitágoras Administração, os comunicados que ratificam diversas compensações formalizadas entre a Pitágoras Administração e o Impugnante e, por fim, os recibos encaminhados ao sócio comprovam a devolução de R\$607.904,00;
6. acrescenta que está diligenciando no sentido de localizar outros documentos que ratificam a devolução da totalidade dos valores empresados aos sócios, os quais serão apresentados assim que possível;
7. indevida a desclassificação dos registros contábeis porque, ao contrário do afirmado pela autoridade lançadora, os lançamentos contábeis não divergem dos documentos. Para comprovar o alegado, apresenta as seguintes justificativas para os exemplos citados no relatório fiscal:

Exemplo contido no relatório fiscal	Justificativa/argumento da defesa
Lançamento contábil, datado de 21/07/2004, de pagamento a título de mútuo ao Sr. Walfrido Silvino dos Mares Guia Neto no valor de R\$20.100,00 embasado em documento de R\$19.600,00	A divergência de valores não autoriza a conclusão o restante do empréstimo (R\$500,00) não foi disponibilizado ao Sr. Walfrido. Se R\$19.600,00 estão comprovados, não há porque desclassificar a totalidade do mútuo de R\$20.100,00

Lançamento contábil, datado de 02/08/2004, de pagamento a título de mútuo ao Sr. Walfrido Silvino dos Mares Guia Neto embasado em documento que demonstra que parte do valor não foi pago para o referido sócio, mas para terceiro	A terceira pessoa a quem foi pago parte do valor é a Sra. Sheila Emrich dos Mares Guia, esposa do Sr. Walfrido Silvino dos Mares Guia Neto, que, para <i>“facilitar as coisas (e, porque não, para economizar a CPMF) pediu que parte do dinheiro fosse diretamente destinada para a esposa.”</i>
Lançamento contábil, datado de 10/12/2004, de pagamento a título de mútuo ao Sr. Walfrido Silvino dos Mares Guia Neto embasado em documento que demonstra que parte do valor não foi pago para o referido sócio, mas à ABCC Manga larga Machador, pessoa diversa daquela indicada no lançamento.	A quantia foi utilizada para pagar boleto que traz o nome do Sr. Walfrido Silvino dos Mares como cedente, ou seja, o dinheiro foi usado para pagar conta do sócio.

Ao final requer o acolhimento da defesa para que se cancele ou se julgue improcedente o lançamento e, com fulcro no § 4º, alínea "a", do art. 16 do Decreto 70.235/72 e art. 38 da Lei 9.784/99, solicita a anexação posterior de documentos.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Belo Horizonte/MG – por meio do Acórdão nº 02-24.197 da 6ª Turma da DRJ/BHE (fls. 107/114) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade.

A Notificada apresentou recurso (fls. 153/163), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados, e no mais alega improcedência dos valores apurados e afirma que a sua contabilidade espelha a realidade fática da empresa.

Posteriormente, foi determinada diligência fiscal para averiguar se houve ou não a efetiva devolução dos valores emprestados aos sócios, consubstanciado nos contratos de mútuo. A informação fiscal (diligência) apontou que o Fisco cometeu um equívoco na apuração da base de cálculo, já que, em parte, os valores emprestados aos sócios foram devolvidos à empresa, e sinaliza pela retificação dos valores apurados inicialmente.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Belo Horizonte/MG encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

A Recorrente alega que a autuação é improcedente em relação às competências anteriores a fevereiro de 2004, posto que estariam fulminadas pela decadência, requerendo a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

Pelos motivos a seguir delineados, tal alegação será acatada em parte.

Inicialmente, registramos que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, negou provimento aos mesmos por unanimidade, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, ambos da Lei 8.212/1991.

Na oportunidade, os ministros ainda editaram a Súmula Vinculante 08 a respeito do tema, a qual transcrevo abaixo:

Súmula Vinculante 8 - STF: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

É necessário observar os efeitos da súmula vinculante, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional 45/2004, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (g.n.)

Da leitura do dispositivo constitucional, pode-se concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (g.n.)

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo Único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Por outro lado, ao tratar do lançamento por homologação, o Código Tributário definiu no art. 150, § 4º o seguinte:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça que, nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação. Se, no entanto, o sujeito passivo não efetuar pagamento algum, nada há a ser homologado e, por consequência, aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, em que o prazo de cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Verifica-se que o lançamento fiscal em tela refere-se às competências 01/2004 a 12/2004 e foi efetuado em 09/03/2009, data da intimação e ciência do sujeito passivo (fls. 01 e 72).

No caso em tela, trata-se do lançamento de contribuições, cujos fatos geradores o Fisco já reconheceu que a Recorrente efetuou antecipação de pagamento parcial para outras rubricas da contribuição previdenciária, conforme Relatório Fiscal e Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal (TEPF), fls. 22/23. Esses documentos afirmam que houve o recolhimento parcial de contribuições devidas. Nesse sentido, a teor do enunciado da súmula 99 do CARF¹, aplica-se o art. 150, § 4º, do CTN, para considerar que os valores apurados até a competência 02/2004, inclusive, foram abrangidos pela decadência tributária.

¹ Súmula 99 do CARF: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor

Com isso – como o crédito foi constituído com fundamento no direito potestativo do Fisco em lançar os valores das contribuições não recolhidas em época determinada pela legislação vigente –, a preliminar de decadência será acatada em parte, excluindo-se os valores apurados nas competências 01/2004 e 02/2004, eis que o lançamento fiscal refere-se ao período de 01/2004 a 12/2004 e as competências posteriores a 02/2004 não foram abarcadas pela decadência tributária.

Diante disso, acata-se parcialmente a preliminar de decadência tributária, excluindo as contribuições apuradas até a competência 02/2004, inclusive, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Após isso, passo ao exame de mérito.

DA DILIGÊNCIA FISCAL:

Com relação à restituição dos valores realizadas pelos sócios, constata-se que os documentos juntados aos autos pela Recorrente comprovam, em parte, a devolução dos valores pelos sócios.

Na espécie, diante da alegação de que o lançamento estaria equivocado, já que os valores apurados pelo Fisco teriam abarcados cifras restituídas pelos sócios, os autos foram baixados em diligência para manifestação do Fisco sobre a possível necessidade de retificação do lançamento, conforme Resolução nº 2402-000.416 do CARF.

Em Informação Fiscal, consubstanciada pelo Relatório Fiscal Complementar (Parecer Fiscal), consta que as alegações da Recorrente, em parte, são pertinentes, e o Fisco conclui que a base de cálculo deverá ser retificada, conforme planilha abaixo:

“[...] 1.8. Sendo assim, cumprindo o comando da Resolução nº 2402-000.416 - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária de 19 de fevereiro de 2014, ressaltando a hipótese de entendimento diferente em apreciação da matéria pelo CARF, elaboramos a tabela a seguir, de forma a demonstrar por competência e segurado, os ajustes, nas bases de cálculo ora retificadas, cujos totais mensais espelhamos a seguir:

Competência	Identificação do segurado	DE Valor base de cálculo notificada	Valor base de cálculo Excluída	Ref. Fis. Doc. de Exclusão	PARA Valor base de cálculo Mantida
01/2004	Walfrido Silvino dos Mares Guia Neto	451.563,99	446.599,98	112/113	4.964,01
01/2004	Júlio Fernando Cabizuca	5.000,00	0,00		5.000,00
01/2004	Evando Jose Neiva	233.390,82	0,00		233.390,82
01/2004 total		689.954,81	446.599,98		243.354,83
02/2004	Walfrido Silvino dos Mares Guia Neto	1.000,00	0,00		1.000,00
02/2004	Júlio Fernando Cabizuca	1.691,42	0,00		1.691,42
02/2004	Evando Jose Neiva	113.344,70	0,00		113.344,70
02/2004 Total		116.036,12	0,00		116.036,12
03/2004	Walfrido Silvino dos Mares Guia Neto	7.556,29	0,00		7.556,29

considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Documento autenticado digitalmente em 10/03/2016 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 14/03/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO

03/2004	Júlio Fernando Cabizuca	21.025,00	"0,00		21.025,00
03/2004 Total		28.581,29	0,00		28.581,29
04/2004	Walfrido" Silvino dos Mares Guia Neto	460,00	0,00		460,00
04/2004	Evando Jose Neiva	106.392,00	0,00		106.392,00
04/2004 Total		106.852,00	0,00		106.852,00
05/2004	Walfrido Silvino dos Mares Guia Neto	3.029,67	0,00		3.029,67
05/2004	Evando Jose Neiva	88.970,70	0,00		88.970,70
05/2004 Total		921000,37	0,00		92.000,37
06/2004	Walfrido Silvino dos Mares Guia Neto	79.306,92	0,00		79.306,92
06/2004	Evando Jose Neiva	138.160,00	138.160,00	29/32	0,00
06/2004 Total		217.466,92	138.160,00		79.306,92
07/2004	Walfrido Silvino dos Mares Guia Neto	245.040,00	207.240,00	132/141	37.800,00
07/2004	Júlio Fernando Cabizuca	2.000,00	0,00		2.000,00
07/2004	Evando Jose Neiva	69.080,00	69.080,00	33/36	0,00
07/2004 Total		316.120,00	276.320,00		39.800,00
08/2004	Walfrido Silvino dos Mares Guia Neto	257.670,39	69.080,00	141/146	188.590,39
08/2004	Evando Jose Neiva	75.739,20	75.739,20	37/44 *	0,00
08/2004 Total		333.409,59	144.819,20		188.590,39
09/2004	Walfrido Silvino dos Mares Guia Neto	521.740,00	369.080,00	126/127 e 147/151 *	152.660,00
09/2004	Evando Jose Neiva	62.420,00	62.420,00	37/44 *	0,00
09/2004 Total		584.160,00	431.500,00		152.660,00
10/2004	Walfrido Silvino dos Mares Guia Neto	269.750,78	69.080,00	152/156	200.670,78
10/2004	Evando Jose Neiva	37.544,91	37.544,91	45/48	0,00
10/2004 Total		307.295,69	106.624,91		200.670,78
11/2004	Walfrido Silvino dos Mares Guia Neto	202.185,00	96.712,00	157/161	105.473,00
11/2004	Evando Jose Neiva	29.455,76	29.455,76	49/52	0,00
11/2004 Total		231.640,76	126.167,76		105.473,00
12/2004	Walfrido Silvino dos Mares Guia Neto	249.078,00	96.712,00	162/166	152.366,00
12/2004	Evando Jose Neiva	38.060,37-	30.572,74	53/56	7.487,63
12/2004 Total		287.138,37	127.284,74		159.853,63

[...]" (item "1.8" do Relatório Fiscal Complementar, Diligência Fiscal)

Em relação a este ponto, simplesmente acato a proposta de retificação feita pelo próprio Fisco, conforme item "1.8" do Relatório Fiscal Complementar, Diligência Fiscal.

Diante disso, acata-se a alegação da Recorrente de que é indevida, em parte, a contribuição previdenciária, já que ela apresentou documentos para se eximir dos valores lançados, fato este admitido, posteriormente, pelo próprio Fisco, consoante Relatório Fiscal Complementar. Assim, deverão ser excluídos da base de cálculo os valores registrados no **DE PARA** (Valor base de cálculo notificada - Valor base de cálculo Excluída = Valor base de cálculo Mantida) constantes da planilha inserida no Relatório Fiscal Complementar (item 1.8 da diligência fiscal).

DA OPERAÇÃO DE MÚTUO:

O Fisco afirma que a base de cálculo decorre de valores lançados nos Livros Diário e Razão a título de numerários retirados pelos sócios, já que os documentos contábeis sinalizam que os valores não foram devolvidos à empresa, caracterizando-se como retirada de pró labore em razão dos seguintes fatos:

“[...] a - Não foi apresentado nenhum documento referente aos créditos contabilizados (retorno dos valores emprestados pela empresa aos sócios).

b - Os lançamentos de débito (valores emprestados pela empresa aos sócios) não condizem com a realidade dos documentos apresentados. Por exemplo, o lançamento de 21/07/2004 ao sócio Walfrido Silvino dos Mares Guia Neto, refere-se ao valor de R\$ 20.100,00 quando o documento apresentado para a mesma data revela o valor de R\$ 19.600,00 (verificar o anexo I).

c - Outro exemplo é o lançamento de 02/08/2004, cujo destino do valor contabilizado refere-se em parte a outra pessoa física, diferente do nome do sócio contabilizado (verificar o anexo II).

d - O exemplo do anexo III é um lançamento de 10/12/2004, que foi em parte destinado à pessoa jurídica ABCC Mangalarga Machador, caracterizando assim a destinação diferente da contabilizada e com características de retirada pró labore. [...]” (Relatório Fiscal, item 4, fls. 33/35)

Em sentido contrário, a Recorrente alega que os valores apontados como retirada a título de pró-labore pelo Fisco decorrem dos contratos de mútuo realizados entre ela e o seus sócios, e foram devidamente escriturados na contabilidade, havendo assim uma indevida desclassificação dos registros contábeis pelo Fisco.

É importante esclarecer que o valor pago a título de contrato de mútuo, devidamente escriturado na contabilidade, é documento hábil para formalizar a relação obrigacional entre as partes, de forma a demonstrar a natureza jurídica das operações e afastar a incidência de eventuais contribuições previdenciárias.

No caso dos autos, verifica-se que, para os fatos em que a Recorrente não conseguiu comprovar a restituição dos valores, não há nenhuma amortização da dívida nos lançamentos realizados nas contas do seu ativo circulante (Exercícios 2004 a 2008), conforme delineamento do Relatório Fiscal e do Relatório Fiscal Complementar (diligência), sendo que os valores eram concedidos aos sócios sem a demonstração de sua devolução no movimento de caixa da empresa. Isso leva ao entendimento de que tais valores estariam sendo pagos como uma forma de remuneração dos sócios.

Conforme se pode verificar nos autos (fls. 36/71) – cópias do movimento de caixa da escrituração contábil, os valores foram concedidos aos sócios Walfrido Silvino dos

Mares Guia, Evando José Neiva e Júlio Cabizuca, e não há comprovação de que tais valores foram devidamente escriturados como verba concedida a título de empréstimos, já que a contabilidade não registra que os valores foram devolvidos à empresa, exceto para os valores constantes da planilha inserida no Relatório Fiscal Complementar (item 1.8 da diligência fiscal). E não há também comprovação de que tais valores teriam um prazo máximo para que os mutuários (sócios) devolvessem a importância devida à empresa.

Nesse passo, a Recorrente justifica, para os exemplos apontados no Relatório Fiscal, que a contabilidade está em conformidade aos fatos contábeis presenciados na empresa, entretanto, não demonstra por meio de documentos hábil do movimento de caixa que tais valores foram devolvidos ou serão devolvidos em prazo estipulado entre as partes, possuindo contratos de mútuo sem vencimento previamente estipulado.

Essa alegação não será acatada, já que a Recorrente não comprovou a efetiva restituição dos valores concedidos aos sócios – exceto para os valores constantes da planilha inserida no Relatório Fiscal Complementar (item 1.8 da diligência fiscal) –, e, além disso, a apresentação de cópias dos livros “Razão” emitidos em 20/03/2009 (ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 09/03/2009), dos contratos de mútuos e dos recibos de depósitos não identificados não demonstra, por si sós, a efetiva devolução dos numerários. Essas cópias de documentos não são elementos probatórios capazes de lastrear a efetividade do ingresso de numerário proveniente dos sócios na conta “Caixa” da Recorrente, pois deve haver correspondência entre o registro contábil e a documentação respectiva que lhe dar suporte, ou seja, o registro contábil deve ser espelhado por meio do seu documento correspondente. As cópias desses documentos (e-processo fls. 572/645) não se coadunam com o ordinariamente praticado na relação de empréstimos, ainda que se considere a posição privilegiada dos sócios, já que os empréstimos estão sujeitos as regras rígidas do Código Civil de 2002.

Mesmo havendo o registro contábil sinalizando a restituição do empréstimo em espécie pelos sócios, não houve a comprovação, por meio de documento hábil e idôneo, da efetiva devolução do dinheiro pelos sócios, tais como: comprovante do saque bancário dos sócios, cópias de cheques emitidos pelos sócios, depósito ou transferência bancária constando o nome dos sócios, cópia do extrato da conta corrente ou outro meio hábil e idôneo admitido em direito da efetiva transferência dos recursos pelos sócios, coincidente em datas e valores.

Em outras palavras, a Recorrente não comprovou a efetiva restituição dos valores pelos sócios, uma vez que o registro contábil deve ser acompanhado dos respectivos documentos capazes de afirmar o fato contábil do recebimento do empréstimo na “conta Caixa” da empresa, conforme preconiza o art. 586 do Código Civil (Lei 10.406/2002), ao estabelecer que o mutuário (sócios) deverá restituir ao mutuante (Recorrente) o que recebeu do **mesmo gênero, qualidade e quantidade**. Portanto, a devolução do empréstimo concedido aos sócios deveria ter sido realizada em dinheiro na “Conta Caixa” e devidamente materializado por meio de documento idôneo, fato este não comprovado. Esse entendimento está em conformidade com o disposto no art. 226 do Código Civil, ao estabelecer que contabilidade só faz prova a seu favor desde que fundamentada em documentação idônea (outros subsídios).

Lei 10.406/2002 – Código Civil:

*Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, **forem confirmados por outros subsídios**. (g.n.)*

.....
Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

A verdade é que esse art. 586 do Código Civil (Lei 10.406/2002) encaminha no sentido de que os sócios (mutuários) são obrigados a restituir à Recorrente o dinheiro que dele recebeu por meio da conta contábil caixa, fato este não evidenciado nos autos.

A alegação da Recorrente de que o Fisco realizou uma desconsideração dos contratos de mútuo deverá ser afastada, pois não houve essa desconsideração, e sim a aplicação de que as convenções particulares são ineficazes perante o Fisco, conforme dispõe o art. 123 do CTN – que dispõe sobre a inoponibilidade das convenções privadas contra a entidade lançadora do tributo –, c/c os arts. 221 e 228 do Código Civil – que estabelecerem a ineficácia do instrumento particular, em relação a terceiros, inclusive o Fisco, antes de registrado no registro público.

O Fisco demonstrou que os contratos de mútuos apresentados pela Recorrente não foram registrados no registro público.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

*Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, **as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.** (g.n.)*

.....
Lei 10.406/2002 – Código Civil:

*Art. 221 **O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor, mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.***

(...)

*Art. 288. **É ineficaz, em relação a terceiros, a transmissão de um crédito, se não celebrar-se mediante instrumento público, ou instrumento particular revestido das solenidades do § 1º do art. 654.** (g.n.)*

Diante da legislação que rege a matéria, o fato de haver a retirada de numerário da empresa pelos sócios, consubstanciado em suposto contrato de mútuo, sem a comprovação hábil e idônea da efetiva restituição do valor concedido, configura remuneração auferida pelos sócios (retirada indireta de pró-labore), sobre a qual incide a contribuição previdenciária, a teor do art. 28, inciso III, da Lei 8.212/1991.

Lei 8.212/1991:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por

conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Além disso, após a realização da diligência fiscal, em nenhum momento a Recorrente juntou qualquer documento tendente a comprovar o efetivo controle e amortização da dívida, nem mesmo em seu recurso voluntário complementar datado em 14/01/2015, fato que leva à conclusão de que os valores remanescentes eram realmente destinados à remuneração dos sócios, situação sujeita à incidência das contribuições previdenciárias. Esse entendimento está consubstanciado na regra estabelecida pelo art. 333 do CPC, eis que cabe ao autor (Fisco) o ônus de provar os fatos constitutivos de seu direito – no qual entendo que foi materializado no Relatório Fiscal (fls. 33/35), nos seus anexos (fls. 36/71), no Relatório Fiscal Complementar e nos documentos acostados aos autos de fls. 90/106 –, e cabe à Recorrente comprovar a existência de qualquer fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do Fisco, fato que ela não desincumbiu.

Código de Processo Civil (CPC):

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. (g.n.)

Com isso, percebe-se que o contrato de mútuo firmado entre as partes atua como subterfúgio para afastar a incidência da contribuição devida em razão dos pagamentos efetuados em favor dos segurados contribuintes individuais (sócios-gerentes), motivo pelo qual as contribuições lançadas são devidas pela Recorrente e as suas alegações postuladas na peça recursal complementar não serão acatadas.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR PARCIAL PROVIMENTO**, para reconhecer que sejam excluídos:

1. os valores apurados nas competências 01/2004 e 02/2004, inclusive, em razão da decadência; e
2. os valores registrados no **DE PARA** (Valor base de cálculo notificada - Valor base de cálculo Excluída = Valor base de cálculo Mantida) constantes da planilha inserida no Relatório Fiscal Complementar (item 1.8 da diligência fiscal), nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.

Voto Vencedor

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo - Redator designado

Ouso discordar do Ilustre Relator quanto às suas conclusões referentes à aceitação de pagamentos de mútuo mediante créditos em conta corrente efetuadas pelos sócios da autuada.

O voto do Relator aderiu inteiramente ao que ficou estabelecido pelo fisco na informação fiscal de diligência de fls. 537/554, onde deixaram de ser acatadas devoluções registradas na escrita contábil e suportadas por recibos e cópias de extratos bancários relativos à conta corrente de titularidade do sujeito passivo.

A meu ver, como parte das comprovações de pagamentos foi aceita com base na contabilidade, a exemplo de compensações entre empresas do grupo e depósitos em conta corrente mediante transferências bancárias, os outros pagamentos devidamente registrados e comprovados não poderiam deixar de ser acatados apenas por lhes faltar a identificação do depositante nos extratos bancários.

Como bem asseverou o Conselheiro Natanael Vieira em suas ponderações sobre essa questão, pouco importa saber quem efetivamente efetuou o depósito, sendo relevante apenas a informação de que houve um crédito da conta do mutuante, o qual deu como quitada o parcela do mútuo contratado com o sócio.

Neste sentido, com base nos dados apresentados na referida informação fiscal, elaborei planilha onde constam para cada sócio os depósitos escriturados e comprovados que deixaram de ser considerados na redução da base de cálculo.

SÓCIO/MÊS	WALFRIDO	EVANDO	JÚLIO
JAN		20.000,00	
FEV	1.000,00	219.864,82	
MAR			1.691,42
ABR	460,00		
MAI	7.155,82	40.389,44	26.025,00
JUN	3.621,59		
JUL	300.000,00		
AGO			
SET			
OUT			
NOV			
DEZ	349.516,22	6.487,65	
TOTAL	661.753,63	286.741,89	27.716,42

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/03/2016 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 10/03/20

16 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 14/03/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO

Impresso em 16/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Entendendo que, se o fisco não apontou qualquer mácula nos documentos que deram suporte aos lançamentos contábeis, não há como deixar de aceitar na apuração as devoluções de mútuo constantes no quadro acima, as quais devem ser abatidas nas competências correspondentes, ficando o saldo para ser aproveitado na competência subsequente em que houver débito. Observando que estes créditos devem ser considerados individualmente por sócio, nos termos em que foi feita a apuração fiscal.

Conclusão

Voto por dar provimento parcial ao recurso de modo que sejam abatidas das bases de cálculo correspondentes a cada sócio as quantias listadas no quadro acima

Kleber Ferreira de Araújo.