



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

Processo n° 10530.003596/2007-40
Recurso n° 000.000 Voluntário
Acórdão n° 2403-000.752 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de setembro de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente DISTRIBUIDORA BARREIRAS DE ALIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2006

PREVIDENCIÁRIO. ÔNUS DA PROVA. MATÉRIA
CONSTITUCIONAL. MULTA DE MORA.

Ao contribuinte cabe o ônus de provar o alegado.

O CARF não se pronuncia sobre matéria tributária constitucional, nos termos da Súmula n° 2 do CARF.

Recálculo da multa de mora para que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte por força do art. 106, II, “c” do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009, prevalecendo a mais benéfica ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Magalhães Peixoto, Cid Marconi Gurgel de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Ivacir Julio de Souza e Marthius Sávio Cavalcante Lobato.

Relatório

Assim relatou a DRJ, *verbis*:

“DO LANÇAMENTO.

A presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD nº 37.124.758-6), lavrada pela fiscalização em face da empresa DISTRIBUIDORA BARREIRAS DE ALIMENTOS LTDA E OUTROS, refere-se, de acordo com o Relatório Fiscal às fls. 108/140, às contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados, referentes à parte patronal, às destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, bem como às contribuições previdenciárias dos próprios segurados empregados.

Tais contribuições são incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados que trabalharam como empregados para empresa, sem o devido registro tempestivo. Inclui ainda a aferição indireta de salários em todos os meses intermediários em que não foram encontrados recibos de pagamentos, tendo como base as rescisões preparadas pela empresa contendo o período trabalhado, anotações feitas pelo responsável da área de pessoal, fichas de contratação de pessoal, recibos de quitação de verbas rescisórias não escrituradas na contabilidade, contratos de experiências assinados apenas pelos empregados e recibos de pagamentos "por fora".

O presente lançamento corresponde ao montante de R\$ 197.207,14 (cento e noventa e sete mil, duzentos e sete reais e quatorze centavos), valor consolidado em 09/10/2007, referente ao período de 01/1999 a 12/2006.

O procedimento fiscal foi autorizado pelos Mandados de Procedimento Fiscal à fl. 155. Conforme detalhadamente descrito no Relatório Fiscal, constam do presente lançamento os seguintes levantamentos:

- 1- ACE (Aferição Caracterização Empregado), relativo a 01/1999 a 10/2005;*
- 2- AEN (Aferição Empregados Não Registrados), relativo ao período de 01/1999 a 10/2006;*
- 3- ASS (Aferição Salários Supervisora RH), relativo ao período de 01/2001 a 04/2006;*
- 4- AVE (Aferição Valor Extra Empregado), relativo ao período 01/2005 a 10/2005;*

5- ESR (Empregados sem Registro), relativo ao período de 01/2001 a 12/2006;

6- SVN (Supervisor Vendas Não Registrado), relativo ao período de 06/2004 a 10/2004;

As contribuições apuradas, as alíquotas aplicadas e os créditos considerados, assim como os acréscimos legais aplicados, constam explicitados nos seguintes anexos: Discriminativo Analítico do Débito (DAD), Discriminativo Sintético do Débito (DSD) e Relatório de Lançamentos (RL).

DA IMPUGNAÇÃO

A autuada apresentou impugnação, alegando, em síntese, que:

PRELIMINAR: DA PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA.

Entende a Impugnante que os supostos créditos levantados pela fiscalização, anteriores a outubro de 2002, não podem ser constituídos, uma vez que fulminados pelo instituto jurídico da decadência.

As contribuições previdenciárias correspondem à modalidade de lançamento por homologação, não se aplicando o art. 45 da Lei 8.212/91, incidindo o §4º, do art. 150, do CTN.

O art. 45 da Lei 8.212/91 é inconstitucional.

DO ARBITRAMENTO (AFERIÇÃO INDIRETA).

O instituto do arbitramento foi criado para empresas sem nenhum controle contábil-fiscal que permitam ao fisco identificar dados para cruzamento e balizamento das operações financeiras do empreendimento.

No caso em questão, não há um suporte fático-jurídico contundente que ampare o arbitramento da questão analisada, já que os valores lançados não representam a realidade contábil da empresa, pois são baseados em meras ilações, suposições e indícios que não se enquadram definitivamente provados.

Deveriam as autoridades fiscais previdenciárias exaurirem os procedimentos de fiscalização das empresas sub-contratadas. A atividade fiscalizatória precisava adentrar no exame da escrita comercial da referida empresa onde, por certo, encontrariam os elementos necessários à prova de sua regularidade fiscal.

Ao contrário, optaram pelo método indireto, pelo arbitramento, chamando a Impugnante, fiel cumpridora de suas obrigações fiscais e previdenciárias, a responder solidariamente pelos débitos de terceiros.

DOS VALORES COM NATUREZA REMUNERATÓRIA OU QUE NÃO SAO SALÁRIO-CONTRIBUIÇÃO.

Em primeiro lugar, forçoso analisar que alguns valores pagos a segurados possuem natureza eminentemente indenizatória, posto que não visa à retribuição do trabalho do servidor, mas a cobrir despesas, tais como as com transporte, alimentação e

hospedagem dos empregados durante a realização de suas funções, principalmente. As parcelas com essa natureza não integram o salário -de-contribuição.

São aquelas que visam a cobrir despesas de deslocamento, alimentação e hospedagem de professores frequentadores de cursos de capacitação.

A impugnante lista várias parcelas que ela entende não ser salário de contribuição.

No presente caso, há uma série de rubricas que consideram como remunerações valores que possuem a nítida natureza indenizatória, como horas extras, décimo terceiro, prêmios, férias, comissões, enfim, uma série de valores que ou possuem tal natureza, ou não podem ser consideradas remunerações, porque desprovidas de habitualidade.

As verbas que a Autuante levantou são meras liberalidades. Não houve comprovação nos autos de que foram valores pagos com habitualidade. Quando demonstrou tal habitualidade, a auditora o fez mediante aferição indireta, um arbitramento completamente ilegal, conforme tópico anterior.

EMPREGADOS CEREALISTA.

Importante frisar que no início da autuação, argumenta-se que há a formação de um grupo empresarial entre a Impugnante, a supra-referida empresa, e a Nova Colina Administradora de Bens Patrimoniais, detentora das quotas da empresa impugnante.

Considerando como um grupo empresarial, a auditora deveria avaliar a possibilidade da prática do rateio de despesas, onde as receitas e despesas são consideradas em conjunto.

No presente caso, a prática não configura qualquer prejuízo para o INSS, porque o pagamento efetuado pela Impugnante, cujo fato e valor foi constatado via cópia de cheques, corresponde exatamente a folha de pagamento deste empregado.

Assim, o pagamento destes empregados pela Impugnante foi devidamente contabilizado pela Cerealista Castro, que assumiu todos os ônus do recolhimento das contribuições.

Querer cobrar da Impugnante é querer receber duas vezes um tributo sobre o mesmo fato gerador, já quitado, restando, portanto, extinto o referido crédito.

Assim, demonstrada a verossimilhança do ora alegado com os cheques e folhas em anexo, ora opção não senão a realização de uma revisão fiscal para apuração o alegado e conseqüente improcedência da imputação relativas as rubricas de pagamentos a funcionários de outra empresa, inclusive para averiguação de que os funcionários supostamente sem registro possuem pagamentos em dia por outra empresa.

DA REVISÃO FISCAL.

Assim, a toda evidência decorrente dos documentos ora anexados, resta equivocado o levantamento fiscal procedido.

Em face da nova realidade trazida pelos referidos documentos, que devem ser analisados em respeito a busca da verdade material, é a presente para requerer expressamente uma REVISÃO FISCAL para que seja depurado do suposto débito os valores indevidamente exigidos, com a realização da devida prova pericial.

DO PEDIDO.

Requer que a Notificação Fiscal ora impugnada seja julgada totalmente improcedente, ou, de qualquer modo, seja determinado por este Órgão nova fiscalização, relativa ao mesmo período.

Requer, ainda caso este julgador não entenda pela nulidade do presente levantamento, seja procedida uma REVISÃO FISCAL para o fim de se depurar do suposto débito os valores indevidamente exigidos, ou, em sendo necessária, a produção de PROVA PERICIAL.

DILIGÊNCIA.

Em cumprimento à diligência solicitada, foi encaminhada correspondência ao solidário Nova Colina Administradora de Bens Patrimoniais Ltda à fl. 565 (verso), regularizando sua ciência do presente débito.

DA IMPUGNAÇÃO DA EMPRESA NOVA COLINA ADMINISTRADORA DE BENS PATRIMONIAIS LTDA.

Regularizada a sua ciência, conforme assinatura A fl. 565 (verso), a empresa Nova Colina apresentou defesa às fls. 566/599, alegando, em síntese, que:

DA ILEGITIMIDADE PASSIVA.

O patrimônio da pessoa jurídica não se confunde com o patrimônio dos sócios, devendo aquela responder pelos débitos eventualmente decorrentes do exercício da atividade empresarial.

Para que seja exigido dos sócios o adimplemento da obrigação contraída pela empresa é indispensável a prova, a cargo do Fisco, de que os sócios agiram com excesso de poder ou contrários à lei, conforme art. 135 do CTN. É imprescindível que reste comprovada a conduta dolosa na prática de infração ou excesso de poderes autorizadora da responsabilização pessoal, ressaltando-se que, o simples inadimplemento não configura essa situação.

Não há prova pela fiscalização de que tenha ocorrido qualquer ato previsto no art. 135 do CTN, que justifique a inclusão da Impugnante, sócia da pessoa jurídica contribuinte ou responsável pelas exações ora cobradas, como sujeito passivo

co-responsável por tais débitos

O fato de ser a Impugnante uma pessoa jurídica não dirime o Fisco do ônus de comprovar que o sócio do contribuinte autuado tenha dado razão a qualquer ocorrência dos requisitos previsto pelo citado art. 135, conforme assegura o STJ.

Importante considerar, por fim, que a Impugnante somente foi constituída em agosto de 2004, conforme se pode observar dos atos constitutivos anexos. Assim, não poderia ser responsabilizada por atos ocorridos antes desta data, que a luz do art. 135 do CTN, somente poderiam ser praticados por aqueles com poderes de administração e gerência, conforme jurisprudências transcritas.

Assim, ao não poder ingressar no pólo passivo da obrigação tributária decorrente dos débitos ora lançados e cobrados, é ilegítima a imputação de responsabilidade à Impugnante pelo presente débito, devendo ser a NFLD anulada ou que seja sanada tal equívoco com o afastamento desta empresa do pólo passivo deste PAF.

DA DECADÊNCIA.

O art. 45 da Lei 8.212/91 é inconstitucional, conforme Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal.

No presente caso, entende a Impugnante que os supostos créditos levantados pela fiscalização, anteriores a outubro de 2002, não podem ser constituídos, uma vez que fulminados pelo instituto jurídico da decadência.

DO ARBITRAMENTO (AFERIÇÃO INDIRETA); DOS VALORES COM NATUREZA REMUNERATÓRIA OU QUE NÃO COMPÕEM O SALÁRIO-CONTRIBUIÇÃO; EMPREGADOS CEREALISTA; DA REVISÃO FISCAL.

A empresa Nova Colina apresenta nesses tópicos as mesmas alegações constantes da impugnação da empresa DIBAL.

DO PEDIDO.

Requer seja a NFLD declarada nula, ou caso assim não entenda, seja julgada improcedente.”

DA DECISÃO DA DRJ

Após analisar aos argumentos das impugnantes, a 7ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil de Salvador – BA - DRJ/SDR, emitiu o Acórdão nº 15-23.212, mantendo procedente em parte o lançamento nos seguintes aspectos:

Aplicando a decadência parcial referente ao período compreendido entre 04/1999 a 12/2003;

Determinando, de ofício, no que tange à aplicação da multa de mora, aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN, para o momento do pagamento da referida contribuição, *verbis*:

“Nos casos de falta de declaração e falta de recolhimento, a Medida Provisória nº 449 alterou a regra de imposição das multas de mora por lançamento de ofício, anteriormente prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e por falta de declaração, anteriormente prevista no § 5º do art. 32 da mesma Lei, submetendo o lançamento de ofício à capitulação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que versa sobre a multa de 75%, nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata, e de seu agravamento, quando couber.”

DO RECURSO

Inconformada, a recorrente apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário de fls. 675/698, com os seguintes argumentos, *verbis*:

“INEXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM NA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

O respeitável acórdão não enfrentou corretamente a defesa apresentada no que toca a formação de grupo de empresas entre Dibal, Nova Colina e Cerealista Castro. Ora, o Direito Empresarial, caracteriza o grupo econômico quando há participação direta ou indireta de capitais iguais ou superiores a do capital social, ou desde que existam sócios comuns, ainda, no caso de participações não inferiores a 20% do capital em que exista presença dominante ou direção única.

(...)

*Homenageando o princípio da eventualidade, mesmo entendendo pela formação do grupo econômico, não deve se esquecer esse órgão colegiado que na responsabilidade tributária solidária, **a formação do grupo econômico e a existência de um objetivo econômico comum, por si, não é suficiente para gerar a responsabilidade objetiva à recorrente**, porque não coaduna o entendimento majoritário esposado nos nossos tribunais e na nossa legislação tributária.*

SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. ART. 146, III, b, da CF e Art. 30, IX, da Lei 8.212/91.

Neste cenário, tem-se tornado comum, como no presente caso, o ente público responsável pela fiscalização, colocar empresas no pólo passivo de lançamentos tributários, na condição de solidárias, pelo só fato de pertencerem ao mesmo grupo econômico.

(...)

O artigo 30, IX, da Lei 8.212/91 deve ser interpretado, conjuntamente, com o art. 124 do CTN, em especial, no tocante ao inciso I, o qual há de ser considerado o núcleo fundamental e irradiador das diretrizes essenciais em matéria de responsabilidade tributária, de modo que todos os requisitos devem ser preenchidos, principalmente, o interesse comum no fato gerador da obrigação principal.

DO RATEIO DAS DESPESAS

Ao revés, pelo, principio da eventualidade, caso não seja esse o entendimento desse nobre conselho de recursos fiscais, e considerando a empresas atuadas como um grupo empresarial, a auditora deveria proceder ao rateio de despesas, no qual as receitas e despesas são consideradas em conjunto.

(...)

No presente caso, a pratica não configura qualquer prejuízo para o INSS, porque o pagamento efetuado pela Impugnante, cujo fato e valor foi constatado via cópia de cheques, corresponde exatamente a folha de pagamento deste empregado.

DA APLICAÇÃO IMEDIATA DA LEGISLAÇÃO MAIS BENIGNA EM RELAÇÃO À MULTA DE MORA.”

INDIRETA. Além do mesmo argumento acerca da impossibilidade da AFERIÇÃO

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme registro de fl. 705, o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

PRELIMINARMENTE**DAS RUBRICAS NÃO IMPUGNADAS EM SEDE RECURSAL**

Entende-se que a recorrente aceitou a decisão da DRJ no que se refere às rubricas que não foram objeto de Aferição Indireta, quais sejam: ESR (Empregados Sem Registro) e SVN (Supervisor Vendas Não Registradas); diante da ausência de contestação em sede recursal, nos termos do art. 17 do Decreto n. 70.235/72, *verbis*:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

A recorrente entende que não deve haver solidariedade no tocante à contribuição previdenciária objeto da lide.

No que se refere a esse pleito, a DRJ aplicou a regra constante no art. 30, IX da Lei n. 8.212/91, decorrente do art. 124, II do CTN, *verbis*:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

(...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(...)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei; (grifo nosso)

Diante dessa legislação, para aplicação da solidariedade previdenciária, mister se faz definir o que vem a ser “Grupo Econômico”, bem como analisar o caso concreto.

A jurisprudência tem se firmado no sentido de que, para haver a formação de grupo econômico, passível de responsabilidade previdenciária, faz-se necessária a existência de um comando único e o compartilhamento de funcionários, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE NO ACÓRDÃO RECORRIDO. INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL E TESTEMUNHAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. REVISÃO. SÚMULA N. 7 DO STJ. **GRUPO ECONÔMICO. COMANDO ÚNICO. EXISTÊNCIA DE FATO. SOLIDARIEDADE. ART. 124, INC. II, DO CTN C/C ART. 30, INC. IX, DA LEI N. 8.212/91.** TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. AJUDA DE CUSTO. DIÁRIAS. DESCARACTERIZAÇÃO. NATUREZA SALARIAL CONFIGURADA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. SÚMULA N. 306 DO STJ.

(...)

3. O Tribunal de origem declarou que "é fato incontroverso nos autos que as três embargantes compartilham instalações, funcionários e veículos. Além disso, a fiscalização previdenciária relatou diversos negócios entre as empresas como empréstimos sem o pagamento de juros e cessão gratuita de bens, que denotam que elas fazem parte de um mesmo grupo econômico. O sócio-gerente da Simóveis, Sr. Écio Sebastião Back tem um procuração que o autoriza a praticar atos de gerência em relação às outras empresas, sendo irmão do sócio-gerente delas. Ou seja, no plano fático não há separação entre as empresas, o que comprova a existência de um grupo econômico e justifica o reconhecimento da solidariedade entre as executadas/embargantes" (grifei).

4. Incide a regra do art. 124, inc. II, do CTN c/c art. 30, inc. IX, da Lei n. 8.212/91, nos casos em que configurada, no plano fático, a existência de grupo econômico entre empresas formalmente distintas mas que atuam sob comando único e compartilhando funcionários, justificando a responsabilidade solidária das recorrentes pelo pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores a serviço de todas elas indistintamente.

(...)

8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

(REsp 1144884/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/12/2010, DJe 03/02/2011) (grifo nosso)

No caso concreto, através da análise do Relatório Fiscal de fls. 108/140, em especial no tocante à cronologia constante nas fls. 119/122, está caracterizada a formação de um Grupo Econômico.

Os pontos de destaque para o convencimento são: (i) o ingresso da empresa Nova Colina Administradora de Bens Patrimoniais LTDA como controladora em 19/10/2004; (ii) o atendimento à fiscalização (Federal, Estadual e Municipal), bem como o Recursos Humanos da Cerealista Castro serem encaminhadas para a sede da Distribuidora Barreiras de Alimentos (DIBAL).

No tocante a esse ponto, tendo esse julgador se convencido pela existência da formação do Grupo Econômico, diante da existência do “comando único” e “compartilhamento de funcionários”, conforme destacado acima. Não há como afastar a solidariedade da referida contribuição previdenciária prevista no vigente art. 30, IX da Lei n. 8.212/91, nos termos da Súmula n. Súmula nº 02 do CARF, abaixo transcrita:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Pelos citados motivos, no que se refere à responsabilidade solidária, deve o Acórdão da DRJ permanecer inalterado.

DO RATEIO DAS DESPESAS

A recorrente pleiteia o rateio com as contribuições previdenciárias pagas pela CEREALISTA, caso seja o entendimento da ocorrência de Grupo Econômico.

Ocorre que, como bem destacou a DRJ no seu Acórdão: “(...) não há nenhum levantamento referente a empregados da Cerealista Castro Ltda.”.

Por outro lado, a recorrente não demonstrou ter pago contribuições previdenciárias passíveis do rateio pretendido. Por esses motivos, não há como prosperar o pleito.

DO MÉRITO

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito lavrada contra a recorrente, referente às contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados, referentes à parte patronal, às destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, bem como às contribuições previdenciárias dos próprios segurados empregados.

A fiscalização autuou a recorrente, por arbitramento, por não ter incluído na base de cálculo da contribuição previdenciária as verbas que denominou de ACE (Aferição Caracterização Empregados); AEN (Aferição Empregados Não Registrados); ASS (Aferição Salários Supervisora); AVE (Aferição Valor Extra Empregado).

Antes de se analisar o caso concreto, mister se faz analisar o conceito de “Aferição Indireta”.

Do ponto de vista doutrinário, seguem as lições do Professor Wladimir Novaes Martinez (Curso de Direito Previdenciário. 4ª Ed. – São Paulo: LTr, 2011. P. 756), *verbis*:

861. Apuração usual – *Fiscalizando o contribuinte, a Receita Federal do Brasil examina vários documentos trabalhistas (PPP, LTCAT, do ambiente do trabalho) e contábeis (documentos de caixa) para verificar a presença do fato gerador.*

*Entre muitos outros, são considerados a folha de pagamentos, recibos de pagamento, holleriths, cartões de ponto, pagamentos aos contribuintes individuais (autônomos eventuais e empresários), contratos de prestação de serviços ou de cessão de mão de obra, documentos de aquisição de produtos, rendas e receitas, quitações no Poder Judiciário, enfim, **uma quantidade significativa de registros escriturais** pertinentes aos deveres das obrigações principais e secundárias.*

E continua:

Essa modalidade de detenção do fato gerador, por sua excepcionalidade, reclama cuidados extremos do aplicador da norma. Ela tem pressupostos, mecanismos de levantamento, claríssima descrição do modus operandi fiscal e um relatório discriminativo que não obste o direito constitucional de defesa. Por ser inusitada ab initio, merece justificativa efetiva e deve ser interpretada restritivamente. (grifos nosso)

Feita a análise doutrinária acerca da Aferição Indireta, mister se faz avaliar à luz da legislação (art. 33, §§ 3º e 6º da Lei nº 8.212/91), que regulamenta a matéria, vigente há época da fiscalização, *verbis*:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

(...)

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente

devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.
(grifo nosso)

Sobre a Aferição Indireta, assim entende a recorrente, *verbis*:

“O Direito não pode conduzir a situações desarrazoadas ou ilógicas, ao contrário, deve pautar-se por coerência, bom senso e sentimento de justiça. Tem-se, assim, que o arbitramento é critério totalmente excepcional dentro do ordenamento jurídico, que só se legitima ante às estreitas possibilidades elencadas pelo legislador.”

Da análise do Relatório Fiscal, no que se referem às rubricas: ACE, AEN, ASS e AVE; verifica-se que a fiscalização se utilizou da Aferição Indireta de forma coerente, de acordo com a doutrina e legislação pátrias, como atendeu aos preceitos da recorrente, conforme registrado.

Em sede de defesa, a recorrente, não comprovou de forma precisa os motivos que inviabilizariam os Arbitramentos Indiretos que ensejaram a autuação. Ressaltando que a ela competia provar o alegado.

Por essas razões, no que se referem às rubricas ACE, AEN, ASS e AVE, deve o Auto de Infração ser mantido.

MULTA DE MORA

A multa de mora aplicada teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal. Ocorre que esse artigo foi alterado pela Lei 11.941/2009, que estabelece que os débitos referentes a contribuições não recolhidas no prazo previsto em lei, serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.**

Tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo), para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento.**

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

Processo nº 10530.003596/2007-40
Acórdão n.º **2403-000.752**

S2-C4T3
Fl. 8

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Por falta de amparo legal, não há como prosperar o pleito da recorrente para que seja aplicado o recálculo nesta fase processual, devendo ocorrer, quando do pagamento, conforme já destacado.

CONCLUSÃO

Do exposto, julgo procedente em parte o recurso para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Marcelo Magalhães Peixoto