



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

**Processo n°** 10746.000144/2008-61  
**Recurso n°** 000.000 Voluntário  
**Acórdão n°** 2403-001.564 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de agosto de 2012  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** SISTEMA GOIANO DE TELECOMUNICAÇÃO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2003 a 30/04/2003

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AFERIÇÃO INDIRETA.

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, serão apuradas por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

MULTA DE MORA.

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, dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento os valores referentes às contribuições previdenciárias pagas nas reclamatórias de números 1190/2003 (Maria Mércia Raimundo da Rocha) e 1292/2003 (Otoni Correia Mesquita Junior); assim como 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. Vencido o conselheiro Paulo Maurício 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, Ivacir Júlio de Souza, Maria Anselma Coscrato dos Santos, Marcelo Magalhães Peixoto, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro e Ewan Teles Aguiar.

## Relatório

A Recorrente teve contra si a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD nº 35.590.539-6, incidente sobre a remuneração paga aos empregados da empresa e não recolhido, apurado por aferição indireta, no total de R\$ 44.823,43 (quarenta e quatro mil, oitocentos e vinte e três reais e quarenta e três centavos), referente às competências compreendidas entre 02/2003 a 04/2003.

Segundo o Relatório Fiscal de fls. 03/07, *verbis*:

*“1. Refere-se o crédito lançado pela presente notificação a contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social, inclusive a contribuição para financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas aos Terceiros (FNDE, INCRA, SENAI, SESI, SEBRAE), no período de 02/2003 a 04/2003, incidentes sobre remuneração paga a empregados da empresa, apurada por aferição indireta pelas razões expostas neste relatório.*

*2. Na auditoria realizada pela fiscalização do INSS, ficou plenamente comprovado que a escrituração contábil da empresa, nas contas de despesa com pessoal, não demonstra o movimento real dos pagamentos efetuados. Evidenciada a fraude contábil e observando o que determina a lei, procedemos ao lançamento do crédito por arbitramento, sendo o valor devidamente apurado por aferição indireta.”*

### **DA IMPUGNAÇÃO**

Inconformada com o lançamento, a empresa contestou a presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, por meio do instrumento de fls. 88/92.

### **DA DECISÃO DA DRJ**

Após analisar os argumentos da Recorrente, a Seção de Análise de Defesas e Recursos em Palmas-TO, prolatou a Decisão-Notificação nº 28.401.4/0060/2003, de fls. 98/101, mantendo procedente em parte o lançamento, conforme ementa que abaixo se transcreve, *verbis*:

*“PREVIDENCIÁRIO. TRIBUTÁRIO. ARBITRAMENTO. CONTABILIDADE. DESCONSIDERAÇÃO.*

*Diante da impossibilidade de se comprovar o movimento real da remuneração dos segurados a serviço da empresa, serão apuradas de ofício as bases de cálculo das contribuições devidas cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.*

***LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE.”***

Assim ficou caracterizado na Decisão-Notificação da previdência que foi levantado por meio de aferição indireta, vez que a Recorrente não registrava o movimento real das remunerações pagas aos seus empregados, o que se configura sonegação e sobre esses valores foi lavrada a notificação fiscal.

Também foi verificado pela Recorrida que nos valores levantados pela fiscalização na aferição indireta das competências 02/2003, 03/2003 e 04/2003 não houve o abatimento completo daqueles valores apurados na NFLD nº 35.590.536-1 e assim foram deduzidos apenas os valores constantes do levantamento Folha de Pagamento (Declarado em GFIP). De outra banda foi constatado que o débito referente à competência 04/2003 foi indevidamente apurado, eis que, pelo levantamento das folhas de pagamento restou constado que em relação a esta competência a empresa cumpriu as exigências previdenciárias.

Dessa forma, após as retificações e exclusão do valor referente à competência de 04/2003 o crédito previdenciário passou a ser de R\$ 9.599,95 (nove mil, quinhentos e noventa e nove reais e noventa e cinco centavos).

### **DO RECURSO**

Inconformada, a empresa interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário de fls. 106/109, requerendo a reforma do Acórdão da DRJ, com os seguintes argumentos:

#### **Das Razões da Reforma da Decisão**

Em apertada síntese a Recorrente apenas alega que haveria outro processo lavrado para cobrar o mesmo período já cobrado no presente auto, já que se tratam de mesmos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Que os fatos geradores que serviram de base para o levantamento dos dois lançamentos foram a remuneração paga aos empregados da Recorrente, sendo um lavrado por aferição indireta e o outro pelos valores das Folhas de Pagamento.

#### **Do Pedido**

Requer a reforma da decisão proferida pela DRJ, para desconstituir o débito.

### **DAS CONTRARRAZÕES**

O INSS, por meio da petição de fls. 113/115, apresentou Contrarrazões, onde inicia resumindo as alegações da autuação, da Recorrente e da Decisão-Notificação.

No mérito das Contrarrazões, a Recorrente sustenta a legalidade do procedimento da Fiscalização, vez que lançou em NFLDs diversas a autuação por aferição indireta e a autuação baseada na folha de pagamento.

### **DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA**

O Conselho de Recursos da Previdência Social, por meio da 02ª CaJ – Segunda Câmara de Julgamento, nas fls. 117/118, converteu o julgamento em diligência para que a o processo retorne para a primeira instância administrativa a fim de que seja esclarecido se as contribuições previdenciárias relativas às reclamatórias foram recolhidas e, caso tenham sido recolhidas, se houve a consideração das GPS's neste processo.

### **DO ATENDIMENTO DA DILIGÊNCIA**

Em resposta à diligência solicitada, a Fiscalização, ns fl. 119, esclareceu que não houve recolhimento de contribuição previdenciária nas reclamações de números 1190/2003 (Maria Mércia Raimundo da Rocha) e 1292/2003 (Otoni Correia Mesquita Junior).

### **DA MANIFESTAÇÃO DA RECORRENTE**

Por meio da Petição de fls. 124/130, a Recorrente apresentou as GPS's referentes às reclamações devidamente pagas.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator.

### DA TEMPESTIVIDADE

Conforme registro de fl. 112, o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

### DO MÉRITO

A Fiscalização autuou a Recorrente, por arbitramento, por ter comprovado que a escrituração contábil da empresa não demonstrar o movimento real referente às contas com despesa de pessoal, ensejando assim a possibilidade de apuração por aferição por arbitramento.

Alega a Recorrente, que foi feita a cobrança em duplicidade, já que os períodos compreendidos em duas NFLD's eram os mesmos.

Essa alegação, contudo, não há como prosperar, pois, assim como restou demonstrado na decisão de 1ª Instância, não há nenhum óbice no lançamento de várias Notificações Fiscais de Lançamento de Débito – NFLD, em relação ao mesmo período, desde que os fatos geradores sejam distintos, como o caso em tela.

Mister destacar a existência de 2 NFLD's, cobrando as mesmas competências, quais sejam: 02/2003, 03/2003 e 04/2003. Ocorre que, a NFLD de nº 35.590.536-1 se refere aos valores lançados com base nas folhas de pagamento; já na NFLD nº 35.590.539-6 (ora em litígio), foram levantados por meio de aferição indireta, ante a imprecisão na contabilidade da Recorrente.

Nesse diapasão, mister se faz analisar o conceito de “Aferição Indireta”, para, em seguida, analisar o caso concreto.

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)

Logo, restou comprovado que havendo inconsistência na contabilidade do contribuinte, a Fiscalização fica autorizada a fazer o lançamento por arbitramento como o caso em tela.

Contudo, mister destacar que a Recorrente, por meio das fls. 128/129, comprovou o adimplemento das contribuições previdenciárias referentes às reclamatórias de números 1190/2003 (Maria Mércia Raimundo da Rocha) e 1292/2003 (Otoni Correia Mesquita Junior). Logo, esses valores devem ser considerados quando do pagamento.

### **DA 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;*

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

### **CONCLUSÃO**

Do exposto, **julgo procedente em parte** o recurso para excluir do lançamento os valores referentes às contribuições previdenciárias pagas nas reclamações de números 1190/2003 (Maria Mércia Raimundo da Rocha) e 1292/2003 (Otoni Correia Mesquita Junior); assim como 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