



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

**Processo nº** 13888.004944/2010-40  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2403-002.632 – 4<sup>a</sup> Câmara / 3<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de julho de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** RIOLIX TRANSPORTES E SERVICOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

PREVIDENCIÁRIO. LANÇAMENTO. LEI VIGENTE.

O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada , eis que assim resta determinado na previsão do art. 144 do Código tributário Nacional- CTN.

PREVIDENCIÁRIO. MULTA DE MORA.

Na forma da redação dada ao art. 35 da Lei nº 8.212/91 pela Lei n 11.941, de 2009, às obrigações inadimplidas anteriores às alterações então introduzidas, seriam acrescidas de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

PREVIDENCIÁRIO. RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA MAIS BENÉFICA.

O inciso II, “c” do art.106, do Código Tributário Nacional - CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna

Autuação lavrada por ofensa à legislação vigente capitulada nos incisos I, II e III do art. 35 anterior a nova redação dada pela Lei n 11.941, sendo mais benéfico o novo comando, o cálculo da multa de mora há que se submeter ao preceituado último.

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, determinando até 11/2008 o recálculo da 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%, conforme o comando do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 incluído pela Lei nº 11.941/2009. Ressalte-se que são critérios desta data que devem ser observados quando da ocasião do pagamento. Vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro na questão da multa.

CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI - Presidente.

IVACIR JÚLIO DE SOUZA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Mees Stringari , Marcelo Magalhaes Peixoto, Elfas Cavalcante Lustosa Aragao Elvas, Ivacir Julio de Souza, Daniele Souto Rodrigues e Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro.

## Relatório

Analisado o Relatório de Primeira Instância, o confrontei com os autos e tendo corroborado seu conteúdo, com grifos de minha autoria, o transcrevo na íntegra:

*"Trata-se de crédito tributário constituído pela fiscalização contra o sujeito passivo acima identificado (DEBCAD nº 37.281.3003), consolidado em 08/11/2010, no valor de R\$ 231.406,09, referente às contribuições destinadas às **Outras Entidades e Fundos (Terceiros)**.*

*Os fatos geradores das contribuições foram as remunerações pagas/creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais no período de 01/2006 a 12/2009, apuradas em folhas de pagamentos.*

*Outros fatos geradores foram verificados em livros contábeis, como pagamento ao sócio administrador a título de retirada pró labore, pagamento a pessoa física a título de prestação de serviço, fornecimento de cestas básicas e vale-refeição em desacordo com a legislação vigente (sem adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador PAT).*

*Foram considerados como salários de contribuição os valores brutos das notas fiscais lançadas a título de vale refeição e cesta básica, tendo em vista que não havia participação dos empregados no custo da alimentação. Os lançamentos foram feitos nas competências dos respectivos lançamentos contábeis em conta de despesa, verificados na contabilidade da empresa.*

*Foram utilizados/apropriados como crédito do contribuinte, todos os valores relativos as GPS constantes do conta-corrente da empresa, bem como todos os valores declarados em GFIP, onde estão especificados pagamentos exclusivo para essa rubrica, e também créditos decorrentes de retenção sofridas pelo contribuinte, destacadas em notas fiscais de prestação de serviços, conforme detalhados nos anexos "DD – Discriminativo do Débito", "RDA – Relatório de Documentos Apresentados" e "RADA – Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados".*

### ***DA IMPUGNAÇÃO - (Destaque de minha autoria)***

*O sujeito passivo apresentou impugnação, acompanhada de documentos, na qual alega e requer, em suma, o seguinte:*

*O Relatório Fiscal é extremamente sintético, não indica sequer o órgão que está emitindo o Auto de Infração, cita apenas o Ministério da Fazenda e Secretaria da Receita Federal o Brasil.*

*Não consta sequer a Delegacia Jurisdicionante ou outra*

*qualquer autorizada pela Superintendência Estadual. Assim, o lançamento já começa nulo de pleno direito.*

*O Relatório Fiscal também não aponta sequer os levantamentos e códigos. Não aponta os valores informados em GFIP e a diferença apurada em GFIP em relação à folha de pagamento. (ARGUMENTOS SUPERADOS E NÃO REITERADOS EM GRAU DE RECURSO)*

*Foi aplicada multa de 75%, retroativa, pela não inclusão de fatos geradores em GFIP, multa essa estabelecida apenas em dezembro/2008, pela Medida Provisória 409/2008, sem se comprovar que a mesma seria mais benéfica ao contribuinte, nos termos do artigo 106 do CTN.*

#### *Levantamentos*

*AU, W11 e W2 – Contribuinte Individual, Pessoa Física, com base em valores supostamente informados em escrituração contábil. Ocorre que não existe pagamento de autônomos. Os valores informados em DDIRF dizem respeito a pagamento de alugueis, com incidência apenas de IRPF na fonte, não se tratando de serviços prestados.*

#### *Levantamentos*

*CB, W4 e W31 – Cesta Básica e Vale Refeição. O contribuinte fez sua inclusão no PAT antes do início da ação fiscal. Ademais, tratase de benefício social de aplicação obrigatória, constante de Acordo Coletivo de Trabalho devidamente homologado junto ao Ministério do Trabalho. Transcreve trecho de decisão do TST sobre o tema. ARGUMENTOS SUPERADOS E NÃO REITERADOS EM GRAU DE RECURSO*

#### Levantamentos

*DAL. Todo o período. Incorreta a cobrança, pois os acréscimos legais foram recolhidos regularmente, sendo fruto de inconsistência do sistema da Receita Federal. (ARGUMENTOS SUPERADOS E NÃO REITERADOS EM GRAU DE RECURSO)*

*Levantamentos “LEV: FP - FOLHA DE PAGAMENTO - Período do Débito: 01/2006 a 10/2008 ; LEV: W6 - FOLHA DE PAGAMENTO , Período do Débito: 12/2008 a 12/2009” (destaque de minha autoria)*

**FP e W6** – Todo o período. Não foram considerados os valores em GFIP, que deveriam ser expurgados do lançamento fiscal. O salário de contribuição não é informado, tendo sido lançado o valor bruto da folha de pagamento conforme escriturado e não o valor do salário de contribuição apurado pela folha de pagamento, sem a inclusão das verbas elencadas no artigo 28, item 9º da Lei de Custo da Seguridade Social.

#### *Levantamentos*

**PL, W8 e W71** – Pagamento de PróLabore – Foram incluídos valores que não poderiam ser considerados prólabore, sendo apenas conta de mútuo existente entre empresa e diretores, que haviam procedido a empréstimo à empresa. ( NÃO APRESENTOU OS CONTRATOS DE MÚTUO )

Os fatos jurídicos que se afiguram indispensáveis ao nascimento do liame obrigacional da contribuição do artigo 31 da Lei nº 8.212/91 não estão presentes na notificação fiscal de lançamento de débito.

No Relatório Fiscal não é apontado a qual rubrica se refere as diferenças de salário de contribuição apuradas pela autoridade fiscal. O Relatório Fiscal aponta apenas o valor correto do salário de contribuição apurado na ação fiscal, o valor devido à Previdência Social, deduzindo os valores retidos e recolhidos antes do inicio do procedimento fiscal, procedendo ao arbitramento do salário de contribuição com base nos valores informados em RAIS.

O Auditor arbitrou o salário de contribuição através da suposta massa salarial contábil, sem deduzir dela as verbas rescisórias. E mesmo que o valor houvesse sido arbitrado, o arbitramento estaria incorreto, pois nos valores de salário de contribuição lançados foram incluídas as remunerações decorrentes da primeira e segunda parcela do décimo terceiro salário. Ocorre que foram incluídos os adiantamentos de décimo terceiro salário, exigidos nas competências do adiantamento e não na competência própria, quando foram recolhidas as exações, as quais não foram incluídas no resumo do salário de contribuição, porquanto não constituem remuneração fora da competência gratificação natalina, nos termos do artigo 22, I do Lei nº 8.212/91.

A fiscalização de contribuições previdenciárias pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, por seus auditores, não tem legitimidade para arbitrar, nessas circunstâncias, eventual crédito relativo aos pagamentos efetuados pelo impugnante.

*A tributação com base em presunção somente é cabível quando expressamente prevista em lei. Diante de eventuais indícios de omissão de remuneração, a fiscalização deve aprofundar os trabalhos fiscais de modo a comprovar ou não a ocorrência da irregularidade.*

*A fiscalização procedeu ao arbitramento de contribuições previdenciárias, procedendo a uma aferição indireta com base nos valores supostamente existentes e contabilizados, sem apurar as parcelas que não compõem o salário de contribuição.*

*O contrato de concessão ajustado apenas mascara a realidade contratual, com as empresas de transporte sendo apenas prestadoras de serviço, não tendo efetivamente concessão de serviços de transportes da Cidade de Rio Claro. O Contrato não atende o disposto na Lei nº 8.666/2003.*

*A administração Pública responde solidariamente com o contratado pelos encargos previdenciários resultantes da execução do contrato, nos termos do artigo 31 da Lei nº 8.212/91.*

*O contrato existente não é de concessão e sim prestação de serviços, sendo responsabilidade do tomador de serviços proceder à retenção de 11% incidente sobre a nota fiscal de prestação de serviços, recolhendo os valores em favor das prestadoras.*

*O auditor fiscal deixou de apropiar como crédito da impugnante valores que deveriam ter sido retidos pelo tomador de serviços.*

*Com o advento da MP 449, convertida na Lei nº 11941/2009, as sobras de retenção deverão ser alocadas em todos os estabelecimentos, sendo que os valores não utilizados deverão ser considerados para as competências seguintes. Este saldo em favor da impugnante foi devidamente informado em GFIP.*

*O auditor deveria proceder à emissão do auto de infração apenas com lançamento de glosa de compensação, pois não considerou os créditos que a impugnante tem direito. Ao proceder o lançamento com arbitramento de contribuições com base em outros elementos que não a folha de pagamento, sem considerar as GFIP com indicação da compensação, ocorre majoração indevida da multa, que é limitada a 20% nos casos de glosa de compensação, até a vigência da MP 449/2008.*

*Os encargos moratórios aplicados caracterizam verdadeiro confisco. A multa deve ser reduzida do percentual de 30% para razoáveis 2%, sob pena de violação do princípio constitucional da vedação do confisco.*

*A impugnante tem direito à redução da multa de mora em 50%, prevista para os casos da contribuição ter sido declarada em GFIP, uma vez que ela não pode ser prejudicada pela alteração da legislação em momento posterior a ocorrência da infração.*

*É indevida a indicação dos sócios e procuradores da impugnante como responsáveis solidários, conforme consta da Relação de*

*CoResponsáveis, anexo da NFLD. A responsabilização deles somente poderia se dar nos casos previstos nos artigo 134 e 135 do*

*Código Tributário Nacional, os quais não ocorreram na hipótese presente.*

*O artigo 13 da Lei nº 8.620/93, que previa a responsabilidade solidária dos sócios pelos débitos junto à Seguridade Social, foi revogado pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.*

*Requer a consideração das GFIP substituídas por GFIP emitidas com base em decisão judicial.*

**Requer a desconsideração** do arbitramento com base nas despesas de pessoal escrituradas sem o reconhecimento das parcelas não remuneratórias, pois todos os fatos geradores foram declarados em GFIP.

**Requer o reconhecimento do direito da impugnante proceder a compensação de créditos decorrentes da aplicação de 11%** sobre o valor do faturamento, cujo recolhimento é de responsabilidade da tomadora de serviços. Esse crédito deve ser concedido a impugnante independentemente de constar em GFIP, tendo em vista o entendimento da PGFN.

*Requer*

*o julgamento em conjunto dos lançamentos, ante a existência de conexão entre eles.*

*É o relatório. ”*

## **DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA**

Após analisar aos argumentos da então Impugnante, na forma do registro de fls.95 e seguintes, a 9ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Ribeirão Preto (SP) - DRJ/RPO, em 04 de abril de 2012, exarou o Acórdão nº 14-37.201, concedendo PROVIMENTO PARCIAL às interpostas alegações excluindo os levantamentos **CB – CESTA BÁSICA VALE REFEIÇÃO (01/2006 a 10/2008)**, **W31 – CESTA BÁSICA VALE REFEIÇÃO (07/2006 a 11/2008)** e **W4 –CESTA BÁSICA (12/2008 A 12/2009)**, nos termos do DADR.

## **DO RECURSO**

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls.108 onde reiterou as alegações que fizera em instância “*ad quod*”.

É o Relatório.

**Voto**

Conselheiro Ivacir Júlio de Souza

**DA TEMPESTIVIDADE**

Conforme registros de protocolo de fls. 108 e telas de fls. 123, o recurso é tempestivo. Aduz que reúne os pressuposto de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Às fls. 04, no Relatório denominado como - **DD - DISCRIMINATIVO DO DÉBITO**, registraram-se todos os levantamentos utilizados na ação fiscal:

**LEV: CB - CESTA BÁSICA VALE REFEIÇÃO - ( EXCLUÍDO )**

Classificação: Não declarado em GFIP

Período de Apuração: 01/2006 a 12/2009

Período do Débito: 01 /2006 a 10/2008

**LEV: W31 - CESTA BÁSICA VALE REFEIÇÃO - ( EXCLUÍDO )**

Classificação: Não declarado em GFIP

Período de Apuração: 01/2006 a 12/2009

Período do Débito: 07/2006 a 11/2008

**LEV: W4 - CESTA BÁSICA VALE REFEIÇÃO - (EXCLUÍDO)**

Classificação: Não declarado em GFIP

Período de Apuração: 01/2006 a 12/2009

Período do Débito: 12/2008 a 12/2009

Consolidado em: 08/11/2010

**CRÉDITOS MANTIDOS****LEV: AU - SERVIÇO PESSOA FÍSICA**

Classificação: Não declarado em GFIP

Período de Apuração: 01/2006 a 12/2009

Período do Débito: 10/2006 a 12/2007

**LEV: DAL - Diferença de Ac. Legais**

Classificação:

Período de Apuração:

Período do Débito: 04/2008 a 05/2010

**LEV: FP - FOLHA DE PAGAMENTO**

Classificação: Não declarado em GFIP

Período de Apuração: 01/2006 a 12/2009

Período do Débito: 01/2006 a 10/2008

**LEV: PL - PAGAMENTOS DE PRO LABORE**

Documento assinado digitalmente conforme MP-2.250-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 11/06/2015 por IVACIR JULIO DE SOUZA, Assinado digitalmente em 11/06/201

5 por IVACIR JULIO DE SOUZA, Assinado digitalmente em 15/06/2015 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

Impresso em 15/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Classificação: Não declarado em GFIP  
Período de Apuração: 01 /2006 a 12/2009  
Período do Débito: 01/2006 a 10/2008

LEV: W11 - SERVIÇO PESSOA FÍSICA  
Classificação: Não declarado em GFIP  
Período de Apuração: 01 /2006 a 12/2009  
Período do Débito: 07/2006 a 03/2007

LEV: W2 - SERVIÇO PESSOA FÍSICA  
Classificação: Não declarado em GFIP  
Período de Apuração: 01/2006 a 12/2009  
Período do Débito: 02/2009 a 07/2009

LEV: W51 - FOLHA DE PAGAMENTO  
Classificação: Não declarado em GFIP  
Período de Apuração: 01 /2006 a 12/2009  
Período do Débito: 06/2006 a 11/2008

LEV: W6 - FOLHA DE PAGAMENTO  
Classificação: Não declarado em GFIP  
Período de Apuração: 01 /2006 a 12/2009  
Período do Débito: 12/2008 a 12/2009

LEV: W71 - PAGAMENTOS DE PRO LABORE  
Classificação: Não declarado em GFIP  
Período de Apuração: 01/2006 a 12/2009  
Período do Débito: 06/2006 a 11/2008

LEV: W8 - PAGAMENTOS DE PRO LABORE  
Classificação: Não declarado em GFIP  
Período de Apuração: 01/2006 a 12/2009  
Período do Débito: 12/2008 a 12/2009

## **DA CONDUCÃO DO VOTO A QUO**

Enfrentando as alegações da Impugnante, referindo-se aos levantamentos abaixo destacados, todos NÃO DECLARADOS EM GFIP, o Julgador a quo manifestou seu entendimento na forma abaixo transcrita:

*"LEV: AU - SERVIÇO PESSOA FÍSICA; W11 - SERVIÇO PESSOA FÍSICA ; e LEV: W2 - SERVIÇO PESSOA FÍSICA - Períodos do Débito: 10/2006 a 12/2007; 07/2006 a 03/2007 e 02/2009 a 07/2009 ( destaque de minha autoria), respectivamente:*

### ***Levantamentos AU, W11 e W2 – Contribuinte Individual***

*A impugnante aduz que não houve pagamentos a autônomos, sendo que os pagamentos a pessoas físicas informados em DIRF*

são relativos a alugueis, com incidência apenas de IRPF na fonte.

O argumento não procede.

De acordo com o Relatório Fiscal, consta da contabilidade da empresa (conta 40.9073) que os pagamentos a pessoas físicas foram efetuados a título de prestação de serviços.

Por sua vez, a impugnante não comprovou nos autos a sua alegação.

#### **Levantamentos FP e W6 – Folha de Pagamento**

“LEV: FP - FOLHA DE PAGAMENTO - Período do Débito: 01/2006 a 10/2008 ; LEV: W6 - FOLHA DE PAGAMENTO , Período do Débito: 12/2008 a 12/2009” ( **destaque de minha autoria**)

A impugnante aduz que não foram deduzidos do lançamento os valores informados em GFIP, nem consideradas as GFIP substituídas por GFIP emitidas com base em decisão judicial.

O argumento não procede.

De acordo com o Relatório Fiscal, foram utilizados/apropriados como crédito do contribuinte, todos os valores relativos as GPS constantes do conta-corrente da empresa, bem como todos os valores declarados em GFIP, onde estão especificados pagamentos exclusivo para essa rubrica, e também créditos decorrentes de retenção sofridas pelo contribuinte, destacadas em notas fiscais de prestação de serviços, conforme detalhados nos anexos “DD – Discriminativo do Débito”, “RDA – Relatório de Documentos Apresentados” e “RADA – Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados”.

Por sua vez, a impugnante não comprovou nos autos as suas alegações.

#### **Levantamentos PL, W8 e W71 – PróLabore**

“LEV: PL- PAGAMENTOS DE PRO LABORE - Período do Débito: 01/2006 a 10/2008 ; LEV: W71 - PAGAMENTOS DE PRO LABORE - Período do Débito: 06/2006 a 11/2008 e LEV: W8 - PAGAMENTOS DE PRO LABORE - Período do Débito: 12/2008 a 12/2009 ( **destaque de minha autoria**)”

A impugnante aduz que os pagamentos efetuados aos diretores são decorrentes de contrato de mútuo com empresa.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 11/06/2015 por IVACIR JULIO DE SOUZA, Assinado digitalmente em 11/06/2015 por IVACIR JULIO DE SOUZA, Assinado digitalmente em 15/06/2015 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI  
Impresso em 15/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O argumento não procede.

De acordo com o Relatório Fiscal, **consta da contabilidade da empresa** (conta nº 33.2046) que os pagamentos ao sócio administrador foram realizados **a título de retirada prólabore**.

**Por sua vez, a impugnante não comprovou nos autos a sua alegação.**

#### *Arbitramento*

A impugnante aduz que a autoridade lançadora **arbitrou o salário de contribuição através da suposta massa salarial contábil**.

O argumento não procede.

De acordo com o Relatório Fiscal, as remunerações pagas/creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais **foram apuradas diretamente nas folhas de pagamentos e nos livros contábeis da empresa**, tendo sido considerados como base de cálculo os valores lançados em contabilidade como retirada prólabore e como pagamentos a pessoa física.

**Eventual existência de arbitramento das remunerações pagas a título de fornecimento de vale-refeição e cesta-básica** não será apreciada, uma vez que o crédito tributário relativo ao auxílio-alimentação in natura está sendo excluído do presente lançamento.

A impugnante aduz ainda **que não foram deduzidas as verbas rescisórias**, nem as parcelas que não integram o salário de contribuição constantes do artigo 28, item 9º da Lei nº 8.212/91, e que foram incluídos os adiantamentos de décimo terceiro salário nas competências do adiantamento e não na competência própria.

Os argumentos não devem ser acatados, uma vez que a impugnante não comprovou quais parcelas, indicando a competência e o valor a elas relativo, não deveriam integrar o salário de contribuição para fins de apuração das contribuições lançadas, o que não ocorreu.

Sem prejuízo disso, tem-se que as contribuições incidentes sobre as parcelas do 13º salário pago em razão de rescisão de contrato de trabalho, conforme informado nas folhas de pagamentos juntadas aos autos, são devidas na competência referente a rescisão.

#### **Retenção 11%**

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

Autenticado digitalmente em 11/06/2015 por IVACIR JULIO DE SOUZA, Assinado digitalmente em 11/06/2015

5 por IVACIR JULIO DE SOUZA, Assinado digitalmente em 15/06/2015 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

Impresso em 15/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*A impugnante aduz que o auditor fiscal deixou de apropiar como crédito valores que deveriam ter sido retidos pelo tomador de serviços, e que esse crédito deve ser concedido a impugnante independentemente de constar em GFIP.*

*O argumento não procede.*

*As normas que dispõem sobre a compensação de valores referentes à retenção de contribuições previdenciárias na cessão de mão-de-obra e na empreitada estão previstas no artigo 48 da Instrução Normativa RFB nº 900/2008, cujo caput e incisos I e II (na redação vigente à época), transcrevese abaixo:*

**Art. 48.** A empresa prestadora de serviços **que sofreu retenção** no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, poderá compensar o valor retido quando do recolhimento das contribuições previdenciárias, inclusive as devidas em decorrência do décimo terceiro salário, **desde que a retenção esteja:**

**I declarada em GFIP** na competência da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços; **e II destacada na nota fiscal**, na fatura ou no recibo de prestação de serviços ou que a contratante tenha efetuado o recolhimento desse valor.

*Assim, para que a empresa prestadora de serviço possa compensar o valor correspondente à retenção devida nos serviços prestados através de cessão de mão de obra ou empreitada, é necessário que ela efetivamente tenha sofrido a retenção e que essa retenção tenha sido declarada em GFIP, o que não ocorreu na hipótese alegada pela impugnante.*

*Por outro lado, consta do Relatório Fiscal que foram utilizados/apropriados como crédito do contribuinte, no presente Auto de Infração, os créditos decorrentes de retenções sofridas pelo contribuinte, destacadas em notas fiscais de prestações de serviços, conforme detalhados nos anexos "DD Discriminativo do Débito", "RDA Relatório de Documentos Apresentados" e "RADA Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados".*

#### **Multa de mora. Redução em 50%.**

*A impugnante aduz haver direito à redução da multa de mora em 50%, cabível nos casos de as contribuições terem sido declaradas em GFIP, uma vez que ela não pode ser prejudicada pela alteração da legislação em momento posterior a ocorrência da infração.*

*O argumento não procede*

*A redução em 50% da multa de mora, quando as contribuições forem declaradas em GFIP, consta do artigo 35, §4º da Lei nº 8.212/91, que assim dispõe:*

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinqüenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). 1 De acordo com o Relatório Fiscal, a empresa não foi beneficiada com a redução da multa de mora para as contribuições lançadas porque deixou de declarar tais contribuições em GFIP, motivo da lavratura do Auto de Infração de Obrigaçāo Acessória DEBCAD nº 37.281.3011.”

### DAS REITERADAS ALEGACOES EM GRAU DE RECURSO

Confrontando os argumentos do Acórdão, a Recorrente reitera as alegações colacionadas em sede de impugnação:

#### “DO LEVANTAMENTOS AU, W11 e W2- CONTRIBUINTE INDIVIDUAL

*Ao contrário do quanto disposto no v. acórdão, não houve qualquer pagamento de autônomos a justificar a incidência das contribuições sociais. Isso porque os valores informados em DIRF dizem respeito, tão somente, ao pagamento de alugueres, de modo que incide apenas o Imposto de Renda Retido na Fonte, pois não se trata de prestação de serviços. A alegação de que a Recorrente não provou suas alegações não procede, tendo em vista que todos os documentos levantados durante a fiscalização já demonstram o quanto alegado.”*

Como se observa a contestação é genérica e não há registros de que se tenham colacionados eventuais documentos probantes das alegações que faz.

#### “DO LEVANTAMENTOS PL, W8 e W71 - PRÓ-LABORE

*Com relação aos supostos levantamentos de pró-labore, ao contrário do disposto no v. acórdão, os pagamentos efetuados aos diretores respeito, exclusivamente, à conta de mútuo existente entre a empresa e os diretores.*

*Dessa forma, a conta nº 33.204-6 constante da contabilidade da empresa é a conta de mútuo com os diretores, não havendo que se falar em pró-labore.*

*Aliás, tais fatos são verificados da própria conta, de modo que a fiscalização teve acesso à documentação que demonstrou, efetivamente, se tratar de conta de mútuo.”*

Aqui também a contestação se regula pelo mesmo diapasão. A eficácia do alegado se materializaria na hipótese de colacionarem-se **eventuais contratos de mútuos bem como os devidos registros contábeis**.

Na seqüência, a Recorrente afirma que :

*“Conforme se verifica do lançamento fiscal, os valores devidamente informados em GFIP não foram deduzidos, acarretando em valores de salários de contribuição superiores aos devidos. Isso porque, houve o lançamento do valor bruto da folha de pagamento, ao invés do salário de contribuição apurado pela folha de pagamento, desconsiderando-se as verbas elencadas no artigo 28, §9º, da Lei 8.212/91.*

(..)

*Embora conste no v. acórdão que as remunerações pagas/creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais tenham sido apuradas com base nas folhas de pagamento e nos livros contábeis, não houve qualquer dedução das verbas que não integram o salário de contribuição, o que resultou em um arbitramento do salário de contribuição sem qualquer fundamentação legal.*

*Aliás, o acórdão recorrido deixa claro que, de fato, não houve a dedução das verbas rescisórias e, tampouco, das parcelas que não integram o salário de contribuição constantes no artigo 28, § 92, da Lei nº 8.212/91 e dos adiantamentos de 13º salário nas competências do adiantamento, ao invés da competência própria.*

*Tanto que dispõe que a Recorrente deixou de comprovar quais seriam as parcelas e o valor a elas relativo que não deveriam integrar o salário de contribuição.*

*Ou seja, houve o arbitramento do salário de contribuição sem as devidas deduções indicadas pela Recorrente.”*

Fica patente que persistindo na reiterada forma genérica de rebater o lançamento e o Acórdão, a empresa não oferece à análise cópias das folhas de pagamentos com efetiva indicação de quais verbas elencadas no artigo 28, § 9º, da Lei 8.212/91 seriam de ser expurgadas para se obter os valores líquidos em confronto aos rechaçados lançamentos supostamente assentados em valores brutos.

**Ao contrário, às fls 79, nos itens 4 e 8 do Relatório Fiscal, a autoridade autuante é efetiva e registra de onde obteve os fatos geradores que constituíram os créditos tributários, verbis:**

“ 4. O fato gerador ocorreu com o pagamento/crédito dos valores lançados em folhas de pagamentos a títulos de salários e ordenados aos seus empregados e contribuintes individuais que prestaram serviços à empresa durante o período fiscalizado.

4.1 - **Outros fatos geradores** de contribuições previdenciárias foram verificados **nos livros contábeis**, como pagamento ao sócio administrador a título de **retirada pró labore** (conta nº 33.204-6), pagamentos a pessoa física, a **título de prestação de serviço** (conta nº 40.907-3) e também o fornecimento de Cestas Básicas (contas- 50.045-3 e 50.047-0) e Vale-Refeição (contas - 40.647-3 e 50.047-0) em desacordo com a legislação vigente, visto o contribuinte não ter efetuado sua adesão ao Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT, instituído pela Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, para o período citado acima e conforme informação obtida junto ao órgão do Ministério do Trabalho para o período de 01/2006 a 12/2009.”

Em razão de tudo que foi encimado, **NÃO DOU PROVIMENTO** ao alegado.

### **DA MULTA APLICADA**

Conforme fls. 01, a empresa sofreu multa de ofício e de mora quando autuada sobre fatos geradores ocorridos no período de **01/2006 a 12/2009**.

“ *Valor atualizado: 138.379,70*

*Juros: 33.393,13*

***Multa de ofício:*** : 38.856,07

***Multa de mora:*** 20.777,19

*Total: 231.406,09”*

A instância a quo, enfrentando a questão, motivou sua a **decisão com registros colacionados em processo distinto**. Com grifos de minha autoria, transcrevo sua manifestação tal qual o abaixo transcrito:

“*Multa aplicada*

*A impugnante aduz que a autoridade lançadora não demonstrou ser mais benéfica ao contribuinte a multa de 75%, aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106 do CTN. O argumento não procede.*

*No processo nº 13888.004947/2010-83, apensado a este por conexão, do qual o contribuinte foi devidamente notificado, tendo inclusive apresentado impugnação, a autoridade lançadora demonstrou, no Relatório Fiscal e anexos, a comparação entre as multas previstas na legislação anterior (multa do artigo 32, §5º da Lei nº 8.212/91 e multa moratória de 24% do artigo 35, II da Lei nº 8.212/91) e aquela de 75% estabelecida pela legislação vigente (MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009), para fins de aplicação da penalidade mais benéfica ao sujeito passivo Por outro lado, e considerando que a multa de mora, pela sua natureza, é definida conforme a fase processual do lançamento tributário em que o pagamento é realizado, a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica ao sujeito passivo, sem prejuízo da comparação já efetuada quando da lavratura do presente Auto de Infração, será realizada novamente no momento do pagamento ou do parcelamento (artigo 2º, §4º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14 de 04/12/2009)."*

Embora o acima, na forma do Acórdão de nº 14-37.204, de relatoria do mesmo julgador do processo em tela, a matéria tratada no sobredito processo nº 13888.004947/2010-83 é diversa do presente tendo em vista que o crédito tributária daquela autuação fora constituído por descumprimento de obrigação acessória, verbis:

#### *"DESCRÍÇÃO SUMÁRIA DA INFRAÇÃO E DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO*

*Apresentar a empresa o documento a que se refere a Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, Inciso IV e parágrafo 3., acrescentados pela Lei n. 9.528, de 10.12.97, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto na Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, IV e parágrafo 5., também acrescentado pela Lei n. 9.528, de 10.12.97, combinado com o art. 225, IV e parágrafo 4., do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99.*

#### *DISPOSITIVO LEGAL DA MULTA APLICADA*

*Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, parágrafo 5., acrescentados pela Lei n. 9.528, de 10.12.97 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 284, inciso I I (com a redação dada pelo Decreto n. 4.729, de 09.06.03) e art. 373."*

Ressalte-se que por ocasião do encerramento da ação fiscal, 17/11/2010, o sobredito dispositivo legal, Lei nº. 8.212, de 24.07.91, art. 32, parágrafo 5, embora vigente á época dos fatos geradores que motivaram a autuação, já houvera sido revogado pela Lei nº 11.941, de 2009 *verbis*:

~~"§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo~~

anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97.) (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)”

Na forma supra, os argumentos desenvolvidos naquela condução do voto, além de não comportar multa de mora e de ofício não alcançam, por impossível, o processo em análise. Abaixo se transcreve parte daquele relatório aquo:

*“Trata-se de Auto de Infração (DEBCAD nº 37.281.3011), no valor de R\$ 139.599,50, lavrado em 08/11/2010, em razão de a empresa apresentar as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social GFIP, relativas às competências 01/2006 a 12/2009, com omissão de remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, infringindo assim o disposto no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/91.”*

## **DOS LANÇAMENTOS**

Conforme preceitua o art. 9º do Decreto 70.235/72, a exigência do crédito tributário será formalizada em **autos de infração ou notificações de lançamento, distintos** para cada tributo ou penalidade, **os quais deverão estar instruídos com todos os termos**, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, *verbis*:

*“Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, ed 2009).”*

No mesmo diapasão, compete a autoridade autuante propor a penalidade cabível e calcular o montante do tributo devido, em obediência ao comando do art. 142 do Código Tributário Nacional-CTN , *verbis*:

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”*

Face ao até aqui descrito, não se vislumbra apoio na legislação para aproveitamento de instrução de autos distintos exceto nos casos de prova emprestada que ainda assim requer severo cumprimento de específicas formalidades , que não é o caso em comento.

No item 11 do Relatório Fiscal a autoridade fiscal registrou que:“A fundamentação legal para o fato gerador das contribuições objeto deste AI **enquadra-se na legislação vigente à época de sua ocorrência ..**” *verbis*:

*“11. A fundamentação legal para o fato gerador das contribuições objeto deste AI enquadra-se na legislação vigente à época de sua ocorrência e está descrita com detalhes no documento anexo ao AI intitulado "Fundamentos Legais do Débito - FLD".*

O sobredito relatório de fundamentos legais – FLD , encontra-se colacionado às fls, 42 em cujo item 601.09 constam relacionadas competências até 11/2008 que estariam sendo penalizadas com **multa de mora** com fulcro no art.35 , I, II, e III da Lei 8.212/91, *verbis*:

*“Fundamentos Legais dos Acréscimos Legais*

#### *601 - ACRÉSCIMOS LEGAIS - MULTA*

*601.09 - Competências : 01/2006 a 05/2006,10/2006, 12/2006, 05/2007 a 09/2007, 11/2007 a 12/2007, 01/2008 a 10/2008 , Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 35, I, II, III (com a redação dada pela Lei n. 9.876, de 26.11.99); ”*

*No mesmo relatório de fundamentos legais em comento, para as competências 06/2006 a 09/2006, 11/2006, 01/2007 a 04/2007,10/2007, 11/2008 a 13/2009 excetuadas do rol supra, aplicaram-se o disposto no art. 35-A da mesma Lei nº 8.212/91:*

#### *701 - FALTA DE PAGAMENTO, FALTA DE DECLARAÇÃO OU DECLARAÇÃO INEXATA*

*701.01 - Competências : 12/2008 a 13/2009 Lei n. 8.212, de 24.07.91, 35-A (combinado com o art. 44, inciso I da Lei n. 9.430, de 27.12.96), ambos com redação da MP n. 449 de 04.12.2008, convertida na Lei n. 11.941, de 27.05.2009.*

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996 75% - falta de pagamento, de declaração e nos de declaração inexata - Lei 9430/96, art. 44, inciso I:*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição **nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;**’*

Analisado os autos, de fato, não se verificam planilhas de cálculo em que efetivamente se demonstre que as multas aplicadas pelo percentual de 75% tenham beneficiado o sujeito passivo nas competências 06/2006 a 09/2006, 11/2006, 01/2007 a 04/2007, 10/2007, 11/2008, ademais, considerando que na forma do art. 144 do CTN, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, somente seria de ser aplicada a penalidade prevista no art. 35-A a partir da edição da MP 449 , de 04.12.2008, convertida na Lei n. 11.941, de 27.05.2009.

Neste sentido, tendo em vista que o lançamento é omissivo na definição dos parâmetros definidores da aplicação da sanção, DOU PROVIMENTO ao que fora alegado pelo contribuinte pra que sejam refeitos os cálculos da multa aplicada.

Conforme registrado alhures a Recorrente fora notificada em 17/11/2010 em razão de inadimplir as obrigações vinculadas aos fatos geradores ocorridos no período 01/2006 a 12/2009.

Aduz que na forma do registro de fls. 42, no Relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD e Acréscimos Legais da Multa, o cálculo do valor da multa teve por base os parâmetros estabelecidos pelo revogado art. 35, I, II, II da Lei nº8.212/91.

O artigo supra foi alterado pela MP 449 de , 2008 consolidada pela Lei nº 11.941/2009, **determinando** , tão-somente, que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, 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%**:

*“Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (Redação dada pela Lei 11.491, 2009)”*(grifos do relator)

#### **Lei 9.430/96:**

*“ Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do*

*prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)"*

Não há nos autos registro de que houvera sido efetuado quadro comparativo das imputações de penalidades revogadas com as atualmente previstas.

A planilha supra haveria que permitir confrontar os valores calculados na forma do revogado artigo e respectivos incisos, 35, I, II, II da Lei nº8.212/91 com a nova redação no que concerne aos acréscimos da 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% conforme determina a redação dada pela Lei 11.941/2009 :

*"Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (grifos de minha autoria)*

### **MULTA MAIS BENÉFICA**

O artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional-CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine **penalidade menos severa** que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, **princípio da retroatividade benigna**.

Assim, impõe-se, portanto, o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 de modo que comparando o resultado com o valor da multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 prevaleça a multa mais benéfica.

*"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.”*

Pelo exposto, é pertinente o recálculo da multa cuja a definição se observará quando a liquidação do crédito for postulado pelo contribuinte, de acordo com o artigo 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº14, de 4 de dezembro de 2009:

“Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN.”

### **CONCLUSÃO**

Conheço do recurso para NO MÉRITO DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL determinando que o recálculo da multa de mora se proceda 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%, conforme o comando do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 incluído pela Lei nº 11.941/2009. Ressalte-se que são critérios desta data que devem ser observados quando da ocasião do pagamento.

É como voto.

Ivacir Júlio de Souza - Relator