



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

**Processo n°** 18088.000189/2009-20  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2403-002.828 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 6 de novembro de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** OMEGA ARARAQUARA CONSULTORIA E CONSTRUTORA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

MULTA DE MORA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA.  
ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nova Lei limitou a multa de mora a 20%.

A multa de mora, aplicada até a competência 11/2008, deve ser recalculada, prevalecendo a mais benéfica ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em parte

Crédito Tributário Mantido 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, com base na redação dada pela Lei 11.941/2009 ao art. 35 da Lei 8.212/91, prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa.

Carlos Alberto Mees Stringari

Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari (Presidente), Jhonatas Ribeiro da Silva, Marcelo Magalhães Peixoto, Ivacir Julio de Souza e Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro.

CÓPIA

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto, Acórdão 14-27.228 da 8ª Turma, que **julgou a impugnação improcedente, com a seguinte ementa:**

*CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA.*

*Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, pode, a Receita Federal do Brasil, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.*

*TAXA DE JUROS. APLICAÇÃO DA SELIC.*

*E válida a taxa de juros cobrada pela SELIC por ser amparada pelo artigo 34 da lei nº 8.212/91.*

*MULTA APLICADA DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

*É válida a multa de mora aplicada em consonância com a legislação previdenciária vigente no momento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.*

*INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO. ARGÜIÇÃO.*

*A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

**O lançamento e a impugnação foram assim relatadas no julgamento de primeira instância:**

***Trata-se de auto de infração de obrigação principal lavrado pela fiscalização em relação ao contribuinte acima identificado, no montante de R\$15.365,73 incluindo a contribuição devida pela empresa aos terceiros (INCRA, SESI, SENAI, SEBRAE E Salário Educação) no período de 01/2006 a 12/2006.***

***Constitui fato gerador do crédito ora lançado, a remuneração paga, devida ou creditada pela empresa aos segurados empregados e contribuintes individuais, sendo a base de cálculo obtida por critérios de aferição indireta, com o permissivo legal do artigo 33, §§3º e 6º da Lei nº 8.212/91 já que, como demonstrado no relatório fiscal de fls. 15/37, a escrituração contábil da empresa não registrava a real movimentação da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro.***

*De acordo com os fatos relatados pela fiscalização, a empresa foi intimada, mediante Termo de Início de Procedimento Fiscal, a apresentar à fiscalização sua escrituração contábil. Por se tratar de empresa optante pelo lucro presumido, a autuada fez jus à opção estabelecida no §16 do artigo 225 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, apresentando o livro Caixa.*

***Entretanto, relata a autoridade fiscal que da análise do livro Caixa, foram identificadas diversas inconsistências, tais como:***

- *Foi identificada uma Guia da Previdência Social - GPS no montante de R\$408,26, de 12/2005 e recolhida em 02/01/2006, a qual não consta nos registros contábeis;*
- *Outra GPS identificada, no montante de R\$835,12, de 01/2006 e recolhida em 02/02/2006, foi escriturada somente a quantia de R\$301,81, referente ao campo “terceiros”;*
- *Foram identificadas várias GPS registradas a crédito no livro Caixa, com código de recolhimento 2631, cuja obrigatoriedade de recolhimento compete à empresa contratante;*
- *Duas GPS no valor de R\$59,90 constam no livro Caixa em 03/11/2006 e não constam no sistema informatizado da Receita Federal do Brasil;*
- *Inexistência, na competência 02/2006, de gasto com folha de pagamento no livro Caixa, sendo apresentada a folha de pagamento com movimentação;*
- *Foram identificados 42 DARF recolhidos e que não constam no Caixa da empresa;*
- *Observou-se que o documento contábil apresentava saldo credor de 02/03/2006 a 20/07/2006 e de 07/08/2006 a 29/10/2006.*

***Tendo em vista as inconsistências mencionadas acima, a autoridade fiscal solicitou à autuada a apresentação de comprovante de movimentação financeira, sendo, então, disponibilizados extratos bancários, os quais demonstraram a existência de diversos lançamentos nas contas do Banco do Brasil e Itaú não apropriados no livro Caixa, bem como a existência de lançamentos no Caixa, que não constam nos extratos bancários.***

*Assim, foi aferida a contribuição devida pela empresa, considerando como base de cálculo 40% do valor constante nas notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela empresa, conforme planilha anexada às fls. 27/28. Foram, ainda, considerados fatos geradores de contribuição previdenciária os repasses identificados nos extratos bancários fornecidos pela autuada a pessoas físicas, inclusive aos sócios da empresa.*

#### *IMPUGNAÇÃO*

*Por não concordar com os termos da autuação a empresa, por seu representante legal, apresentou impugnação ao débito alegando, em síntese, a nulidade da autuação, argumentando que o fisco não poderia utilizar o livro caixa para justificar a autuação e em seguida o desconsiderar com base na ilação de que não foi apresentado o livro diário. Entende que a autuação levada a efeito por mera presunção não atende os critérios jurídicos que autorizam a utilização da técnica da aferição indireta.*

*Aduz ausência de coerência e lógica da autoridade fiscal ao admitir a escrituração do livro Caixa para em seguida, desconsiderá-la e promover a autuação com base nesse mesmo livro.*

*Em relação às inconsistências verificadas pela fiscalização junto ao livro Caixa, aduz:*

*- Não haver qualquer inconsistência nos lançamentos a crédito na conta caixa, em relação às guias de recolhimento (GPS) com código 2631. Que em relação à retenção, a relação obrigacional se instalou entre o fisco federal e o responsável tributário.*

*- Em relação às 42 DARF recolhidas e que não constam no livro Caixa, afirma que incumbiria à fiscalização requerer maiores esclarecimentos, pois poderia concluir que os recursos para recolhimento das guias teriam sido obtidos por meio de mútuo feneratício.*

*- Que os demais fatos narrados constituem simples inconsistências e erros materiais perfeitamente ajustáveis. Que a fiscalização deveria observar que o objeto social da empresa revela que a mesma tem oscilação de faturamento, não podendo esse fato ser considerado incongruência.*

*Insurge-se, ainda, contra o enquadramento dos senhores Wilson Roberto Ribeiro, Odair José P. Santos e Renato Augusto de Oliveira como empregados da empresa.*

*Aduz que às contribuições sociais aplica-se o regime tributário, devendo, portanto, observar a disposição contida no artigo 110 do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, afirma que o conceito de empregado e empregador está inserido no direito do trabalho, não cabendo à Lei nº 8.212/91 redefinir esses conceitos.*

*Além disso, afirma que o INSS não possui respaldo legal para decidir sobre relações de emprego, quanto mais para enquadrar determinado trabalhador como empregado ou não, atribuição, essa que é constitucionalmente atribuída à Justiça do Trabalho.*

*Afirma que o fisco apenas iniciou sua investigação como forma de contraposição ao pedido administrativo de restituição apresentado pelo contribuinte. Que essa situação impacta diretamente a garantia constitucional prevista no princípio da moralidade. Que, existindo crédito, deveria ser efetuadas as compensações e somente sobre a diferença incidiria juros e multa.*

*Alega que a forma como a autoridade administrativa realizou o lançamento, não demonstrou de forma cabal a ocorrência do fato Jurídico tributário fato gerador. Argumenta que os motivos expostos pela autoridade fiscal para afastar as justificações apresentadas pela autuada, em relação aos equívocos identificados nos lançamentos 286, 279 e 215 do livro Caixa não são Plausíveis, que não é possível aferir pelo livro Caixa eventual situação superavitária ou deficitária. E que não se oportunizou ao contribuinte o direito de apresentar demais documentos e livros contábeis.*

*Menciona que a autoridade fiscal deveria demonstrar a ocorrência de cada fato jurídico tributário que no seu entender tivesse ocorrido. Contudo, em nenhum momento o auditor fiscal procurou demonstrar a subsunção do conceito do fato ao da norma, deixando de apresentar todos os elementos que integram o suposto fato jurídico tributário. Pugna pela nulidade do lançamento.*

*Insurge-se, a impugnante, contra o fato do agente fiscal ter inicialmente admitido o livro Caixa para em seguida desconsiderá-lo, mesmo se valido do mesmo para pretensamente apresentar comparativos entre o livro e as contas bancárias.*

*Insurge-se, ainda, contra a multa aplicada no presente auto de infração. Argumenta, inicialmente, que a multa foi aplicada por entender, a fiscalização, que o contribuinte teria deixado de recolher corretamente o tributo, relativamente às verbas de sucumbência. Porém, que o repasse de verbas aos advogados constitui fato irrelevante para o direito e por essa razão, não constitui fato gerador do tributo pretendido. Que não sendo devida a contribuição, não há porque subsistir a multa. Além disso, afirma que o percentual da multa aplicada é elevado. Menciona a Lei nº 9.298/96, a qual, em seu artigo 52, limita a aplicação da multa a 2%, requerendo a sua aplicação por analogia, em respeito ao princípio da isonomia.*

*Argumenta, ainda, ser ilegal a utilização da taxa Selic para o débito. Entende que a Lei nº 9.065/95, que recepcionou a Medida Provisória nº 947/95, não pode ser aplicada por afrontar diversos princípios constitucionais, entre eles o da legalidade tributária, da anterioridade e da indelegabilidade de competência tributária.*

*Que o princípio da legalidade inserto no artigo 150, I da Constituição Federal não admite a majoração de tributos por meio de medida provisória.*

*Que não há previsão legal do que seja a taxa Selic, já que a lei apenas manda que ela seja aplicada, sem indicar percentual, delegando, indevidamente, seu cálculo a ato governamental, seguindo as oscilações do mercado financeiro. Aduz, assim, que o vício se dá devido à inexistência de lei instituindo, definindo e dizendo como deve ser calculada a taxa Selic.*

*Além disso, menciona que em interpretação dada ao artigo 161, §1º do Código Tributário Nacional, conclui-se que é permitido à lei ordinária somente fixar percentual de juros em patamar igual ou inferior ao estabelecido no Código Tributário, que é de 1% ao mês. Menciona, ainda, o artigo 193, §3º da Constituição Federal, a ditar que a taxa de juros reais não pode ser superior a 12% ao ano.*

*Requer, finalmente, seja recebida e integralmente provida e acolhida a impugnação apresentada, acatando as razões expostas, reconhecendo a nulidade da autuação guerreada, como forma de justiça.*

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário onde alega/questiona, em síntese:

- valores indicados pela fiscalização como recebidos por Ricardo Merussi Neiva, sócio da recorrente, sob a titulação de “retirada de lucro” não são passíveis de inclusão na base de cálculo de que se valeu o Senhor Auditor para a lavratura da autuação;
- a Egrégia 8ª Turma, ao analisar as questões postas sob sua análise, deixou de reconhecer, de forma surpreendente, que a inclusão dos valores pagos, comprovadamente, sob a titulação de “retirada de lucro” não ensejam a incidência do encargo previdenciário pretendido pelo Fisco;
- a indevida inclusão na base de cálculo apurada, defeituosamente, pela fiscalização, do quantum considerado não recolhido impõe a invalidação total do procedimento e, em consequência, a total nulidade do procedimento fiscal administrativo.

É o relatório.



**Voto**

Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari, Relator

O recurso é tempestivo e por não haver óbice ao seu conhecimento, passo à análise das questões pertinentes.

Em fase de recurso, questiona-se que valores recebidos por Ricardo Merussi Neiva, sócio da recorrente, sob a titulação de “retirada de lucro” não são passíveis de inclusão na base de cálculo e que tal inclusão macula a totalidade do crédito lançado.

Tal questionamento não procede pelo simples fato de este lançamento não conter a citada tributação.

**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 estabeleceu 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. 61 da Lei 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.

Visto que o artigo 106 do 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, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la 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.

*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;*



Processo nº 18088.000189/2009-20  
Acórdão n.º 2403-002.828

S2-C4T3  
Fl. 6

---

*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

À vista do exposto, voto pelo provimento parcial do recurso, determinando o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91 e prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

Carlos Alberto Mees Stringari