



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

**Processo n°** 10283.007055/2007-50  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2803-01.237 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 19 de janeiro de 2012  
**Matéria** CONSTRUÇÃO CIVIL: CESSÃO DE MÃO DE OBRA. EMPRESAS EM GERAL  
**Recorrente** PROJENG CONSULTORIA E PLANEJAMENTO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2006

CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. AFERIÇÃO INDIRETA.

Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante aferição indireta.

PEDIDO DE PERÍCIA. REQUISITOS. INDEFERIMENTO.

Considerar-se-á como não formulado o pedido de perícia que não atenda aos requisitos previstos no artigo 16, IV c/c §1º do Decreto nº 70.235/72.

MULTA. RETROATIVIDADE. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.

Fica assegurada à empresa a aplicação, se mais benéfica, da multa prevista na legislação atual.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para aplicar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que deve ser confrontada com a multa disposta no lançamento fiscal, prevalecendo a mais favorável ao contribuinte.

(Assinado digitalmente)

**Helton Carlos Praia de Lima – Presidente e Relator**

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima, Eduardo de Oliveira, Oseas Coimbra Júnior, Amilcar Barca Teixeira Junior, Wilson Antonio de Souza Correa.

## Relatório

### DO LANÇAMENTO

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD referente às contribuições sociais devidas à seguridade social, incidentes sobre pagamento de remuneração aos segurados empregados, correspondentes às contribuições dos segurados empregados, à parte da empresa, e às destinadas a Outras Entidades (Terceiros), competências 12/2003 e 12/2006, contendo os levantamentos:

- *NF2 — Salário de Contribuição*, cujas contribuições não foram declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), sendo que os fatos geradores referem-se ao pagamento de remuneração relativa ao contrato de empreitada parcial nº 002/2002 (cópia as fls. 44 e 45 dos autos digitalizados), celebrado com a Sociedade de Desenvolvimento Cultural do Amazonas, que tem por objeto a reforma do imóvel sito à rua Ramos Ferreira, nº 954, relativo à Nota Fiscal de Serviço nº 010. O salário de contribuição foi obtido mediante a aplicação do percentual de 20% sobre o valor do contrato, tendo em vista a previsão contratual de fornecimento de material sem haver especificação dos valores;

- *NF6 — Salário de Contribuição*, cujas contribuições não foram declaradas em GFIP, sendo que os fatos geradores referem-se ao pagamento de remuneração contida na Nota Fiscal de Serviço nº 009/2003 (cópia às fls. 46 dos autos), oriunda de contrato celebrado com a Sociedade de Desenvolvimento Cultural do Amazonas, referente à conclusão da obra do estacionamento da Beneficência Portuguesa. O salário de contribuição foi obtido mediante a aplicação do percentual de 20% sobre o valor do contrato;

- *NF8 — Salário de Contribuição*, cujas contribuições não foram declaradas em GFIP, sendo que os fatos geradores referem-se ao pagamento de remuneração contida na Nota Fiscal de Serviço nº 0023/2006 (cópia as fls. 47 dos autos), oriunda de contrato celebrado com a Sonopress Rimo da Amazônia Ind. e Com. Fonográfico Ltda, referente ao serviço de pintura da residência do condomínio Jardim Veneza, nº 24. Considerando que o respectivo contrato não foi apresentado, não foi demonstrado o fornecimento de material, razão pela qual o salário de contribuição foi obtido mediante a aplicação do percentual de 40% sobre o valor do contrato.

As bases de cálculo, as rubricas, as alíquotas aplicadas, o valor apurado das contribuições previdenciárias e para outras entidades estão demonstradas, no relatório Discriminativo Analítico do Débito-DAD e Relatório de Lançamentos-RL, anexos a NFLD.

O Relatório Fiscal de fls. 38 a 42 informa que o pressuposto motivador para a adoção da aferição indireta do salário-de-contribuição relativo aos serviços prestados pela

impugnante foi a não apresentação dos livros contábeis Diário e Razão, tampouco do Livro Caixa, bem como de folha de pagamento individualizada para a obra em questão, não logrando êxito a notificada em comprovar o montante dos salários pagos. Às fls. 43 dos autos, foi anexada planilha *Demonstrativo do Salário de Contribuição Aferido* contendo dados das notas fiscais de prestação de serviços e da aferição da mão-de-obra realizada, demonstrando como as remunerações foram estimadas. Os valores relativos à retenção de 11% sobre as Notas Fiscais nº 009 e 010 foram apropriados, deduzindo o crédito ora lançado.

#### DA CIÊNCIA DO LANÇAMENTO

O contribuinte foi cientificado da notificação em 31/10/2007, fl. 50, apresentando impugnação, fls. 54/59.

A decisão do órgão julgador de primeira instância administrativa fiscal confirmou a procedência do lançamento, fls. 71/80.

#### DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O contribuinte foi cientificado da decisão em 29/06/2009, fl. 82, inconformado interpôs recurso voluntário, em 29/07/2009, fls. 85 a 86, alegando em síntese:

- o reexame da decisão de 1ª instância, reiterando os termos da impugnação apresentada, assim como, dos documentos comprobatórios nela acostados, devendo ser considerado improcedente o lançamento fiscal.

É o relatório.

#### Voto

Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo, fl. 90, e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual, passo a analisá-lo.

Consta da impugnação do contribuinte, fls. 54/59, as seguintes razões:

- a decadência do lançamento;

- as supostas irregularidades de não apresentar toda a documentação fiscal, no entanto, apresentando a GFIP e notas fiscais, não causaram qualquer prejuízo ao erário, tendo em vista que todos os tributos da obra foram devidamente recolhidos, consoante se infere da documentação constante no processo administrativo tributário. Quando o descumprimento de obrigação acessória não resultar prejuízo à Fazenda Pública, não há falar em lavratura de auto de infração.

- a vedação ao bis in idem. Ninguém pode ser punido, na mesma esfera, pelo mesmo fato. A autoridade fiscal informa que a

autuação se deu pela ausência de apresentação da

*documentação fiscal pertinente, deste modo, só poderia ser apenada por esse fato em uma das autuações, e não em várias;*

*- as supostas irregularidades da não elaboração de folhas de pagamento distintas para cada obra em questão não causaram qualquer prejuízo ao erário, tendo em vista que todos os tributos da obra foram devidamente recolhidos, consoante se infere da documentação constante no processo administrativo tributário;*

*- por fim, requer: a) a improcedência do lançamento fiscal, em razão da decadência ou de ser revisto o lançamento, b) atenuação da multa se o lançamento for julgado procedente, c) perícia para averiguar se houve prejuízo ao fisco e o período decaído, indicando o Sr. Silvio de Azevedo Pereira, com endereço profissional A Rua Maceió, 417 C, 51, Salas 207/208, Bairro Nossa Senhora das Graças, Manaus/AM, inscrito no CRC sob o nº 3225/AM e no CPF sob o nº 092.093.607-53.*

O lançamento se refere às contribuições sociais incidentes sobre pagamento de remuneração aos segurados empregados, correspondentes à parte do empregados, à parte patronal, e às destinadas a Outras Entidades (Terceiros), competências 12/2003 e 12/2006, levantamentos: - *NF2 — Salário de Contribuição*, não declarados em GFIP, contrato de empreitada parcial nº 002/2002 (cópia as fls. 44 e 45 dos autos digitalizados), Nota Fiscal de Serviço nº 010, com aplicação do percentual de 20% sobre o valor do contrato, tendo em vista a previsão contratual de fornecimento de material sem haver especificação dos valores; - *NF6 — Salário de Contribuição*, não declarados em GFIP, Nota Fiscal de Serviço nº 009/2003 (cópia às fls. 46 dos autos), com aplicação do percentual de 20% sobre o valor do contrato; - *NF8 — Salário de Contribuição*, não declarado em GFIP, Nota Fiscal de Serviço nº 0023/2006 (cópia as fls. 47 dos autos), contrato não foi apresentado, não foi demonstrado o fornecimento de material, razão pela qual o salário de contribuição foi obtido mediante a aplicação do percentual de 40% sobre o valor do contrato. O Relatório Fiscal de fls. 38 a 42 informa que a motivação da aferição indireta do salário-de-contribuição foi a não apresentação dos livros contábeis Diário e Razão, tampouco do Livro Caixa, bem como de folha de pagamento individualizada para a obra em questão. Às fls. 43 dos autos, foi anexada planilha *Demonstrativo do Salário de Contribuição Aferido* contendo dados das notas fiscais de prestação de serviços e da aferição da mão-de-obra realizada, demonstrando como as remunerações foram estimadas. Os valores relativos à retenção dos 11% sobre as Notas Fiscais nº 009 e 010 foram apropriados, deduzindo o crédito ora lançado.

#### DA DECADÊNCIA

O período do lançamento fiscal compreende 12/2003 e 12/2006. O contribuinte foi cientificado da notificação em 31/10/2007. Constatam-se menos de 5 (cinco) anos contados do marco mais remoto do lançamento (12/2003). Da análise dos autos depreende-se que houve recolhimento parcial/retenção por parte do contribuinte, para a competência 12/2003, assim, o prazo decadencial para o lançamento pelo Fisco de eventuais diferenças de tributos sujeitos ao lançamento por homologação é de cinco anos a contar do fato gerador (§ 4º do art. 150 do CTN). Para a competência 12/2006, não houve recolhimento em relação à notificação fiscal, assim, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inciso I do CTN). Pelo exposto, em ambos os casos, as competências 12/2003 e 12/2006 não se encontram decadentes.

## LANÇAMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

Quanto aos argumentos de descumprimento de obrigação acessória e suposta irregularidade por não ter apresentado toda a documentação fiscal e não elaboração de folhas de pagamento distintas para cada obra em questão, estes estão prejudicados e não serão apreciados para o caso em comento, pois o lançamento se refere à obrigação principal, qual seja, notificação fiscal de contribuições previdenciárias de segurados, da empresa e de Outras entidades (Terceiros), incidentes sobre as remunerações aferidas indiretamente a partir de notas fiscais de serviços prestados, composta pelos levantamentos: - *NF2 — Salário de Contribuição*, não declarados em GFIP, Nota Fiscal de Serviço nº 010, com aplicação do percentual de 20% sobre o valor do contrato; - *NF6 — Salário de Contribuição*, não declarados em GFIP, Nota Fiscal de Serviço nº 009/2003, com aplicação do percentual de 20% sobre o valor do contrato; - *NF8 — Salário de Contribuição*, não declarado em GFIP, Nota Fiscal de Serviço nº 0023/2006, com aplicação do percentual de 40% sobre o valor do contrato. Não houve apresentação dos livros contábeis Diário e Razão, tampouco do Livro Caixa, bem como de folha de pagamento individualizada para a obra em questão.

## NÃO CONFIGURAÇÃO DE *BIS IN IDEM*. MULTA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL X ACESSÓRIA

A aplicação de duas penalidades ao mesmo fato gerador não se trata necessariamente de *bis in idem*. Não se confundem as multas impostas em razão do descumprimento das obrigações tributárias principal (recolher tributos) e acessória (inobservância da legislação tributária que impõe prestações positivas – como entregar declarações sobre a ocorrência de situações tributáveis – ou negativas, instituídas no interesse da arrecadação ou fiscalização).

O interesse público na arrecadação e na fiscalização tributária legitima o ente federado a instituir obrigações, aos contribuintes, que tenham por objeto prestações, positivas ou negativas, que visem garantir o fisco do maior número de informações possíveis acerca do universo das atividades desenvolvidas pelos sujeitos passivos (artigo 113, do CTN).

A relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária *stricto sensu* (obrigação principal), como ao conjunto de deveres instrumentais (positivos ou negativos) que a viabilizam. A obrigação acessória prevista no artigo 113, § 2º c/c 115, do CTN, constitui dever instrumental, independente da obrigação principal, principalmente para os fins de fiscalização da Administração Tributária. Os deveres instrumentais (obrigações acessórias) são autônomos em relação à regra matriz de incidência tributária, aos quais devem se submeter, até mesmo, as pessoas físicas ou jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal, *ex vi* dos artigos 175, parágrafo único, e 194, parágrafo único, do CTN.

Estes são os entendimentos exarados do Superior Tribunal de Justiça – STJ quanto ao assunto em questão:

*Processo RESP 2009017 34755RESP - RECURSO ESPECIAL – 1182354 Relator(a) HERMAN BENJAMIN, STJ, SEGUNDA TURMA, Fonte DJE DATA:30/06/2010*

*Ementa : PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO.OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. ART. 32 DA LEI 8.212/1991. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE*

*OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA (ENTREGA DE GFIP). MULTA PELO INADIMPLEMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA (OBRIGAÇÃO PRINCIPAL). BIS IN IDEM. NÃO-OCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 283/STF. 1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC. 2. Não se conhece de Recurso Especial quanto a matéria não especificamente enfrentada pelo Tribunal de origem, dada a ausência de prequestionamento. Incidência, por analogia, da Súmula 282/STF. 3. Hipótese em que foram aplicadas quatro multas, cujos fatos geradores são: a) ausência de entrega de declaração dos valores pagos a clubes de futebol, decorrentes de contratos de publicidade; b) inadimplemento das respectivas contribuições previdenciárias incidentes; c) ausência de declaração, na GFIP, dos salários pagos aos empregados do recorrido; e d) inadimplemento do tributo incidente sobre a referida folha de salários. 4. Não se confundem as multas impostas em razão do descumprimento das obrigações tributárias principal (recolher tributos) e acessória (inobservância da legislação tributária que impõe prestações positivas – como entregar declarações sobre a ocorrência de situações tributáveis – ou negativas, instituídas no interesse da arrecadação ou fiscalização). 5. A título exemplificativo, são plenamente cumuláveis as multas impostas pelo inadimplemento do Imposto de Renda (obrigação principal) e pelo atraso na entrega da Declaração Anual de Ajuste (obrigação acessória). 6. Em conseqüência, merece reforma o acórdão que se fundamentou na vedação do bis in idem para excluir as multas cominadas pelo descumprimento das obrigações acessórias. 7. Em relação à multa de R\$105.490,15, contudo, deve ser mantido o acórdão hostilizado, porque o fundamento adotado para sua exclusão (desproporcionalidade, em função do valor da obrigação principal – cujo valor aproximado é de R\$20.000,00) não foi impugnado no presente apelo. Aplicação da Súmula 283/STF. 8. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido.*

*Processo AGA 200802641195AGA - AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO – 1138833 Relator(a) LUIZ FUX, STJ, PRIMEIRA TURMA, Fonte DJE DATA:06/10/2009*

*Ementa : PROCESSUAL CIVIL.TRIBUTÁRIO.AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 544 DO CPC. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL .MUTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA(EXPEDIÇÃO DE NOTAS FISCAIS). IRRELEVÂNCIA DA INCIDÊNCIA OU NÃO DO ICMS. ARTIGOS 113, §2º, 115, 175 PARÁGRAFO ÚNICO, E 194, DO CTN. 1. O interesse público na arrecadação e na fiscalização tributária legitima o ente federado a instituir obrigações, aos contribuintes, que tenham por objeto prestações, positivas ou negativas, que visem guarnecer o fisco do maior número de informações possíveis acerca do universo das atividades desenvolvidas pelos sujeitos passivos (artigo 113, do CTN). 2. É cediço que, entre os deveres instrumentais ou formais,*

*encontram-se "o de escriturar livros, prestar informações, expedir notas fiscais, fazer declarações, promover levantamentos físicos, econômicos ou financeiros, manter dados e documentos à disposição das autoridades administrativas, aceitar a fiscalização periódica de suas atividades, tudo com o objetivo de propiciar ao ente que tributa a verificação do adequado cumprimento da obrigação tributária" (Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário", Ed. Saraiva, 16ª ed., 2004, págs. 288/289). 3. A relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária stricto sensu (obrigação tributária principal), como ao conjunto de deveres instrumentais (positivos ou negativos) que a viabilizam. 4. A obrigação acessória prevista no artigo 113, § 2º c/c 115, do CTN, constitui dever instrumental, independente da obrigação principal, e subsiste, ainda que o tributo seja declarado inconstitucional, principalmente para os fins de fiscalização da Administração Tributária. 5. Os deveres instrumentais (obrigações acessórias) são autônomos em relação à regra matriz de incidência tributária, aos quais devem se submeter, até mesmo, as pessoas físicas ou jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal, ex vi dos artigos 175, parágrafo único, e 194, parágrafo único, do CTN. 6. Agravo regimental desprovido.*

Destarte, é improcedente a alegação de aplicação da multa em duplicidade ou *bis in idem* por terem sido lavradas Notificações Fiscais (NFLD) e Auto de Infração (AI). Trata-se de multas com naturezas diversas: uma punitiva (aplicada no Auto de Infração - AI) e outra moratória (aplicada na NFLD), que não se confundem entre si. Deste modo, não ocorreu o *Bis in Idem* mencionado pelo contribuinte.

#### DO PEDIDO DE PERÍCIA

O pedido de produção de prova pericial/diligência não cumpriu os requisitos necessários pelo requerente. O devido processo legal tributário, disciplinado pelo Decreto nº 70.235/72, disciplina o momento de produção de provas e requerimento de perícia. Todos os elementos de prova devem ser apresentados na impugnação. Considerar-se-á não formulado o pedido de perícia que não atenda aos requisitos previstos no artigo 16, inciso IV, c/c §1º, do Decreto nº 70.235/72, quais sejam, exposição dos motivos que a justifique, a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, o nome, o endereço e a qualificação profissional perito. Ademais, não há necessidade de perícia/diligência, pois os documentos constantes dos autos são suficientes para análise e julgamento do processo administrativo em questão e, neste caso, é dispensável a perícia/diligência para se constatar o prejuízo à fiscalização que realiza seu trabalho examinando a documentação fiscal do contribuinte, tampouco, há necessidade de perícia para se constatar o período decadente. O contribuinte também não formulou os quesitos a serem respondidos pela perícia solicitada. Destarte, indefiro o pedido de perícia.

#### LANÇAMENTO EFETUADO COM EMBASAMENTO LEGAL

Correta a decisão de primeira instância administrativa fiscal, quanto ao lançamento em epígrafe, bem como sua fundamentação da decisão nos termos do art. 148 do CTN, e art. 33, e seus §§ 3º, 4º e 6º da Lei 8.212/91, e normativos mencionados, como segue trecho parcial:

*As considerações acima explanadas prestam-se também para demonstrar a correição do presente lançamento, realizado por arbitramento (utilizando-se o instrumento da aferição indireta a partir de notas fiscais de prestação de serviços) a partir de vários pressupostos demonstrados pela fiscalização.*

*No caso em lide, a impugnante não disponibilizou a escrituração contábil que se constitui no instrumento hábil para lastrear a veracidade das informações contidas nos citados documentos, e que viabilizaria a verificação por parte da fiscalização do regular cumprimento das obrigações previdenciárias.*

*Ocorrendo recusa ou sonegação de documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Auditor-Fiscal sem prejuízo da penalidade cabível, poderá inscrever de ofício a importância que reputar devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário. Assim dispõe o art. 148 do CTN, do qual o art. 33, e seus parágrafos 3º, 4º e 6º da Lei 8.212/91 são corolário.*

*A contabilidade escriturada dentro das normas vigentes faz prova a favor ou contra os contribuintes, na forma como é apresentada. Na hipótese de sua inexistência (não apresentação ou apresentação em condições tais que não mereçam fé) a fiscalização dispõe de instrumentos excepcionais, como o lançamento por arbitramento, para apurar os tributos devidos. Uma vez verificado pela fiscalização o surgimento do fato gerador - e no arbitramento o fato gerador já está devidamente configurado -, está ela, por expressa disposição legal, obrigada a efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional.*

*Assim, a aferição indireta, não obstante seja procedimento excepcional, no presente caso, acha-se perfeitamente autorizada, nos termos do artigo 33, § 3º, da Lei n.º 8.212/91, in verbis:*

...

*Constata-se, desse modo, inteiramente comprovado o pressuposto condicionante do arbitramento, ou seja, a empresa deixou de apresentar a totalidade da escrituração contábil, e das folhas de pagamento individualizadas da obra, não obstante ter sido formalmente intimada para tanto, conduta que impediu a apuração regular dos fatos geradores da contribuição previdenciária e que autoriza o arbitramento.*

*Portanto, sob o comando dos dispositivos legais vigentes e em observância aos procedimentos estabelecidos nos artigos 473, incisos I, II e IV e art. 427, 428, 601, da Instrução Normativa SRP nº 03/2005 (DOU de 15/07/2005), a base de cálculo da contribuição previdenciária foi aferida indiretamente, utilizando-se como parâmetro objetivo, as notas fiscais/faturas.*

*Outrossim, os relatórios informam a metodologia utilizada, demonstrando de forma clara e precisa, a maneira como as*

*bases de cálculo ora lançadas foram obtidas, juntando quadro demonstrativo, minudenciando a forma como foram apurados os valores que considerou como base de cálculo para as contribuições ora lançadas.*

*Quando o agente fiscal constata uma situação fática que, em princípio, configura o pagamento de remunerações a segurados da Previdência Social, intima o contribuinte a comprovar o recolhimento das respectivas contribuições sociais ou demonstrar que a referida situação, na realidade, não configura fato gerador de tais contribuições. Não sendo apresentada documentação capaz afastar o lançamento fiscal, será lavrada Notificação por aferição indireta, com fulcro no art. 33, § 3º da Lei nº 8.212/91, impondo-se desta forma a empresa, por expressa determinação legal, o ônus da prova em contrário. Assim, a fiscalização tem o dever de lançar, cabendo o ônus da prova à empresa envolvida.*

*Isto posto, de toda a análise efetivada, concluo que resta perfeitamente demonstrada nos autos a motivação legal e fática do lançamento, tendo sido a aferição indireta imbuída dos critérios de proporcionalidade e razoabilidade. Logo, quaisquer arguições no sentido de destituir o lançamento não podem vir desacompanhadas de provas cabais, de forma a promover o convencimento do julgador. A simples alegação da defendente não a exime da prova objetiva, a qual não foi realizada no processo administrativo fiscal..*

O contribuinte não trouxe aos autos documentos comprobatórios suficientes que pudessem desconstituir o lançamento fiscal.

#### MULTA APLICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação nos termos do art. 150 do CTN. Corroborado com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ, REsp 289181/MG.

A multa aplicada pela Lei nº 8.212/91, na redação introduzida pela Lei nº 11.941/2009, estabelece a distinção entre multa de mora (art. 35) e a multa de ofício (art. 35-A). Suas aplicações devem seguir formas distintas, aplicando-se para a multa de mora o art. 61 da Lei nº 9.430/96, e para a multa de ofício o art. 44 da Lei nº 9.430/96. Este entendimento, também, é corroborado pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ no Processo - AGRESP 200601560547.

A multa de mora, art. 35 da Lei nº 8.212/91, deve ser aplicada para pagamento fora do prazo previsto na legislação e será calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso limitada a 20% (vinte por cento), nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

A multa de ofício, art. 35-A da Lei nº 8.212/91, deve ser aplicada nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (I - 75% 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; II - 50%, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal). O lançamento de ofício está previsto no art. 149 do CTN:

Outrossim, o Supremo Tribunal Federal – STF fixou entendimento no sentido de que as cominações impostas por meio de lançamento de ofício decorrem do fato de omissão na declaração e recolhimento intempestivos da contribuição, nos termos do Processo -RE-AgR 241087. O julgado é acompanhado pelo STJ, REsp 330519/RS, e Tribunais Federais - TRF-3ª Região, AC 94.03.010836-3/SP, e TRF-1ª Região, AC 1997.01.00.047531-2/DF; que compreendem que deve ser efetuado o lançamento de ofício quando constatada diferença a menor, ou inexistência de pagamento, ou irregularidades na declaração de tributos sujeitos a lançamento por homologação (omissão ou inexatidão).

As alterações trazidas pela Lei n.º 8.212/91 quanto à aplicação da multa devem ser observadas no caso objeto de análise, buscando o disposto nos artigos 106, inciso II, e 112, ambos do CTN, no sentido de se analisar e aplicar a norma que for mais benéfica ao contribuinte.

A análise dos valores das multas para verificação e aplicação da regra que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento, consoante entendimento trazido pela Portaria Conjunta PGFN/RFBnº14, de 4 de dezembro de 2009, DOU de 8.12.2009, bem como, demais normativos sobre o assunto. A análise será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

A comparação deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, atentando para a necessidade de análise em conjunto com os demais lançamentos sofridos pelo contribuinte, registrados no Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal – TEAF constante dos autos, se devido. O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Ante ao exposto, por se tratar de cominações impostas por meio de lançamento de ofício decorrem do fato de omissão na declaração (GFIP) e recolhimento intempestivos da contribuição, incidentes sobre as remunerações aferidas indiretamente a partir de notas fiscais de serviços prestados, referente à obra de construção civil, deve ser aplicada a regra do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009,

que deve ser confrontada com a multa disposta no lançamento fiscal, prevalecendo a mais favorável ao contribuinte.

O crédito tributário encontra-se revestido das formalidades legais do art. 142 e § único, e arts. 97 e 114, todos do CTN, com período apurado, discriminação dos fatos geradores por intermédio do Relatório de Lançamento – RL contendo a competência (mês e ano), a base de cálculo, a discriminação das observações; e, ainda, o Discriminativo Analítico de Débito – DAD que informa as alíquotas e os valores das contribuições previdenciárias devidas e os valores dos créditos considerados; a Instrução para o Contribuinte – IPC; os Fundamentos Legais do Débito – FLD; a identificação do contribuinte, identificação do Auditor Fiscal notificante, Relatório Fiscal, consoante artigo 33 da Lei nº 8.212/91 e demais dispositivos mencionados nos autos (fls. 01/49).

### CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto em dar provimento parcial ao recurso, para aplicar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que deve ser confrontada com a multa disposta no lançamento fiscal, prevalecendo a mais favorável ao contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima