



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

Processo nº 10580.725751/2009-59
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2403-002.073 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de junho de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente DUTOBRAS CONSTRUÇÕES LTDA E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/08/2007

AFERIÇÃO INDIRETA. NORMA PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. ART. 144, § 1º DO CTN.

Por ser norma procedimental, a qual estabelece critério de apuração, tem-se que a sua aplicação é imediata, reportando-se à data do lançamento, em razão da exceção ao princípio da ultratividade tributária, nos termos do art. 144, § 1º, do CTN.

MULTA. RECÁLCULO.

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 determinar o recálculo da multa de mora, conforme o disposto no art. 35 da Lei 8.212/91 (art. 61 da Lei 9.430/96). 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, Marcelo Freitas de Souza, Ivacir Júlio de Souza, Maria Anselma Coscrato dos Santos, Marcelo Magalhães Peixoto e Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, que entendeu por manter em parte a autuação constante do DEBCAD n. 37.218.437-5.

O DEBCAD foi lavrado em decorrência do MPF-F n. 05.1.02.00-2008-00814-3, para fiscalização no período de 01/2005 a 12/2005 para realização de fiscalização seletiva com o objetivo de analisar as contribuições incidentes sobre as remunerações de segurados empregados e contribuintes individuais (prestadores de serviços diversos) e Obras de construção civil matriculada sob responsabilidade própria e de terceiros.

Também foi imputado, pela autoridade autuante, solidariedade da Petróleo Brasileiro S.A. – PETROBRAS, CNPJ 33.000.167/0001-01, no entanto, a DRJ entendeu por excluir essa solidariedade, conforme se verá à frente.

Os fatos foram narrados no relatório fiscal, fls. 31/48:

2.4. Todo o trabalho foi realizado através da averiguação dos resumos de folhas de pagamentos efetivamente apresentadas da OS 357 – CEI 5001759869-71 – OBRA TRAMANDAÍ – RIO GRANDE DO SUL – OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL – CNAE 4529-2/04, contrato de prestação de serviço 0802.0010122.05.02 com a PETROLEO BRASILEIRO S.A – PETROBRAS, CNPJ 33.000.167/0001-01, com emissão de Notas Fiscais de prestação de serviços no ano de 2005 (964, 973, 985, 995, 1007, 1008, 1032, 1049, 1059) efetivamente apresentadas em meio papel, e os Livros Fiscais: Diário n. 12 e Livro Razão n. 11 – Ano 2005.

2.5. Foi realizado o confronto das folhas de pagamentos apresentadas e GFIP's – Guias de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social consultadas nos sistemas CNISA/ÁGUA/GFIPWEB/

2.6. Foram encontradas divergências de Base de Cálculo e desconto de segurados entre os resumos de folhas de pagamento apresentadas em meio papel confrontadas com os valores Declarados em GFIP, conforme planilha ANEXO XII – FOLHA X GFIP CEI 5001759869-71.

(...)

*2.8. Foram considerados no procedimento fiscal, todos os pagamentos feitos em época própria através de GPS – Guia da Previdência Social cód. 2208, encontrados no conta-corrente da empresa referentes a matrícula **CEI 5001759869-71**. Foram considerados ainda, os valores de dedução salário família.*

(...)

III – DA SOLIDARIEDADE

(...)

3.9. Foi constatado que o sujeito passivo solidário, a PETROLEO BRASILEIRO S.A – PETROBRAS, CNPJ 33.000.167/0001-01, realizou contrato de Obra e Construção Civil – redes de transportes por dutos (CNAE 4529-2/04), com o sujeito passivo a Construtora Dutobras Ltda., devidamente registrada no CREA como construtora, que inscreveu a matrícula CEI 5001759869-71.

(...)

IV – DO LANÇAMENTO

4.1. Os sujeitos passivos identificados em epígrafe estão sendo notificados do débito especificado a seguir, através do presente Auto de Infração – AI, devendo recolher à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, débito no montante de R\$ 96.499,39 (Noventa e seis mil, quatrocentos e noventa e nove reais e trinta e nove centavos), referente às contribuições sociais previstas no art. 11, parágrafo único, alínea “a”, art. 20, art. 22 inciso I e IV da Lei n. 8.212 de 24/07/1991 e alterações posteriores, no período de 04/2005 a 11/2005.

4.2. O débito refere-se a contribuições previdenciárias (parte patronal), contribuições da empresa, destinadas à Seguridade Social de acordo com o FPAS 507-0, CNAE Fiscal – Código Nacional de Atividades Econômicas 4391600 e CNAE 4521-7, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma. Os valores referem-se ainda às contribuições destinadas ao financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei n. 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

(...)

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, a empresa contestou o presente Auto de Infração por meio do instrumento de fls. 709/730.

A PETROBRAS, imputada inicialmente por suposta solidariedade, em razão de ter realizado contrato de Obra e Construção Civil relativa a redes de transportes por dutos, apresentou impugnação de fls. 450/461.

DA DECISÃO DA DRJ

Após analisar os argumentos das então impugnantes, a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA, prolatou, em 29 de março de

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

Autenticado digitalmente em 26/08/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 26/08

/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 02/09/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STR

INGARI

Impresso em 02/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

2012, o Acórdão n. 15-30.285, fls. 778/795, mantendo o lançamento, conforme ementa que abaixo segue transcrita, *verbis*:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/08/2007

*ILEGITIMIDADE PASSIVA. RESPONSABILIDADE
SOLIDÁRIA.*

Quando comprovada a cessão dos direitos e obrigações decorrentes do contrato em período anterior à ocorrência dos fatos geradores, a responsável solidária deve ser excluída da autuação.

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO
DIREITO DE DEFESA.*

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

*MULTA. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. BENEFÍCIO.
RETROAÇÃO.*

Quando a nova lei cominar penalidade menos severa que a vigente à época do fato gerador, deve a norma retroagir em benefício do contribuinte

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Acordam os membros da 6ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, EXCLUIR do processo a empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS, por ilegitimidade passiva, pelo que deve ser excluída a expressão “E OUTROS” da qualificação do pólo passivo; e para considerar PROCEDENTE o presente lançamento contra a empresa DUTOBRAS CONSTRUÇÕES LTDA, nos termos do voto e sua fundamentação.

DO RECURSO

Inconformado, o contribuinte interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário de fls. 799/824, requerendo a reforma do Acórdão, com os seguintes argumentos, em suma:

- A nulidade da autuação em razão dos inúmeros erros a que está acometido o lançamento, dentre eles os inúmeros levantamentos que se repetem de forma confusa e desordenada, o que só foi esclarecido a partir da decisão da DRJ, prejudicando o direito de defesa e desobedecendo o disposto no art. 142 do CTN;

- Não existe diferença entre a contribuição devida e o valor declarado em GFIP, ocorrendo a diferença por ter a auditoria fiscal considerado a base de cálculo referente à parcela da remuneração mensal do 13º, declarada nas GFIPs e transmitidas pela Recorrente, o que teria sido, inclusive, reconhecido pela 6ª Turma da DRJ/SDR;

- Incorreta aplicação da multa, uma vez que o comparativo foi feito de forma equivocada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme o documento de fls. 832, tenho o recurso por tempestivo e, por estarem presentes os demais requisitos, adentro ao mérito da questão.

DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

A partir da análise das razões recursais, e do relatório fiscal constante nos autos, é de se concluir não que assiste razão ao recorrente.

Com afã de subsidiar suas alegações, o recorrente afirma que os levantamentos não foram bem motivados e seriam confusos, não trazendo as diferenças entre o levantamento **OCS - OBRA 500175986971 NAO DECL** e o **Z4 - OCS - ATE 11/08**, conforme trecho do relatório fiscal, fl. 39/40, *in verbis*:

4.3.1. OCS - OBRA 500175986971 NAO DECL, que corresponde aos valores pagos aos empregados, apurados a partir de resumos de folhas de pagamento, de obra de Construção Civil (Matrícula CEI 500175986971 de responsabilidade própria) apresentadas pela empresa em meio papel, não declarados em GFIP, conforme demonstrativos de ANEXO XII FOLHA X GFIP - SOLIDARIEDADE. Neste levantamento a multa de mora benéfica é a anterior a Medida Provisória n. 449 (convertida na Lei 11.941/09), para as competências constantes no levantamento, conforme planilha Comparativo de Multas, anexa.

4.3.3. Z4 - OCS - ATE 11/08 - que corresponde aos valores pagos aos empregados apurados a partir dos resumos de folhas de pagamento, de obra de Construção Civil (Matrícula CEI 500175986971 de responsabilidade própria) apresentadas pela empresa em meio papel, não declarados em GFIP, conforme demonstrativos de ANEXO XII FOLHA X GFIP - SOLIDARIEDADE. Neste levantamento a multa de mora benéfica é a de ofício (atual, posterior a Lei 11.941/09) prevista no art. 44 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, para as competências constantes no levantamento, conforme planilha Comparativo de Multas, anexa.

Afirma que por essa razão haveria infração ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional. No entanto, o fiscal ao estabelecer a os levantamentos, remeteu ao quadro comparativo de multas, em razão do advento da Lei 11.941/09 e não há sobreposição de levantamentos, conforme se percebe do Discriminativo de Débitos em anexo.

Os levantamentos foram realizados a partir da contabilidade do recorrente, tendo demonstrado a forma pela qual chegou aos valores no documento de fl.54, conforme bem salientado pela DRJ, que segue abaixo transcrito:

OBS1.: NA CONTABILIDADE NÃO SEPAROU EM TÍTULOS PRÓPRIOS, EM CONTAS INDIVIDUALIZADAS POR OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL, TOMADOR E ESTABELECIMENTO, APENAS COLOCANDO A DESCRIÇÃO NO HISTÓRICO DO LANÇAMENTO.

OBS2.: AS BASES DE CÁLCULO, OS DESCONTOS DOS SEGURAS E AS DEDUÇÕES DE SALÁRIO FAMÍLIA E MATERNIDADES FORAM OMITIDOS NO LICRO RAZÃO 11 CONTAS: INSS A RECOLHER (2.1.03.05.002), SALÁRIO E ORDENADOS (3.2.01.01.002), HORAS EXTRAS (3.2.01.005), PERICULOSIDADE (3.2.01.01.006), ADICIONAL NOTURNO (3.2.01.01.007), HORAS FALTA (3.2.01.03.002) E 13. SALÁRIO (3.2.91.05.001 E 3.3. 01.05.0001)

Portanto, não há qualquer nulidade no auto de infração.

DO MÉRITO

No mérito, o recorrente afirma que a 6ª turma da DRJ/SDR, apesar de ter reconhecido a inexistência de divergência na base de cálculo consignada nas folhas de pagamento da Recorrente e aquelas declaradas em GFIP, concluiu que o débito apurado pelo fiscal não causou qualquer prejuízo à recorrente.

Afirma que a recorrente sempre declarou em GFIP exatamente o valor da base de cálculo apurada em suas folhas de pagamento, e as supostas divergências encontradas decorrente do fato de não ter a Auditora Fiscal considerado a base de cálculo referente à parcela de remuneração mensal do 13º Salário.

Para tanto, veja-se as afirmações constantes do voto da DRJ:

17. Quanto ao Levantamento “OCS – OBRA 0500175986971 NÃO DECL”, verifica-se que, na competência 05/05 (CEI 50.017.59869/71), alega o Impugnante que a fiscalização não atentou para a remuneração declarada em GFIP relativa ao 13º Salário. De fato a remuneração do 13º Salário consta da GFIP, juntada aos autos pela fiscalização como “Documentos Comprobatórios – Outros – FOPAG CONTRATOS E NF’S PARTE1”, fls. 57/163, no montante de R\$ 927,07, valor este que corresponde ao salário de contribuição objeto do referido levantamento, competência e CEI. Contudo, apesar de a remuneração constarem GFIP e de ter recolhimento suficiente para a sua quitação, o valor recolhido excedente ao que a fiscalização considerou como declarado em GFIP foi apropriado parte no Levantamento RFO, rubrica Empresa, e parte neste Levantamento. Assim, a importância lançada no Levantamento OCS na competência 05/05 é devida, haja vista que o recolhimento respectivo foi apropriado em outro Levantamento, de modo que inexistente prejuízo ao Impugnante.

18. Quanto ao Levantamento “Z4 OCN – ATE 11/08”, na competência 04/05 (CEI 50.017.59869/71), a alegação de que a fiscalização desconsiderou o 13º Salário declarado em GFIP

não se encontra comprovado nos autos, haja vista não ter juntado o Impugnante a referida GFIP. Contudo, ainda que houvesse a referida desconsideração do 13º Salário, a situação seria a mesma do item anterior, haja vista que o valor recolhido excedente ao que a fiscalização considerou como declarado em GFIP foi apropriado parte no Levantamento Z10, rubrica Empresa. Assim, a importância lançada no Levantamento “Z4 OCN – ATE 11/08” na competência 04/05 é devida, haja vista que o recolhimento respectivo foi apropriado em outro Levantamento, de modo que inexistiu prejuízo ao Impugnante.

19. A alegação de que a totalidade dos créditos tributários apurados pela Impugnante nas competências autuadas foram inteiramente extintos por pagamento e/ou compensação com créditos decorrentes de retenção, encontra-se destituída de provas, de modo que não pode ser acatada.

Entendo por correto o entendimento do julgador *a quo*, uma vez que houve a apropriação dos valores referentes ao décimo terceiro salário em outras competências, não gerando qualquer prejuízo ao contribuinte.

Ocorre que, tenta afirmar o recorrente que as parcelas relativas às diferenças encontradas nas GFIP's referem-se apenas a estes valores, entendimento errôneo. As divergências da Base de Cálculo e a folha de pagamento.

Toda a apuração se deu através do CEI 5001759869-71, tendo havido confronto da contabilidade com as folhas de pagamento e com as GFIP's, além de terem sido considerados todos os pagamentos feitos em época própria através de GPS e deduções de salário família.

A recorrente carrega sua peça de alegações que, no entanto, carecem de provas do adimplemento das contribuições previdenciárias.

DA MULTA APLICADA

Conforme consta nos fundamentos legais de débito, constante no relatório fiscal, fl. 31/47, a autoridade lançou a multa conforme o art. 35, I, II e III da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei n. 9.876 de 1999, que variava de 8%, até 100%, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor em algumas competências, assim como a multa de ofício (75%) em outras.

No entanto, o comparativo entre as multas foi feita de forma equivocada, merecendo portanto, recálculo.

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser

relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (sem destaques no original)

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: **a uma** decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea **a duas** decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

“De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.” (com destaque no original)

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*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 nº 11.941, de 2009).*

*Art. 35-A. Nos casos de **lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (sem destaques no original)*

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento.**

CONCLUSÃO

Do exposto, conheço do recurso para, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa de mora, conforme o disposto no art. 35 da Lei 8.212/91 (art. 61 da Lei 9.430/96).

Marcelo Magalhães Peixoto