



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

Processo nº 10980.008541/2007-28
Recurso nº 257.943 Voluntário
Acórdão nº **2403-00.673 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de julho de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente C.A.W. PROJETOS E CONSULTORIA INDUSTRIAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/06/2006

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - INOBSERVÂNCIA DE PRECEITO FUNDAMENTAL À VALIDADE DO LANÇAMENTO - INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - 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.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AFERIÇÃO INDIRETA - PREVISÃO LEGAL.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Fisco pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário, conforme possibilita o § 3º, Art. 33, da Lei 8.212/1991.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS E MULTA DE MORA - ALTERAÇÕES DADAS PELA LEI 11.941/2009 - RECÁLCULO DA MULTA MAIS BENÉFICA - ART. 106, II, C, CTN

Até a edição da Lei 11.941/2009, os acréscimos legais previdenciários eram distintos dos demais tributos federais, conforme constavam dos arts. 34 e 35

da Lei 8.212/1991. A Lei 11.941/2009 revogou o art. 34 da Lei 8.212/1991 (que tratava de juros moratórios), alterou a redação do art. 35 (que versava sobre a multa de mora) e inseriu o art. 35-A, para disciplinar a multa de ofício.

Visto que o artigo 106, II, c 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 de mora mais benéfica.

Ressalva-se a posição do Relator, vencida nesta Colenda Turma, na qual se deve determinar o recálculo dos acréscimos legais na forma de juros de mora (com base no art. 35, Lei 8.212/1991 c/c art. 61, § 3º Lei 9.430/1996 c/c art. 5º, § 3º Lei 9.430/1996) e da multa de ofício (com base no art. 35-A, Lei 8.212/1991 c/c art. 44 Lei 9.430/1996), com a prevalência dos acréscimos legais mais benéficos ao contribuinte.

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 determinando o recalcule da multa de mora, com base na redação dada pela Lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

Ivacir Júlio de Souza – Presidente Substituto

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Cid Marconi Gurgel de Souza, Marcelo Magalhães Peixoto. Ausentes o Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari e o Conselheiro Marthius Sávio Cavalcante Lobato.

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário**, fls. 578 a 594, apresentado contra Acórdão nº 06-15.150 – 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba - PR, fls. 561 a 569, que julgou procedente em parte o lançamento, oriundo de descumprimento de obrigação tributária legal principal, fl. 01, **Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 37.059.248-4**, no montante de R\$ 782.155,61 (setecentos e oitenta e dois mil, cento e cinquenta e cinco reais e sessenta e um centavos), retificando-o para o montante de R\$ 740.797,08 (setecentos e quarenta mil, setecentos e noventa e sete reais e oito centavos).

Segundo a Auditoria-Fiscal, de acordo com o Relatório Fiscal, às fls. 57 a 62, **o lançamento refere-se a as contribuições devidas pela empresa destinadas à Seguridade Social** (Fundo de Previdência e Assistência Social — FPAS e financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa) e as destinadas às outras entidades – Terceiros, não recolhidas e incidentes sobre as remunerações pagas a segurados que prestaram serviços à empresa notificada no período de 01.2003 a 04.2006.

O Relatório Fiscal, às fls. 57 a 62, destaca que conforme consta no contrato social, a empresa tem por objeto social, entre outros, a montagem de estruturas metálicas, fabricação de estruturas metálicas para torres de transmissão, de telecomunicações, serviços de instalação e testes em equipamentos para telecomunicações.

Ainda segundo o Relatório Fiscal, às fls. 57 a 62, o fato gerador das contribuições apuradas, relativo ao período de 01/2003 a 04/2006, é a remuneração dos segurados empregados utilizados na obra, arbitrada por aferição indireta, tendo em vista que o custo da mão de obra contabilizado pela empresa não refletia o movimento real da remuneração paga aos segurados empregados nas obras.

Em relação à **base de cálculo**, o Relatório Fiscal, às fls. 57 a 62, mostra que constitui a base de cálculo do crédito lançado através desta Notificação: **o salário de contribuição obtido pela diferença entre o valor do salário de contribuição arbitrado por aferição indireta e a somatória dos valores dos salários de contribuição contidos nos recolhimentos de contribuição previdenciária do contribuinte e os valores dos salários de contribuição resultantes da retenção de 11% destacada nas Notas Fiscais de Prestação de Serviços – NFPS pelas empresas tomadoras de serviço.**

Desta forma, conforme o Relatório Fiscal, às fls. 57 a 62, foram lançados na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, como salário de contribuição, os valores correspondentes à "M.O.- aferida", e deduzidos da contribuição previdenciária calculada os valores referentes à Retenção 11%. Também foram abatidas as GPS constantes no "conta corrente" do INSS com códigos de recolhimento 2100e 2119.

Com isso, para a identificação do débito, utilizou-se os seguintes códigos:

- Levantamento AMO: Aferição de Mão de Obra.
- Lançamento SC : 40% da NFPS
- Lançamento RMP: Contribuição da cessão de mão de obra do prestador

Como justificativa do lançamento arbitrado, Relatório Fiscal, às fls. 57 a 62, além de demonstrar a fundamentação legal, vide CTN, Lei 8.212/1991, Decreto 3.048/1999 e Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005, mostrou que constatou-se a impossibilidade de execução do serviço contratado utilizando-se apenas a mão de obra declarada em folha de pagamento específica e GFIP. Esta afirmativa está claramente demonstrado na "Planilha Demonstrativa dos Valores Aferidos e Lançados na NFLD", nas seguintes colunas:

*- **%MO (folha) na PS:** Dividindo-se o salário de contribuição dos segurados empregados das obras pelo valor da prestação de serviços obtemos o valor do percentual da mão-de-obra contido na Nota Fiscal da Prestação dos Serviços, que corresponde ao percentual médio de 1,93 %, numa enorme discrepância quando comparado com o estabelecido pela Instrução Normativa - IN MPS/SRP nº 03, de 14/06/2005, que determina em seu Art. 427: "O valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços contratados, aferido indiretamente, corresponde no mínimo a quarenta por cento do valor dos serviços contidos na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços".*

*- **Defasagem da MO:** Decorre da planilha que a defasagem entre os salários de contribuição efetivamente declarados e o salário de contribuição aferido pela aplicação do percentual da IN MPS/SRP nº 03, foi de 1970,00%.*

O período de apuração, de acordo com o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 09328001F00, foi de 01/2003 a 04/2006, às fls. 50.

O **período do débito**, conforme o Relatório Discriminativo Sintético do Débito - DSD, às fls. 14 a 23, é de **01/2003 a 12/2005; 04/2006 e 06/2006.**

A Recorrente teve **ciência da NFLD** no dia **27.12.2006**, conforme Aviso de Recebimento – AR nº 13595317-2BR, às fls. 83.

A Recorrente apresentou **impugnação**, às fls. 86 a 100, com Anexos às fls. 101 a 541.

Houve **solicitação de Diligência Fiscal**, às fls. 545, a fim de que a Auditoria-Fiscal cotejasse os elementos colacionados nos Anexos da Impugnação com o Levantamento efetuado.

Em resposta à solicitação de Diligência Fiscal, a Auditoria-Fiscal retificou o débito em função dos elementos probatórios apresentados pela Recorrente, às fls. 547 a 548:

1. Em atenção ao despacho do Serviço do Contencioso Administrativo e levando-se em consideração os documentos apresentados pela empresa notificada, foram efetuadas as seguintes alterações:

2. Alterados os valores apontados pelo sujeito passivo na defesa (fls. 88) com diferenças no cálculo do percentual de 11% de retenção sobre a prestação de serviços, com exceção das notas fiscais 3864 e 4347 que não tem diferenças em relação aos valores constantes na planilha (fls. 63/79).

3. As notas de números 2930 a 2933; 2945 a 2949 e 2953 a 2955, lançadas erroneamente na competência 01/2003 foram retiradas desta competência e lançadas na competência 09/2004. Em consequência houve um aumento do débito na competência 01/2003 e uma redução do débito da competência 09/2004.

4. Tendo em vista as alterações feitas, houve modificação para maior nos valores das deduções do levantamento AMO, o que produz diminuição no débito da empresa nas competências da planilha abaixo. Na competência 08/2003, não havia sido lavrado débito na NFLD, embora a notificada tenha apontado diferença no valor de retenção em uma nota fiscal desta competência.

Competência De Para

11/2003 9.822,80 11.822,80

03/2004 8.039,60 8.044,00

08/2004 43.736,26 44.736,87

09/2004 107.436,26 133.198,46

06/2005 26.930,35 28.770,83

1 08/2005 30.997,64 33.694,51

04/2006 32.486,94 33.487,89

5. Com relação às competências em que houve aumento do valor do débito, será lavrada uma nova MIO complementar.

6. Não procede o argumento da notificada de que as notas fiscais contém valores de materiais. Em que pese o fato dos contratos preverem o fornecimento de material, foi constatado na auditoria que os valores dos materiais foram faturados em notas fiscais separadas. O débito lavrado nesta notificação refere-se exclusivamente aos valores da mão de obra empregada nas obras e faturados nas notas fiscais de *serviço elencadas na planilha anexa à notificação (páginas 63 a 79)*.

A Recorrente teve ciência da resposta à solicitação de Diligência Fiscal, conforme documentos acostados às fls. 551 e 552.

Outrossim, a Recorrente não produziu nova manifestação após a reabertura do prazo de defesa, fls. 552..

A seguir, foi emitido o Acórdão nº 06-15.150 – 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba - PR, fls. 561 a 569, que julgou procedente em parte o lançamento, conforme a Ementa a seguir:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

NFLD nº 37.059.248-4

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/06/2006

Ementa: AFERIÇÃO INDIRETA. PRESUNÇÕES LEGAIS

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, cabendo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei. Não tendo o sujeito passivo se liberado desse ônus, confirma-se o acerto da auditoria fiscal na adoção da aferição indireta.

RETIFICAÇÃO DO DÉBITO

Em face dos atributos de liquidez e certeza que deve acompanhar o crédito, deve o mesmo ser retificado nas competências em que o auditor reconhece ter cometido erro na adoção dos valores retidos sobre as notas fiscais de prestação de serviço.

Lançamento Procedente em Parte

Acordam os membros da 5ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar procedente em parte o lançamento, mantendo o valor de R\$ 740.797,08 (setecentos e quarenta mil setecentos e noventa e sete reais e oito centavos). ,

Encaminhe-se à DRF/CTA-EQCOB-PR em Curitiba, para ciência das interessadas e demais providências, ressaltando-lhes o direito de interposição de recurso voluntário ao 2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, no prazo de 30 dias a partir da ciência, conforme facultado pelo art. 305, § 1º, do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, na redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 09 de junho de 2003.

Sala de Sessões, em 21/08/2007.

Inconformada com a decisão de 1ª instância, a Recorrente apresentou tempestivamente Recurso Voluntário, fls. 578 a 594, onde alega, em apertada síntese:

Em sede Preliminar:***(a) Da nulidade da NFLD pela falta de clareza e precisão na exposição da hipótese de incidência da contribuição previdenciária.***

Primeiro ponto a ensejar o reconhecimento da insubsistência da NFLD, com o reconhecimento de sua nulidade e conseqüente cancelamento da presente notificação, é a falta de clareza e precisão na exposição da hipótese de incidência da contribuição previdenciária, não se revestindo a mesma da adequada análise da situação de modo a conferir certeza e liquidez para finura execução fiscal.

Não bastassem estes erros, a NFLD carece de exposição precisa dos fatos geradores da obrigação previdenciária, como comprovam as cópias de notas fiscais que instruíram a defesa mencionada, há um erro crasso nos lançamentos efetuados pelo auditor fiscal no que se refere aos valores constantes das notas fiscais nº 2930, 2931, 2932, 2933, 2945, 2946, 2947, 2948, 2949, 2953, 2954, 2955, apontadas pelo mesmo como sendo do exercício janeiro/2003, quando, na realidade, estas foram emitidas, todas, no exercício agosto/2004.

(b) Da nulidade da NFLD por cerceamento ao direito de defesa.

Não bastassem estes erros crassos, insta ser consignado que no já referido item 4.2 do relatório de notificação fiscal de lançamento de débito afirma o Sr. Auditor que teria relacionado todos os salários de contribuição dos segurados empregados que laboraram na montagem e execução das obras, entretanto, não consta da planilha demonstrativa dos valores aferidos e lançados na NFLD referidas informações.

Da mesma forma, consigna o agente fiscal como base legal para o lançamento arbitrado e que à apresentação de documentos teria sido deficiente por se mostrarem as informações diversas da realidade, fundamentando suas assertivas no §6º do art. 33 da Lei 8212/91, art. 235 do Decreto 3048/99, art. 148 do CTN, art. 473, inciso III, inciso I do mesmo artigo, e art. 597, inciso IV, alínea "c", ambos da Instrução Normativa - IN MPS/SRP n. 03 de 14/06/2005, justificando o arbitramento por suposta impossibilidade de execução do serviço contratado utilizando-se a defendente tão somente da mão-de-obra constante das GFIP's.

Ao deixar o Sr. Auditor Fiscal de trazer informações essenciais aos autos de NFLD, ocorre o cerceamento de defesa da requerente uma vez que tem esta obstado o seu direito ao contraditório, e, conseqüentemente, o de sua ampla defesa, o que fere de morte o devido processo legal.

No Mérito:***Dos fatos.***

Como não houve alteração na forma de retenção das contribuições sociais até abril/2006, quando então passou a defendente a discriminar nas notas fiscais o valor de cada material adquirido, prestações de serviços por terceiros e custo de mão-de-obra na realização dos serviços contratados, passando a proceder à retenção de 11% somente sobre a mão-de-obra utilizada e terceiros prestadores de serviços.

Entretanto, como possuía um acúmulo de retenções no período de janeiro/2003 a abril/2006, por conta de equívoco na forma de como procedia à retenção das contribuições sociais, já que efetuava à apuração dos valores considerando a alíquota de 11% sobre o total de cada nota fiscal de serviços, o que gerou um crédito acumulado na ordem de aproximadamente R\$ 950.000,00 (novecentos e cinquenta mil reais). Em decorrência disto, houve a solicitação administrativa de restituição.

(c) Da ilegalidade do arbitramento.

Primeiro, porque, repita-se, já jamais houve recusa pela defendente de apresentação de documentos solicitados pelo auditor fiscal.

Segundo, a escrituração contábil registra com exatidão toda a movimentação financeira da empresa no que se refere à receita anual, faturamento e lucro, inclusive no tocante à real remuneração dos segurados a seu serviço, constando prova regular e formalizada (recibos de pagamentos) do montante de salários pagos pela execução de obras da construção civil,

Terceiro, a defendente é subcontratada pelas empresas do setor de telefonia para a realização de execução de toda ou parte da infra-estrutura para a instalação de sistemas de telefonia móvel.

Como se vê, a justificativa do agente fiscalizador para adotar à aferição indireta é insustentável, pois considera o valor global das obras realizadas no mês para apurar o percentual relativo ao custo de mão-de-obra e não de cada uma de forma individualizada, considerando os salários dos funcionários que efetivamente laboraram na montagem de cada estação de telefonia móvel.

(d) Da incorreção do percentual aplicado

Entretanto, incorreto se mostra o percentual adotado para aferição indireta uma vez que os contratos de prestação de serviços ora anexados demonstram que havia a previsão contratual de fornecimento de materiais pela defendente, sendo

aplicável ao caso a previsão contida no art. 428 da referida instrução normativa 03/2005.

Sendo a defendente empresa de construção civil, e havendo a previsão contratual de fornecimento de materiais e equipamentos de terceiros, aplicável a esta a previsão contida no inciso V do art. 605 da IN n. 03/2005.

Art. 605. Na prestação dos serviços de construção civil abaixo relacionados, havendo ou não previsão contratual de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, o valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços não poderá ser inferior ao percentual, respectivamente estabelecido para cada um desses serviços, aplicado sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.

V - demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto manuais, desde que inerentes à prestação dos serviços: quatorze por cento.

Como resta comprovado a requerente se enquadra com precisão na previsão legal contida no dispositivo supra transcrito, sendo correto, para aferição indireta dos valores a utilização do percentual de 14% (QUATORZE POR CENTO) sobre o valor bruto das notas Fiscais faturas ou recibos de prestação de serviços.

Houve concessão de liminar a fim de se afastar a exigibilidade do depósito recursal.

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão, fls. 615.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro , Relator

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

615. O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 613 e

DO DEPÓSITO RECURSAL

O Supremo Tribunal Federal – STF editou a Súmula Vinculante nº 21 que afastou a exigência de depósito para a admissibilidade de recurso na esfera administrativa.

Súmula Vinculante 21

É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.

Fonte de Publicação: DJe nº 210, p. 1, em 10/11/2009. DOU de 10/11/2009, p. 1.

Avaliados os pressupostos, passo para as questões preliminares.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES

(a) Da nulidade da NFLD pela falta de clareza e precisão na exposição da hipótese de incidência da contribuição previdenciária.

Analisemos.

Foi realizada Auditoria-Fiscal, segundo o Relatório Fiscal, às fls. 57 a 62, em que o fato gerador das contribuições apuradas, relativo ao período de 01/2003 a 04/2006, é a remuneração dos segurados empregados utilizados na obra, arbitrada por aferição indireta, tendo em vista que o custo da mão de obra contabilizado pela empresa não refletia o movimento real da remuneração paga aos segurados empregados nas obras.

Em relação à **base de cálculo**, o Relatório Fiscal, às fls. 57 a 62, mostra que constitui a base de cálculo do crédito lançado através desta Notificação: **o salário de contribuição obtido pela diferença entre o valor do salário de contribuição arbitrado por aferição indireta e a somatória dos valores dos salários de contribuição contidos nos recolhimentos de contribuição previdenciária do contribuinte e os valores dos salários de contribuição resultantes da retenção de 11% destacada nas Notas Fiscais de Prestação de Serviços – NFPS pelas empresas tomadoras de serviço.**

Desta forma, conforme o Relatório Fiscal, às fls. 57 a 62, foram lançados na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, como salário de contribuição, os valores correspondentes à "M.O.- aferida", **e deduzidos da contribuição previdenciária calculada os valores referentes à Retenção 11%.** Também foram abatidas as GPS constantes no "conta corrente" do INSS com códigos de recolhimento 2100e 2119.

Com isso, para a identificação do débito, utilizou-se os seguintes códigos:

- Levantamento AMO: Aferição de Mão de Obra.
- Lançamento SC : 40% da NFPS
- Lançamento RMP: Contribuição da cessão de mão de obra do prestador

Desta forma, conforme o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, foi lavrada **Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 37.059.248-4** que, conforme definido no inciso IV do artigo 633 da IN MPS/SRP nº 03/2005, é o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRP, apuradas mediante procedimento fiscal:

(redação à época da lavratura da NFLD nº 37.059.248-4)

Lei nº 8.212/91

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

IN MPS/SRP nº 03/2005

Art. 633. São documentos de constituição do crédito tributário, no âmbito da SRP:

IV - Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, que é o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRP, apuradas mediante procedimento fiscal;

O Recorrente teve ciência da NFLD no dia 27.12.2006, conforme o Aviso de Recebimento – AR às fls. 83. Desta forma, a ciência do sujeito passivo por Aviso de Recebimento – AR ocorreu nestes termos do art. 662, II da IN MPS/SRP nº 03/2005:

IN MPS/SRP nº 03/2005

Art. 662. O sujeito passivo será cientificado da NFLD e do AI da seguinte forma:

I - pessoalmente, após a lavratura da NFLD ou do AI, comprovando-se o recebimento mediante a assinatura do representante legal ou do mandatário;

II - por via postal ou por qualquer outro meio, com prova de recebimento tomada no domicílio tributário do sujeito passivo; ou

III - por edital, quando os meios previstos nos incisos I e II resultarem infrutíferos.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, ocorrendo recusa de recebimento dos documentos, o AFPS deixará a via destinada ao sujeito passivo no local da ocorrência e registrará, em todas as vias, a expressão "recusou-se a assinar" seguida da identificação do responsável pela recusa, considerando-se, dessa forma, cientificado o sujeito passivo.

§ 2º Quando da ciência pessoal a mandatário do sujeito passivo será juntada cópia autenticada da procuração, que deverá, em se tratando de instrumento particular, conter firma reconhecida do representante legal.

§ 3º Na hipótese do inciso II do caput, o encaminhamento dos documentos deverá ser efetuado, preferencialmente, em até três dias após a lavratura da NFLD ou do AI, considerando-se cientificado o sujeito passivo na data do efetivo recebimento ou, se omitida a mencionada data do recebimento, quinze dias após a data da expedição da intimação.

§ 4º Os meios de intimação previstos nos incisos I e II do caput não estão sujeitos a ordem de preferência.

§ 5º Na hipótese do inciso III do caput, o edital será publicado uma única vez, em órgão de imprensa oficial local, ou afixado em dependência do órgão encarregado da intimação, franqueada ao público, considerando-se cientificado o sujeito passivo quinze dias após a publicação ou afixação do edital.

§ 6º A ciência ao órgão do poder público far-se-á mediante ofício encaminhado ao seu dirigente, subscrito pelo Delegado da Receita Previdenciária circunscricionante do órgão.

§ 7º No procedimento fiscal em empresa sob regime especial de falência, se o síndico ou administrador judicial renunciou ou foi destituído do cargo, não tendo sido

nomeado o substituto, a remessa da NFLD far-se-á mediante ofício ao juízo da falência.

§ 8º O sujeito passivo é obrigado a manter atualizado o endereço perante o respectivo órgão previdenciário, sob pena de serem tidas como eficazes as notificações encaminhadas ao endereço anterior.

Não obstante a argumentação do Recorrente, **não confiro razão ao Recorrente pois, de plano, nota-se que o procedimento fiscal atendeu a todas as determinações legais, com a clara discriminação de cada débito apurado e dos acréscimos legais incidentes, não havendo, pois, nulidade por vício insanável e tampouco cerceamento de defesa.**

Pode-se elencar as etapas necessárias à realização do procedimento:

- *A autorização por meio da emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF- F, com a competente designação do Auditor-Fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento;*
- *A intimação para a apresentação dos documentos conforme Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária;*
- *A autuação dentro do prazo autorizado pelo referido Mandado, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes:*

a. IPC - Instruções para o Contribuinte (que tem a finalidade de comunicar ao contribuinte como regularizar seu débito, como apresentar defesa e outras informações);

b. DAD - Discriminativo Analítico do Débito (que discrimina os valores originários das contribuições devidas pelo contribuinte, abatidos os valores já recolhidos e as deduções legais);

c. DSD - Discriminativo Sintético do Débito (que apresenta os valores devidos em cada competência, referentes aos levantamentos indicados agrupados por estabelecimento);

d. RL - Relatório de Lançamentos (que relaciona os lançamentos efetuados nos sistemas específicos para apuração dos valores devidos pelo sujeito passivo);

e. RDA – Relatório de Documentos Apresentados (Este relatório relaciona, por estabelecimento e por competência, as parcelas que foram deduzidas das contribuições apuradas, constituídas por recolhimentos, valores espontaneamente confessados pelo

sujeito passivo e, quando for o caso, por valores que tenham sido objeto de notificação anteriores.)

f. FLD - Fundamentos Legais do Débito (que indica os dispositivos legais que autorizam o lançamento e a cobrança das contribuições exigidas, de acordo com a legislação vigente à época do respectivo fato gerador);

g. CORESP – Relação de Co-Responsáveis (Este relatório lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação)

h. VÍNCULOS – Relação de Vínculos (Este relatório lista todas as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração previdenciária em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período correspondente)

i. MPF – Mandado de Procedimento Fiscal;

j. TIAD – Termo de Intimação para Apresentação de Documentos;

k. TEAF - Termo de Encerramento da Ação Fiscal;

l. REFISC – Relatório Fiscal;

Cumpre-nos esclarecer ainda, que o lançamento fiscal foi elaborado nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, especialmente a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador tributário, a matéria sujeita ao tributo, bem como o montante individualizado do tributo devido.

De plano, o art. 142, CTN, estabelece que:

“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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Analisando-se a NFLD nº 37.059.248-4, tem-se que foi cumprido integralmente os limites legais dispostos no art. 142, CTN.

Ademais, não compete ao Auditor-Fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Desta forma, em constatando a falta de recolhimento, face a ocorrência do fato gerador, cumpri-lhe lavrar de imediato a notificação fiscal de lançamento de

débito de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário. O art. 243 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido:

Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

Desta forma, o procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por cerceamento por preterição aos direitos de defesa, pela falta de clareza e precisão na exposição da hipótese de incidência da contribuição previdenciária.

(b) Da nulidade da NFLD por cerceamento ao direito de defesa.

Analisemos.

A Recorrente assim argumenta:

“(...) afirma o Sr. Auditor que teria relacionado todos os salários de contribuição dos segurados empregados que laboraram na montagem e execução das obras, entretanto, não consta da planilha demonstrativa dos valores aferidos e lançados na NFLD referidas informações.”

Tal argumentação não prospera pois, observando-se os Anexos do Relatório Fiscal, às fls. 63 a 79, na planilha demonstrativa dos valores lançados e aferidos se destaca a coluna “S.C.OBRA”, a qual, conforme o item 4.2 do Relatório Fiscal, às fls. 58, corresponde a “Salário de Contribuição das Obras: Remunerações pagas aos segurados empregados que laboraram na execução das obras”.

Outrossim, a Recorrente também aduz que:

“(...) Da mesma forma, consigna o agente fiscal como base legal para o lançamento arbitrado e que à apresentação de documentos teria sido deficiente por se mostrarem as informações diversas da realidade”.

Igualmente não prospera tal linha de argumentação pois o demonstrado no Relatório Fiscal é que a contabilidade da empresa não registra o movimento real da remuneração dos segurados empregados nas obras uma vez que não se pode considerar

razoável que a remuneração contida nas folhas de pagamento e contabilizada corresponda a um patamar de 1,93% do valor dos serviços prestados descrito nas notas fiscais

Neste sentido, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB verificar a exatidão dos recolhimentos feitos pelo contribuinte, examinando diretamente seus documentos, livros contábeis e fiscais, bem como outros elementos subsidiários, ou através de informações de terceiros. Ocorrendo, porém, recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a RFB pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira:

(Lei 8.212/1991) - Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).(...)

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

(Decreto 3.048/1999) - Art.233. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Parágrafo único. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira. (...)

Art.235. Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita ou do faturamento e do lucro, esta será desconsiderada, sendo apuradas e lançadas de ofício as contribuições devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Portanto, pelo acima exposto, não prospera a alegação da Recorrente de cerceamento de defesa.

No Mérito:

(c) Da ilegalidade do arbitramento.

Analisemos.

A Recorrente alega, em síntese, que a justificativa do agente fiscalizador para adotar à aferição indireta é insustentável, pois considera o valor global das obras realizadas no mês para apurar o percentual relativo ao custo de mão-de-obra e não de cada uma de forma individualizada, considerando os salários dos funcionários que efetivamente laboraram na montagem de cada estação de telefonia móvel.

A Recorrente em sede de Impugnação trouxe anexados aos autos, a fim de comprovar a regularidade das remunerações registradas em sua escrituração contábil, os documentos intitulados:

(i) "Apresentação de documentos para justificar a mão de obra civil nos trabalhos realizados em poste de concreto de telefonia celular para a torre de Torres - RS", às fls. 192 a 348, que relaciona fatos desenvolvidos na competência 03/2006.

No entanto, o período do débito, conforme o Relatório Discriminativo Sintético do Débito - DSD, às fls. 14 a 23, é de 01/2003 a 12/2005; 04/2006 e 06/2006.

Desta forma, não há lançamento de débito em tal competência 03/2006, o que afasta a argumentação da Recorrente com base neste documento citado a fim de comprovar a regularidade das remunerações registradas em sua escrituração contábil.

(ii) "Apresentação de documentos para justificar a mão de obra civil nos trabalhos realizados em poste de concreto de telefonia

celular para a torre de Toledo - PR", às fls. 349 a 503, onde foram anexadas cópias de folhas de pagamento geral da empresa e específicas dessa obra, relativas aos meses agosto/2004 (remunerações: R\$ 1.062,61) e setembro/2004 (remunerações R\$ 1.784,83).

Entretanto, a Recorrente no mês agosto/2004 executava 32 (trinta e duas) obras e em setembro/2004 executava 65 (sessenta e cinco) obras, conforme se depreende da planilha anexa ao Relatório Fiscal, às fls. 69 a 70, onde estão relacionadas as obras executadas no período e que não foi contestado pela Recorrente.

Outrossim, para efeitos de cálculo comparativo de remunerações, nesta Planilha anexa ao Relatório Fiscal, às fls. 69 a 70, a soma do salário de contribuição de todas as obras (na coluna SC Obra) em ago/2004 é de R\$ 6.113,00 e em set/2004 é de R\$ 10.225,00.

Naturalmente de for extraído dessas remunerações os valores envolvidos na obra de Toledo-PR, restariam em ago/2004 o valor de R\$ 5.050,39 e em set/2004 o valor de R\$ 8.440,17:

- Para serem rateados por 31 obras em ago/2004, resultando em R\$ 162,31 de mão de obra em ago/2004 para cada obra.

- Para serem rateados por 64 obras em set/2004, resultaria no valor de R\$ 131,88 para cada obra.

Ou seja, diante desses fatos, evidencia-se que os documentos anexados pela Recorrente mostram indícios de que a contabilidade efetivamente não registra um montante de remuneração suficiente para a execução dos serviços contratados com as diversas empresas tomadoras de serviço, o que leva a fiscalização, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, com isso promovendo a apuração por aferição indireta das contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário, nos termos do art. 33, § 6º, Lei 8.212/1991.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente em relação à ilegalidade do arbitramento.

(d) Da incorreção do percentual aplicado

Analisemos.

A Recorrente aduz que se mostra incorreto o percentual adotado para aferição indireta uma vez que os contratos de prestação de serviços, anexados aos autos, demonstram que havia a previsão contratual de fornecimento de materiais, sendo aplicável ao caso a previsão contida no art. 428 da Instrução Normativa SRP nº 03/2005.

(IN SRP nº 3/2005) - Art. 428. Caso haja previsão contratual de fornecimento de material, ou de utilização de equipamentos, ou

de ambos, na execução dos serviços contratados, o valor dos serviços contido na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços deverá ser apurado na forma prevista no art. 601, observado o disposto no art. 605.

Desta forma, a Recorrente alega que deveria ter sido utilizado o percentual 14% sobre as notas fiscais de prestação de serviços para fins de obtenção do valor da mão de obra, posto que tal percentual se aplica à utilização de equipamentos para execução dos serviços.

Outrossim, não obstante a argumentação da Recorrente, não restou evidenciado pela Recorrente que tais serviços tivessem o escopo de serem executados com a utilização de equipamentos em substituição à mão de obra.

Neste sentido, correta a aplicação da regra geral relativa ao arbitramento prevista no artigo 427 da IN SRP nº 3/2005:

Art. 427. O valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços contratados, aferido indiretamente, corresponde no mínimo a quarenta por cento do valor dos serviços contidos na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.

Ainda, em relação a um conjunto de notas fiscais anexadas pela Recorrente na qual se alega que teriam a inclusão de materiais no corpo das notas fiscais, a decisão de primeira instância, às fls. 588, afasta tal hipótese nestes termos:

“Embora não discriminem as parcelas correspondentes, descrevem a inclusão nessas notas do valor de materiais empregados na execução dos serviços. Segundo informação fiscal complementar prestada pelo Auditor Fiscal, tais notas são exclusivas de mão de obra e não incluem o valor dos materiais empregados, que são lançados em notas separadas.”

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente em relação à incorreção do percentual aplicado.

MULTA DE MORA

Esta Colenda Turma de Julgamento vem se posicionando reiteradamente, por maioria, em relação ao recálculo dos acréscimos legais, para que se **recalcule a multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte:**

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, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.

Visto que o artigo 106, II, c 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;

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.

Ressalva-se a posição do Relator, posição vencida nesta Colenda Turma, na qual se deve determinar o recálculo dos acréscimos legais na forma **de juros de mora** (com base no art. 35, Lei 8.212/1991 c/c art. 61, § 3º Lei 9.430/1996 c/c art. 5º, § 3º Lei 9.430/1996) **e da multa de ofício** (com base no art. 35-A, Lei 8.212/1991 c/c art. 44 Lei 9.430/1996), com a prevalência dos acréscimos legais mais benéficos ao contribuinte.

Processo nº 10980.008541/2007-28
Acórdão n.º **2403-00.673**

S2-C4T3
Fl. 626

CONCLUSÃO

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso, rejeitar as **PRELIMINARES suscitadas, no MÉRITO, DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO**, para que se recalcule a multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

É como voto.

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro