



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

Processo nº 10980.009751/2007-33
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº **2301-002.705 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 17 de abril de 2012
Matéria AFERIÇÃO INDIRETA
Recorrente CRE PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/09/2003 a 30/12/2005

Ementa: AFERIÇÃO INDIRETA

A constatação de que a contabilidade não registra o movimento real do faturamento, do lucro e de remuneração dos segurados a serviço da empresa, enseja a aferição indireta das contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

PERÍCIA INDEFERIMENTO

A perícia será indeferida sempre que a autoridade julgadora entender ser prescindível e meramente protelatória e quando não houver dúvidas a serem sanadas.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação tributária punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza. Assim, deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em manter a aplicação da multa. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo afastamento da multa; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Leonardo Henrique Pires Lopes.

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete de Oliveira Barros- Relator.

Leonardo Henrique Pires Lopes - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Bernadete De Oliveira Barros, Damião Cordeiro De Moraes, Mauro Jose Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição dos empregados, à da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

Segundo Relatório Fiscal (fls. 74), a empresa notificada (CRE) prestou serviços de construção civil à contratante (Município de Paranaguá), na modalidade de empreitada total, mediante contrato de empreitada de materiais e mão de obra, executando a segunda e terceiras etapas da obra denominada "Complexo Esportivo Educacional do Município de Paranaguá", na cidade de Paranaguá-PR.

A autoridade lançadora fundamentou o débito no art. 30, VI, da Lei 8.212/91, e entendeu que se aplica, no caso, o instituto da solidariedade, conforme disposições previstas na IN 03/2005.

Informa, ainda, que não houve o destaque da retenção dos 11% nas Notas Fiscais de Prestação de Serviços emitidas pela CRE e nem o Município efetuou as referidas retenções, e conclui que a contratante, na condição de proprietária da obra, responde solidariamente com a contratada pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social.

Esclarece que as bases de cálculo foram aferidas indiretamente com base na área construída e padrão da obra, tomando como base as tabelas CUB, pois, apesar de a prestadora possuir contabilidade formalizada para o período fiscalizado, constatou-se que a mesma não registra a totalidade das remunerações dos segurados empregados e nem o movimento real de seu faturamento, tendo sido omitidos lançamentos relativos ao pagamento da mão de obra (direta e/ou terceirizada) utilizada na execução dos serviços, além de não terem sido emitidas/contabilizadas notas fiscais de serviços prestados, razões que ensejaram a descon sideração da contabilidade da prestadora e o arbitramento do débito, com base na área construída e padrão da obra.

Expõe, a seguir, os motivos pelos quais entende que a contabilidade da notificada não observou os Princípios Fundamentais de Contabilidade, estabelecidos pela Resolução CFC nº 750/93, cuja observância é obrigatória, nos termos do art. 177, da Lei nº 6.404/96.

Relata que, diante da constatação de baixo percentual de participação da mão de obra própria (0,48% sobre o total faturado) e no intuito de avaliar se a mão de obra terceirizada representada pelas notas fiscais de serviços apresentadas foi aquela efetivamente empregada na execução dos serviços, intimou-se a empresa, por meio de TIAD de 15/09/2006, a apresentar, entre outros, os contratos de subempreitada (item 13.6) e as planilhas de medições dos serviços executados pelos subempreiteiros contratados (item 13.7), o que não foi atendido pela empresa notificada, motivando a lavratura do competente AI.

A notificada apresentou defesa e, de sua análise, o processo foi convertido em diligência, nos termos do despacho de fls. 1065, resultando na Informação Fiscal de fls.1.070 e na retificação dos valores lançados.

Cientificada do teor da IF, a recorrente se manifestou às fls. 1.101 e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 06-18.333, da 6ª Turma da DRJ/CTA (fls. 1.123), julgou o lançamento procedente em parte, acatando o parecer retificador da fiscalização e excluindo, do pólo passivo do lançamento, a contratante dos serviços, Município de Paranaguá, por força do disposto nos artigos 176, II; 178, inciso IV do § 2º; 179, VII; e 184 da IN n.º 03/2005, na redação da Instrução Normativa MPS/SRP n.º 20/2007.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 1.139), alegando, em síntese, o que se segue.

Preliminarmente, alega impossibilidade de exclusão do Município de Paranaguá do pólo passivo da demanda, ao argumento de que, se considerados os contratos como de empreitada total, não se aplica o instituto da retenção previsto no art. 31 da Lei n.º 8.212/91 e sim o da responsabilidade solidária previsto no artigo 30, inciso VI da mesma Lei e, na condição de proprietária da obra, o Município de Paranaguá responde solidariamente com a contratada pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, não havendo razões para que o mesmo seja excluído do pólo passivo da demanda.

Ainda em preliminar, alega nulidade do Acórdão recorrido por cerceamento de defesa em virtude do indeferimento da perícia requerida em sede de impugnação.

Ressalta que a perícia técnica seria essencial para provar que os recolhimentos efetuados pelos subempreiteiros realmente se referem a obra em questão, o que comprovaria que os tributos cobrados na presente NFLD, ora em grau de recurso, já foram integralmente quitados.

Afirma que, em relação a essa obra, em muitos casos ocorreu o faturamento direto da mão-de-obra ao proprietário, o que, de acordo com o art. 413, § 2º da IN n.º 3/2005, esses casos seriam considerados de empreitada parcial e, conseqüentemente, não há que se falar em responsabilidade solidária da CRE (contratada) com o proprietário da obra, devendo a medida fiscal relacionada a estes casos serem anuladas e abertos outros procedimentos fiscais endereçados ao proprietário da obra para verificar se todas as contribuições previdenciárias foram devidamente recolhidas.

Conclui que, tendo em vista não existir solidariedade entre as partes por tratar-se de caso de empreitada parcial, não há que se falar em responsabilidade solidária da CRE (contratada) com o proprietário da obra, devendo a medida fiscal relacionada a estes casos ser anulada e aberto outro procedimento fiscal endereçados ao proprietário da obra para verificar se todas as contribuições previdenciárias foram devidamente recolhidas.

Entende que a fiscalização cometeu abusos ao obrigar o contribuinte a formular relatórios, planilhas e apresentar outras documentações que não poderiam ser exigidas pela autoridade fiscal, pois, não bastasse a recorrente ter disponibilizado ao Fisco todos os seus livros contábeis, como livros diário e razão, documentos sociais e cópias de outras obrigações acessórias, a fiscalização exigiu que a contribuinte formulasse relatórios e planilhas demonstrativas.

Ressalta que a fiscalização não deve, não pode e não tem o direito de exigir relatórios, fichas, planilhas de controles internos e outros documentos não obrigatórios por lei,

principalmente exigir que o contribuinte realize outras demonstrações das quais não está obrigado, conforme procedeu a fiscalização e considerado correto pelo acórdão recorrido.

No mérito, reitera que a recorrente, além de possuir mão de obra própria, contratou subempreiteiros que, por sua vez, contrataram mão-de-obra diretamente em seu nome, sendo que a mão de obra terceirizada esteve presente durante todo o tempo da execução da obra vinculada aos subempreiteiros que, por sua vez, efetuaram o pagamento da remuneração dessa mão-de-obra e o recolhimento da contribuição social (inclusive as destinadas aos Terceiros) incidentes.

Reafirma que todos os documentos que comprovam a regularidade do recolhimento das contribuições previdenciárias vinculadas a esta obra (notas fiscais e GFIP's dos subempreiteiros), foram disponibilizados para a fiscalização e também na impugnação, conforme pode ser verificado nos documentos autenticados anexados ao processo, sendo que nada do que foi apresentado pela contribuinte foi sequer analisado pela fiscalização, quanto menos pelo órgão julgador de primeira instância.

Assevera que a Previdência Social recebeu todos os recolhimentos previdenciários dessa obra, e que o próprio acórdão recorrido verificou a existência de recolhimentos previdenciários, mas, no entanto, está cobrando novamente este tributos, já que nenhum destes pagamentos foram considerados.

Alega que o agente fiscal poderia ter inclusive notificado o prestador de serviço (subempreiteiro) para solicitar as informações que desejava obter, através de mandado de procedimento fiscal extensivo, entretanto fez a opção pelo método mais fácil e conveniente o da negativa geral, sem buscar a verdade real.

Sustenta que é descabida a utilização da aferição indireta pois, de acordo com a Lei 8.212/91, não se vislumbra a obrigatoriedade de que, na lista de contas que integra a contabilidade da empresa, seja feita uma conta exclusiva para cada parcela integrante da remuneração, bastando que os históricos dos lançamentos permitam a correta identificação dos mesmos.

Repete que a determinação para que a empresa registre as obras de construção civil em contas individualizadas e segregadas por estabelecimento consta tão somente do inciso I, § 13, do artigo 225, do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, mas que a obrigação tributária acessória instituída pelo Decreto não possui validade e eficácia, sendo totalmente nulo o referido dispositivo por desrespeitar o princípio da hierarquia das leis, tendo em vista os limites fixados pela Lei n.º 8.212/91, em seu artigo 32, inciso II.

Quanto aos demais pontos utilizados pela fiscalização para justificar a descon sideração da contabilidade da contribuinte, esperava, no mínimo, sob pena de infração ao princípio do contraditório e da ampla defesa, bem como o da legalidade, que fosse demonstrado, de forma inequívoca, as condições que justificasse a aferição ou o arbitramento, e que fosse apontado os dispositivos legais que fundamentam tal ato, bem como a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Destaca que a recorrente demonstrou que sua contabilidade está totalmente correta e não deve nada a título de contribuição previdenciária e, pelo fato de que não ocorreu qualquer dos pressupostos autorizadores da utilização do critério de aferição indireta, como

efetuado pelo agente fiscal, pugna pela reforma do acórdão recorrido para que o lançamento fiscal em questão seja julgado totalmente improcedente.

É o relatório.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro Bernadete De Oliveira Barros

O recurso é tempestivo e todos os pressupostos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice ao seu conhecimento.

Da análise do recurso apresentado pela recorrente, registro o que se segue.

Em preliminar, a recorrente alega impossibilidade de exclusão do Município de Paranaguá, Câmara Municipal, do pólo passivo da demanda.

Argumenta que, se considerados os contratos como de empreitada total, não se aplica o instituto da retenção previsto no art. 31 da Lei nº 8.212/91 e sim o da responsabilidade solidária previsto no artigo 30, inciso VI da mesma Lei e, na condição de proprietária da obra, o Município de Paranaguá responde solidariamente com a contratada pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, não havendo razões para que o mesmo seja excluído do pólo passivo da demanda.

Contudo, no caso presente, tendo a fiscalização constatado que a empresa notificada, CRE PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA prestou serviços de construção civil à Câmara Municipal de Paranaguá, levantou o débito com fundamento no instituto da responsabilidade solidária de que trata o inciso VI, art. 30, da Lei 8.212/91, transcrito a seguir:

Art. 30 (...)

(...)

VI- O proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591/64, o dono da obra ou o condômino de unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contração da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção da importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem. (Redação alterada pela MP nº 1.523-9, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)

Entretanto, o dispositivo legal acima não se aplica aos órgãos da Administração Pública, conforme entendimento manifestado pela Advocacia-Geral da União no Parecer nº. AC – 055, de 08.11.2006, cuja ementa transcrevo a seguir:

“PROCESSOS: 00552.001601/2004-25

00405.001152/ 99- 90

00404.004214/2006-14

INTERESSADOS: *MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL – MPS CENTRO FEDERAL DE EDUCAÇÃO TECNOLÓGICA DE SANTA CATARINA - CEFET/SC*

MINISTÉRIO DA DEFESA - COMANDO DO EXÉRCITO
MINISTÉRIO DA FAZENDA - MF

ASSUNTO: *Contribuições previdenciárias. Contrato administrativo. Definição da responsabilidade tributária da contratante (Administração Pública) e do contratado (empregador) pelas contribuições previdenciárias relativas aos empregados deste. Lei nº 8.666/93, art. 71. Obras públicas. Contratação da construção, reforma ou acréscimo (Lei nº 8.212/91, art. 30, VI) ou serviço executado mediante cessão de mão-de-obra (Lei nº 8.212/91, art. 31). Distinção. Lei nº 9.711/98. Retenção.*

EMENTA: **PREVIDENCIÁRIO. ADMINISTRATIVO. CONTRATOS. OBRAS PÚBLICAS. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E RETENÇÃO. DEFINIÇÃO.**

I - Desde a Lei nº 5.890/73, até a edição do Decreto-Lei nº 2.300/86, a Administração Pública respondia pelas contribuições previdenciárias solidariamente com o construtor contratado para a execução de obras de construção, reforma ou acréscimo de imóvel, qualquer que fosse a forma da contratação. II - Da edição do Decreto-Lei nº 2.300/86, até a vigência da Lei nº 9.032/95, a Administração Pública não respondia, nem solidariamente, pelos encargos previdenciários devidos pelo contratado, em qualquer hipótese. Precedentes do STJ. III - A partir da Lei nº 9.032/95, até 31.01.1999 (Lei nº 9.711/98, art. 29), a Administração Pública passou a responder pelas contribuições previdenciárias solidariamente com o cedente de mão-de-obra contratado para a execução de serviços de construção civil executados mediante cessão de mão-de-obra, nos termos do artigo 31 da Lei nº 8.212/91 (Lei nº 8.666/93, art. 71, § 2º), não sendo responsável, porém, nos casos dos contratos referidos no artigo 30, VI da Lei nº 8.212/91 (contratação de construção, reforma ou acréscimo). V - Atualmente, a Administração Pública não responde, nem solidariamente, pelas obrigações para com a Seguridade Social devidas pelo construtor ou subempreiteira contratado para a realização de obras de construção, reforma ou acréscimo, qualquer que seja a forma de contratação, desde que não envolvam a cessão de mão-de-obra, ou seja, desde que a empresa construtora assuma a responsabilidade direta e total pela obra ou repasse o contrato integralmente (Lei nº 8.212/91, art. 30, VI e Decreto nº 3.048/99, art. 220, § 1º c/c Lei nº 8.666/93, art. 71). V - Desde 1º.02.1999 (Lei nº 9.711/98, art. 29), a Administração Pública contratante de serviços de construção civil executados mediante cessão de mão-de-obra deve reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa contratada, cedente da mão-de-obra (Lei nº 8.212/91, art. 31).”

Dessa forma, a exemplo dos julgadores de primeira instância, entendo que aplica-se ao caso presente o parecer da AGU acima transcrito, mesmo porque o referido Parecer ressalta que o dispositivo acrescentado pela Lei nº 9.032/95 (§ 2º do artigo 71 da Lei nº 8.666/93) não faz alusão ao artigo 30, inciso VI, da Lei nº 8.212/91, razão pela qual concluiu que a Administração Pública responde solidariamente com o contratado somente nos casos de serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra (artigo 31 da Lei de Custeio).

Portanto, ao excluir o tomador de serviços do pólo passivo da NFLD, a autoridade julgadora agiu em conformidade com os dispositivos legais que tratam da matéria.

Ainda em preliminar, a notificada alega nulidade do Acórdão recorrido por cerceamento de defesa em virtude do indeferimento da perícia requerida em sede de impugnação.

Entende, em síntese, que o seu indeferimento viola disposição literal de lei, impedindo a ampla produção da prova e o esclarecimento da verdade dos fatos, contrariando o direito constitucional da ampla defesa e requer que a documentação seja reanalisada de forma correta, o que só seria possível, segundo entende, por meio de perícia.

Todavia, a necessidade de perícia para o deslinde da questão tem que restar demonstrada nos autos.

O art. 18, da Lei do Processo Administrativo Fiscal (Dec. 70.235/72), estabelece que:

Art.18 - A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. Não tendo sido demonstrada pela recorrente a necessidade da realização de perícia, não se pode acolher a alegação de cerceamento de defesa pelo seu indeferimento.

Verifica-se, dos autos, que não existem dúvidas a serem sanadas, já que o Relatório Fiscal está claro e a NFLD muito bem fundamentada.

A fiscalização deixou claro, nos relatórios integrantes da notificação, quais os valores da base de cálculo utilizada na apuração da contribuição lançada e as alíquotas aplicadas.

A NFLD foi lavrada de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente notificante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem a Notificação, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura da NFLD e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à notificada.

Dessa forma, como a recorrente não demonstrou que a elucidação do caso dependeria da produção de prova pericial, indefere-se o pedido de perícia, por considerá-la prescindível e meramente protelatória.

Art.16 - A impugnação mencionará:

§ 1º - Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

Assim, os julgadores de primeira instância agiram em observância dos dispositivos legais que tratam da matéria, e indeferiram, com muita propriedade, o pedido de perícia formulado pela recorrente.

Entende que, tendo em vista não existir solidariedade entre as partes por tratar-se de caso de empreitada parcial, não há que se falar em responsabilidade solidária da CRE (contratada) com o proprietário da obra.

As notas fiscais juntadas aos autos pela recorrente, e que teriam sido emitidas pelos subempreiteiros,, foram faturadas em nome da CRE, e não diretamente à dona da obra, Município de Paranaguá.

Ademais, constam das Notas Fiscais emitidas pela recorrente em nome do Município de Paranaguá, juntadas aos autos pela contratante, a observação de que se trata de serviços não sujeitos à retenção, conforme o art.185, II, da IN 100/03.

O referido dispositivo dispõe que:

Art. 185. Não se aplica o instituto da retenção:

I – (...)

II - à empreitada total, quando a empresa construtora assume a responsabilidade direta e total por obra de construção civil ou repasse o contrato integralmente a outra construtora, aplicando-se, neste caso, o instituto da solidariedade, conforme disposições previstas da Seção III do Capítulo X deste Título.

Portanto, está claro que o serviço prestado pela recorrente se enquadra no art. 30, VI, da Lei 8.212/91, não estando, dessa forma, sujeita ao instituto da retenção de que trata o art. 31, da mesma Lei.

A recorrente alega, ainda, que a fiscalização cometeu abusos ao obrigar o contribuinte a formular relatórios, planilhas e apresentar outras documentações que não poderiam ser exigidas pela autoridade fiscal, pois exigiu que a contribuinte formulasse relatórios e planilhas demonstrativas.

Ressalta que a fiscalização não deve, não pode e não tem o direito de exigir relatórios, fichas, planilhas de controles internos e outros documentos não obrigatórios por lei, principalmente exigir que o contribuinte realize outras demonstrações das quais não está obrigado, conforme procedeu a fiscalização e considerado correto pelo acórdão recorrido.

No entanto, entendo que cabe à fiscalização, e não ao contribuinte, estabelecer quais são os documentos e informações necessários para o desenvolvimento da ação fiscal e a auditoria julgou importante, para o trabalho fiscal, a documentação descrita no TIAD, relativamente à contratação dos subempreiteiros, solicitada e não apresentada pela autuada, o que ensejou a lavratura do auto de infração competente.

E, no caso presente, o agente lançador deixou claro os motivos pelos quais os documentos solicitados e não apresentados pela empresa eram imprescindíveis para os trabalhos fiscais.

A recorrente afirma que disponibilizou todos os documentos necessários a identificar o seu escorreito comportamento. Entretanto, não apresentou aqueles documentos apontados pela fiscalização, constante do TIAD, e que poderiam comprovar as alegações da recorrente.

Relativamente ao entendimento de que a fiscalização não deve, não pode e não tem o direito de exigir relatórios, fichas, planilhas de controles internos e outros documentos não obrigatórios por lei, cabe observar que esse argumento não foi apresentado em defesa, o que, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, se consubstancia em matéria não impugnada, para a qual ocorreu a preclusão do direito de discussão.

Porém, ainda que não se considerasse ocorrida a preclusão, toda empresa é obrigada a prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e ao Departamento da Receita Federal - DRF todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização, conforme disposto no inciso III, do art. 32, da Lei 8.212/91.

Dessa forma, ao contrário do que defende a recorrente, o Auditor Fiscal, no exercício da função que lhe foi legalmente conferida, pode, sim, solicitar da empresa documentos e planilhas para verificar o devido cumprimento das obrigações previdenciárias.

Nesse sentido, por todo o exposto acima, rejeito as preliminares trazidas pela notificada.

No mérito, a recorrente insiste em afirmar que, além de possuir mão de obra própria, contratou subempreiteiros que, por sua vez, contrataram mão-de-obra diretamente em seu nome, e que todos os documentos que comprovam a regularidade do recolhimento das contribuições previdenciárias vinculadas a esta obra (notas fiscais e GFIP's dos subempreiteiros), foram disponibilizados para a fiscalização e também na impugnação

Contudo, mais uma vez a recorrente apenas alega, mas não prova o alegado.

É totalmente descabida a afirmação de que nada do que foi apresentado pela contribuinte foi analisado pela fiscalização ou pelo órgão julgador de primeira instância, uma vez que, justamente da análise dessa documentação apresentada em sede de impugnação é que o débito foi retificado, nos termos da Informação Fiscal de fls. 1.070.

Ocorre que a fiscalização considerou apenas aqueles documentos que comprovam o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas pelos subempreiteiros, desconsiderando GFIP e GPS sem qualquer vinculação com a obra em questão.

A notificada alega que um erro material na GFIP, como falta de informação do tomador e código equivocado, não pode gerar a desconsideração da GFIP e pior, a desconsideração da contabilidade da empresa.

Contudo, não apresenta elementos que comprovem que trata-se de “erro material na GFIP”, como não há nada nos autos que comprove a afirmação da recorrente de que está se cobrando novamente o tributo lançado.

Há mandamento expresso na Lei 9.784/99 quanto ao ônus probatório, conforme segue:

ART 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Ademais, todas as alegações feitas pela recorrente poderiam ser comprovadas por meio da juntada de prova documental pela notificada, conforme disposto no relatório IPC, ressaltando que o contribuinte ainda dispunha do prazo de recurso para a apresentação de outros elementos.

Porém, a empresa não trouxe outros elementos para serem analisados por este Conselho. Apenas alega, mas não prova, que houve recolhimento dos valores devidos.

Porém, não basta alegar. A parte que não produz prova, convincentemente, dos fatos alegados, sujeita-se às consequências do sucumbimento, porque não basta alegar.

E a convicção da autoridade julgadora advém, no processo administrativo fiscal, dos elementos probatórios carreados pela fiscalização e pela recorrente.

Daí a necessidade de se juntar aos autos elementos comprobatórios dos fatos alegados.

E, como não é facultado ao servidor público eximir-se de aplicar uma lei, a fiscalização, ao constar a contratação de obra por empreitada total, e que o valor da mão de obra registrada pela empresa não retrata a realidade constatada na ação fiscal, agiu corretamente, aferindo a mão de obra empregada, e lavrando a presente NFLD, em estrita observância aos ditames legais.

Quanto ao entendimento defendido pela recorrente de que o agente fiscal poderia ter notificado o prestador de serviço (subempreiteiro) para solicitar as informações que desejava obter, cabe esclarecer que o responsável pela obra é a recorrente, empresa que se encontrava sob ação fiscal, cabendo a ela, reitera-se, comprovar o tipo de contrato firmado com as subempreiteiras, o que não foi feito.

Portanto, ao contrário do que sustenta a recorrente, é totalmente cabível a utilização da aferição indireta ao caso.

A notificada tenta demonstrar que a determinação para que a empresa registre as obras de construção civil em contas individualizadas e segregadas por estabelecimento consta somente do Decreto 3.048/99, o que configura desrespeito ao princípio da hierarquia das leis, tornando nulo tal dispositivo, já que obrigação tributária acessória instituída por Decreto não possui validade e eficácia.

Porém, o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, veda aos Conselhos de Contribuintes afastar aplicação de lei ou decreto em vigor, conforme disposto em seu art. 62.

Cabe destacar, ainda, que a atividade administrativa é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais.

Nesse sentido, o ilustre jurista Alexandre de Moraes (curso de direito constitucional, 17ª ed. São Paulo. Editora Atlas 2004.314) colaciona valerosa lição: *“o tradicional princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da CF, aplica-se normalmente na administração pública, porém de forma mais rigorosa e especial, pois o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de vontade subjetiva. Esse princípio coaduna-se com a própria função administrativa, de executor do direito, que atua sem finalidade própria, mas sem em respeito à finalidade imposta pela lei, e com a necessidade de preservar-se a ordem jurídica”*

Ademais, não foi somente porque a empresa deixou de registrar as obras de construção civil em contas individualizadas e segregadas por estabelecimento, conforme estabelecido pelo Decreto, que a contabilidade da prestadora foi descaracterizada, e sim devido à constatação de que a empresa omitiu lançamentos relativos ao pagamento de mão de obra utilizada na execução das obras e serviços, direta e/ou terceirizada, além de não terem sido emitidas/contabilizadas notas fiscais de serviços prestados.

A fiscalização observou que o valor da mão de obra própria utilizada representou somente 0,48% do valor total faturado, e que a empresa deixou de apresentar os documentos que poderiam justificar tal percentual, apesar de intimada por meio de TIAD.

Dessa forma, a autoridade lançadora, ao constatar que a contabilidade da recorrente não espelha a realidade econômico-financeira da empresa, por omissão de lançamento contábil referente às notas fiscais, agiu em conformidade com os ditames legais e

apurou corretamente o débito por aferição indireta, mediante a aplicação dos percentuais, previstos na legislação, que se encontram devidamente demonstrados no Relatório Fiscal.

Assim, verifica-se que, ao contrário do que afirma a recorrente, a fiscalização motivou devidamente o procedimento adotado, apontando a legislação que ampara o procedimento de aferição indireta da base de cálculo da contribuição lançada e o arbitramento do débito, não havendo que se falar em ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Nesse sentido e

Considerando tudo o mais que dos autos consta.

VOTO por CONHECER DO RECURSO para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto

Bernadete De Oliveira Barros – Relatora

Voto Vencedor

Leonardo Henrique Pires Lopes, Redator

Da multa aplicada

A autuação em comento refere-se ao descumprimento pelo contribuinte da sua obrigação tributária principal, consistente no dever de recolher a contribuição previdenciária dentro do prazo previsto em lei.

Além do pagamento do tributo não recolhido, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores previa a imposição ao contribuinte da penalidade correspondente ao atraso no pagamento, conforme art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que escalonava a multa (I) de 4% a 20%, quando o valor devido não tivesse sido incluído em notificação fiscal de lançamento, (II) de 12% a 50% para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal, e (III) de 30% a 100% nos casos em que o débito já tivesse sido inscrito em dívida ativa.

Como se depreende do *caput* do art. 35 referido (*sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos...*) a penalidade decorria do atraso no pagamento, independentemente de o lançamento ter sido efetuado de ofício ou não.

Em outras palavras, não existia na legislação anterior a multa de ofício, aplicada em decorrência do lançamento de ofício pela auditoria fiscal, mas apenas a multa de mora, oriunda do atraso no recolhimento da contribuição. A punição do art. 35 da referida lei dirigia-se à demora no pagamento, sendo mais agravada/escalonada de acordo com o momento em que fosse recolhida.

Ocorre que, com o advento da MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 foi revogado, tendo sido incluída nova redação àquele art. 35.

A análise dessa nova disciplina sobre a matéria, introduzida em dezembro/2008, adquire importância em face da retroatividade benigna da legislação posterior que culmine penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II do CTN, *in verbis*:

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.

Cabe, portanto, analisar as disposições introduzidas com a referida MP nº 449/2008 e mantidas com a sua conversão na Lei nº 11.941/2009:

*Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 - 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.*

*Art. 61 da Lei nº 9.430/1996 - Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, **serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.***

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

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

À primeira vista, a indagação de qual seria a norma mais favorável ao contribuinte seria facilmente resolvida, com a aplicação retroativa da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo esta última a utilizada nos casos em que a multa de mora excedesse o percentual de 20% previsto como limite máximo pela **novel legislação**.

Contudo, o art. 35-A, também introduzido pela mesma Lei nº 11.941/2009, passou a punir o contribuinte pelo lançamento de ofício, conduta esta não tipificada na legislação anterior, calculado da seguinte forma:

*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.*

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

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Pela nova sistemática aplicada às contribuições previdenciárias, o atraso no seu recolhimento será punido com multa de 0,33% por dia, limitado a 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/1996). Sendo o caso de lançamento de ofício, a multa será de 75% (art. 44 da Lei nº 9.430/1996).

Não existe qualquer dúvida quanto à aplicação da penalidade em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento da MP nº 449/2008. Contudo, diante da inovação em se aplicar também a multa de ofício às contribuições previdenciárias, surge a dúvida de com que norma será cotejada a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 para se verificar a existência da penalidade mais benéfica nos moldes do art. 106, II, “c” do CTN.

Isto porque, caso seja acolhido o entendimento de que a multa de mora aferida em ação fiscal está disciplinada pelo novo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei 9.430/1996, terá que ser limitada ao percentual de 20%.

Ocorre que alguns doutrinadores defendem que a multa de mora teria sido substituída pela multa de ofício, ou ainda que esta seria sim prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de dívida ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício.

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer.

Consoante já afirmado acima, a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 destinava-se a punir a demora no pagamento do tributo, e não o pagamento em razão de ação fiscal. O escalonamento existente era feito de acordo com a fase do pagamento, isto é, quanto mais distante do vencimento do pagamento, maior o valor a ser pago, não sendo punido, portanto, a não espontaneidade do lançamento.

Também não seria possível se falar em substituição de multa de mora por multa de ofício, pois as condutas tipificadas e punidas são diversas. Enquanto a primeira relaciona-se com o atraso no pagamento, independentemente se este decorreu ou não de autuação do Fisco, a outra vincula-se à ação fiscal.

Por outro lado, não me parece correta a comparação da nova multa calculada conforme o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício prevista em 75% do valor da contribuição devida) com o somatório das multas previstas no art. 32, §4º e 5º e no revogado art. 35 ambos da Lei nº 8.212/1991.

Em primeiro lugar, esse entendimento somente teria coerência, o que não significa legitimidade, caso se entendesse que a multa de ofício substituiu as penalidades tanto pelo descumprimento da obrigação principal quanto pelo da acessória, unificando-as.

Nesses casos, concluindo-se pela aplicação da multa de ofício, por ser supostamente a mais benéfica, os autos de infração lavrados pela omissão de fatos geradores em GFIP teriam que ser anulados, já que a penalidade do art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício) estaria substituindo aquelas aplicadas em razão do descumprimento da obrigação acessória, o que não vem sendo determinado pelo Fisco.

Em segundo lugar, não se podem comparar multas de naturezas distintas e aplicadas em razão de condutas diversas. Conforme determinação do próprio art. 106, II do CTN, a nova norma somente retroage quando deixar de definir o ato como infração ou quando cominar-lhe penalidade menos severa. Tanto em um quanto no outro caso verifica-se a edição de duas normas em momentos temporais distintos prescrevendo a mesma conduta, porém com sanções diversas.

Assim, somente caberia a aplicação do art. 44, I da Lei nº 8.212/1996 se a legislação anterior também previsse a multa de ofício, o que não ocorria até a edição da MP nº 449/2008.

A anterior multa de mora somente pode ser comparada com penalidades que tenha a mesma *ratio*, qual seja, o atraso no pagamento das contribuições.

Revogado o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, cabe então a comparação da penalidade aplicada anteriormente com aquela da nova redação do mesmo art. 35, já transcrita acima, que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Não só a natureza das penalidades leva a esta conclusão, como também a própria alteração sofrida pelo dispositivo. No lugar da redação anterior do art. 35, que dispunha sobre a multa de mora, foi introduzida nova redação que também disciplina a multa de mora, agora remetendo ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Estes dois dispositivos é que devem ser comparados.

Diante de todo o exposto, não é correto comparar a multa de mora com a multa de ofício. Esta terá aplicação apenas aos fatos geradores ocorridos após o seu advento.

Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades previstas na redação anterior do art. 35 da Lei nº

8.212/1991 com a instituída pela sua nova redação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), aplicando-lhe a que for mais benéfica.

Diante do exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

CÓPIA