



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

Processo n° 12268.000051/2007-64
Recurso n° 000.000 Voluntário
Acórdão n° 2403-000.767 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de setembro de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente SIAL CONSTRUÇÕES CIVIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 07/11/2007

MPF.PRORROGAÇÃO. IRREGULARIDADE. NÃO CONSTATADA.

Tratando-se o Mandado de Procedimento Fiscal de uma ferramenta interna utilizada pela fiscalização, sua prorrogação pode ocorrer quantas vezes for necessária para que seja verificada a ocorrência do fato gerador da obrigação tributaria fiscalizada, não havendo necessidade do sujeito passivo ser notificado deste ato, que não produz nenhuma irregularidade.

AUTO DE INFRAÇÃO.DESCUMPRIMENTO.OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE REter 11% SOBRE VALOR BRUTO DE NOTA FISCAL E OU FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO REALIZADO MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.

Constitui infração à legislação de custeio da seguridade social deixar a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra de efetuar a retenção de 11% por cento do valor da nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços prestados.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Carlos Alberto Mees Stringari – Presidente.

Cid Marconi Gurgel de Souza – Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Cid Marconi Gurgel de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marthius Sávio Cavalcante Lobato e Marcelo Magalhães Peixoto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado às fls. 277 a 317 contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba - PR (fls. 266 a 272) que julgou PROCEDENTE EM PARTE a autuação, para retificar o valor da multa aplicada mediante exclusão de R\$ 1.195,13 (hum mil cento e noventa e cinco reais e treze centavos) do débito lançado, mantendo-se o valor de R\$ 2.390,26 (dois mil trezentos e noventa reais e vinte e seis centavos).

Segundo o relatório fiscal às fls. 31 a 34, o agente fiscal verificou que a empresa, que é contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, deixou de reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços para recolhimento à Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB, em nome das empresas cedentes de mão-de-obra.

Desta forma, o contribuinte infringiu o disposto no art. 31 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, com a redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/1998, combinado com o artigo 219 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.

O autuante, extraiu os valores da escrituração contábil da empresa e de notas fiscais ou faturas de prestação de serviços, referente **ao período de 03/2002 a 07/2007**. Anexou à exordial cópias das notas fiscais ou faturas de prestação de serviços acima referidas por amostragem.

Cumpre salientar, que a empresa não apresentou ao fiscal os contratos com as prestadoras de serviço, o que resultou na lavratura do presente auto de infração no código específico (CFL 93).

Diante do exposto, o agente fiscal aplicou multa de acordo com os arts. 92 e 102 da Lei 8.212, de 24/07/91 e o Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/99, artigo 283, *caput* e § 3º e artigo 373, no valor de R\$ 1.195,13 (hum mil cento e noventa e cinco reais e treze centavos), atualizado pela Portaria MPS/GM nº 142, de 11/04/2007.

Ainda no que tange à multa, informou o fiscal que conforme art. 657, IV e §§, bem como o determinado no art. 659 da IN MPS/SRP 03/2005, fora aplicada uma agravante, o que elevou em três vezes a multa originária.

Desta autuação, a recorrente foi notificada em **12/11/2007** e apresentou impugnação às fls. 66 a 100, alegando em síntese:

- Que o relatório fiscal, a multa aplicada, o DAD – Discriminativo Analítico do Débito e o RL – Relatório dos Lançamentos da NFLD, não expõe claramente as empresas cedentes de mão-de-obra, as notas fiscais ou faturas de serviços prestados, a data de emissão o valor bruto do serviço prestado e

o valor a reter, o que limita o direito ao contraditório e a ampla de defesa, do contribuinte;

- Que o procedimento fiscal foi encerrado em 14/07/2003, que homologou na forma do artigo 150 do Código Tributário Nacional - CTN, as obrigações decorrentes aos fatos geradores ocorridos no período anterior a fiscalização, de janeiro de 1994 a novembro de 2002;

- O MPF-F não havia sido prorrogado no prazo previsto, motivo pelo qual não poderia o fisco proceder à uma refiscalização imotivadamente;

- Que uma revisão fiscal, que não se enquadre em qualquer dos casos previstos no citado artigo 149 do CTN, ainda que determinada por autoridade competente, é nula de pleno direito, pois envolve necessariamente uma modificação de critério jurídico em relação a um mesmo período;

*- Que, tendo em vista que a Receita Federal do Brasil deixou de discriminar de forma clara e precisa os dados das notas fiscais de serviços a que refere, o auto de infração em comento encontra-se eivado de vícios por se referir a fatos geradores ocorridos em períodos homologados por procedimentos fiscais anteriores, e não discriminar de forma clara e precisa o que justifica sua **NULIDADE**;*

- Que a empresa passou a responder diretamente pelo valor que não reteve e não recolheu e que a multa pela omissão seria equivalente ao valor não retido, onde esse valor já teria sido levantado, sendo objeto da NFLD 37.098.814-0, lavrada com base no art. 33, da Lei 8.212, de 1991. Assim, a multa lançada com fundamento nos art. 92 e 102 da referida lei é indevida, pelo que se torna nulo o auto de infração discutido;

- Que não havendo o lançamento no prazo legal, o fisco não pode cobrar através do executivo fiscal, que no presente caso, trata de lançamento por homologação, que é aplicável aos tributos em que o contribuinte antecipa o pagamento, sem prévio exame do fisco;

- Que, em virtude do lançamento ter vícios insanáveis, a multa aplicada é indevida e que ainda está acima dos ditames legais constitucionais;

Por fim, requereu que a impugnação apresentada fosse julgada procedente com a declaração de nulidade do Auto de Infração nº 37.098.810-8. Requereu ainda que fosse dado baixa nas respectivas anotações em nome da empresa, bem como a mesma fosse liberada de qualquer pagamento.

Alternativamente, requereu que os autos fossem baixados em diligência para que os dados relativos ao tipo e às condições de serviços fossem discriminados de forma clara e precisa, sendo posteriormente reaberto prazo para a empresa apresentar sua Manifestação Complementar.

Às fls. 112, consta despacho de nº 0040 da 5ª Turma da DRJ/CTA, encaminhando a ação fiscal para diligência a fim de obter relatório fiscal complementar elaborado pela auditoria fiscal.

Às fls.254 há esclarecimentos da fiscalização, informando que foram considerados para fins de tributação os serviços de assessoria e consultoria técnica, tendo em

vista que a empresa registrou, em sua escrituração contábil, mão de obra de subempreiteiros sem realizar a retenção de 11% (onze por cento).

Dessa informação, foi dada a oportunidade para a recorrente manifestar sua discordância, tendo esta apresentado sua manifestação complementar às fls.260 a 264 alegando que estava naquele momento tomando ciência das empresas e notas fiscais que serviram de base para a constituição do crédito, reiterando os demais argumentos expostos quando da apresentação da defesa.

Instada a manifestar-se acerca da matéria, a 5ª turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba - PR, proferiu o acórdão nº 06-20.634 nos seguintes termos:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 07/11/2007

AI 37.098.810-8

Ementa: DEIXAR DE EFETUAR RETENÇÃO

Constitui infração à legislação de custeio da seguridade social deixar a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra de efetuar a retenção de 11% por cento do valor da nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços prestados.

OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PRINCIPAL E ACESSÓRIA

Obrigações principal e acessória, tal como previsto no CTN, não se confundem, incidindo, pelo descumprimento de cada uma delas, imposições pecuniárias distintas.

ERRO NA APLICAÇÃO DAS AGRAVANTES. RETIFICAÇÃO DA MULTA

A reincidência em outro tipo de infração eleva a penalidade aplicada em duas vezes. Verificando-se erro na aplicação das agravantes da penalidade previstas no art. 290 do RPS ante a elevação do valor da multa em três vezes, retifica-se esse valor, mediante a aplicação da agravante menor.

Lançamento Procedente em Parte.

Irresignada com a decisão supra, a recorrente interpôs recurso voluntário às fls. 277 a 317, reiterando todos os pontos levados à impugnação e manifestação complementar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cid Marconi Gurgel de Souza, Relator.

DO MÉRITO:

I - PRORROGAÇÃO DE MPF – AUSÊNCIA DE IRREGULARIDADE:

A recorrente alega primeiramente que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF-F 0936589 F00) não foi renovado no prazo legal e por esse motivo deveria a autuação ser declarada nula. Todavia, não houve qualquer violação legal por parte do nobre auditor fiscal, então vejamos:

O Mandado de Procedimento Fiscal é o primeiro ato da fiscalização, o qual autoriza um ou mais auditores a procederem à ação fiscal em uma determinada empresa (verificar o cumprimento das obrigações acessórias ou principais das contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil).

Atualmente, todo o procedimento a ser adotado no MPF encontra-se na Portaria RFB n 11.371/2007 (20/12/2007), ou seja, posterior à data da notificação ao sujeito passivo que ocorreu em 12/11/2007. Todavia, não obstante essa Portaria ser posterior ao lançamento, cabe destacar que à época da fiscalização estava vigente as disposições do Decreto n 3.969/2001, as quais foram seguidas pela auditoria.

Com relação aos prazos de cumprimento dos mandados, o art.12 e seguintes do Decreto n° 3.969/01 disciplinava o seguinte:

Art. 12. Os MPFs terão os seguintes prazos máximos de validade:

I- cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;

II- sessenta dias, no caso de MPF-D. •

Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o art. 12 poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observados, a cada ato, os limites estabelecidos naquele artigo.

Parágrafo único. A prorrogação do prazo de validade do MPF será formalizada mediante a emissão do MPF-C.

Ademais, sendo o Mandado de Procedimento Fiscal uma ferramenta interna da fiscalização que tenha como objetivo a verificação do cumprimento das obrigações relativas às contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, não há como se ter previsão legal que determine prazo para a ciência do sujeito passivo, no caso de mandados complementares, sendo a expedição destes uma sequência natural do trabalho que ainda não foi finalizado.

Deve-se deixar claro que é imprescindível que haja a data do início do MPF, que é dada ciência ao contribuinte, mas exigir que a renovação imotivada autorize a nulidade de toda a autuação é pedido que não encontra fundamentação legal.

Podendo o MPF ser prorrogado quantas vezes for necessário para a fiscalização e tendo o MPF-F do presente caso atendido aos requisitos legais, ou seja, ter sido prorrogado dentro do prazo correto e com a emissão de MPF's – C (complementares), não há o que se falar em nulidade (fls.06 a 12).

À guisa de informação, o Decreto 70.235/72, diploma que disciplina o processo administrativo tributário em âmbito federal, previu as hipóteses que a nulidade poderá ser declarada, *in verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Diante do exposto, nenhuma das hipóteses acima aconteceu, razão pela qual a cobrança deverá ser mantida em todos os termos, pois a ação fiscal fora precedida de MPF —F não havendo, portanto, nulidade a ser declarada.

Por fim, verifica-se que a fiscalização cumpriu a legislação atinente ao MPF, não existindo qualquer vício no procedimento fiscal. Além disso, a ação fiscal foi precedida de MPF originário e concluída dentro do prazo previsto no Mandado de Procedimento Fiscal — Complementar, não se vislumbrando nenhuma irregularidade.

II – DA INFRAÇÃO COMETIDA

A empresa autuada foi submetida à fiscalização federal desde 21/08/2007 com a entrega do Termo de Início de Ação Fiscal (fls.13 a 15).

Desta ação fiscal, verificou-se que a empresa registrou em sua escrituração contábil mão de obra de subempreiteiros, como se fossem serviços de consultoria ou assessoria técnica, que não estão sujeitos à retenção, bem como tais serviços, em sua grande maioria, ligados à área da construção civil (impermeabilização, terraplanagem, execução de pré-lajes, colocação de elementos de vidros etc), constantes em notas fiscais, foram considerados para fins de tributação (retenção e recolhimento de 11% sobre o valor das notas fiscais de prestação de serviços), tendo em vista que sua execução, geralmente, dar-se através de cessão de mão-de-obra.

Assim, constatou-se que tais serviços foram executados mediante cessão de mão-de-obra, mas que nenhum foi objeto de retenção de 11% (onze por cento) por parte do tomador dos serviços, no caso, a recorrente, conduta esta que infringe a Lei n 8.212/91, em seu art.31, *caput*, sujeitando o contribuinte ao pagamento de multa prevista nos arts.92 e 102 da Lei n 8.212/91 combinados com o art.283, *caput*, e parágrafo 3 e art.373 do Regulamento da Previdência Social.

Sem mais delongas, destaco que a discussão desse caso é o descumprimento de obrigação acessória, qual seja, **deixar o tomador (recorrente) de reter 11% do valor da nota fiscal/fatura prestação de serviço**, tendo em vista que o descumprimento da obrigação principal, na qual foi analisada perfunctoriamente a ocorrência ou não de cessão de mão-de-obra, é matéria de discussão do processo n 12268.000061/2007-08, o qual também se encontra sob minha relatoria, não havendo, portanto, plausibilidade no argumento da recorrente em

afirmar que estar sendo autuada em duplicidade: são dois descumprimentos separados, os quais terão suas diferenças expostas a seguir.

III – DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS – CONVERSÃO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA EM PRINCIPAL:

Com relação às obrigações tributárias, vale destacar que estas poderão ser divididas em principal e acessória. A principal, segundo definição do Código Tributário Nacional, é toda obrigação do sujeito passivo que se reporte a um pagamento em pecúnia, é uma obrigação de dar. Já a acessória, é toda conduta positiva ou negativa do contribuinte/responsável que não constitua pagamento de quantia em dinheiro, é uma obrigação de fazer.

Todavia, o descumprimento de uma obrigação acessória converte-se em principal, tendo em vista que o resultado dessa infração é o pagamento de uma multa, valor em pecúnia. Então vejamos a previsão do Código Tributário Nacional:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Pelos fatos que já foram narrados, percebe-se que a recorrente descumpriu determinação legal, motivo pelo qual deverá o fisco proceder à cobrança de multa através de Auto de Infração a ser paga nos moldes da legislação: Lei nº 8.212/91 (arts.92 e 102) e Decreto nº 3.048/99 (arts.283 e 373)

A Lei nº 8.212/91 preleciona em seu art. 92 que qualquer infração a dispositivo desta legislação, quando não esteja prevista expressamente, sujeitar-se-á a observância desse dispositivo. Então vejamos:

Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.²⁴

Vale destacar que o artigo acima foi atualizado conforme indicativo nº 24, vejamos:

²⁴ *Valores atualizados pela Portaria MPAS nº 4.479, de 4.6.98, a partir de 1º de junho de 1998, para, respectivamente, R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) e R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos)*

Além disso, previu o art.102 que os valores desta legislação seriam reajustados nos mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

Art.102.Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

Além disso, o Regulamento da Previdência Social previu:

Art.283.Por infração a qualquer dispositivo das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003). Destacou-se.

(...)

§ 3º As demais infrações a dispositivos da legislação, para as quais não haja penalidade expressamente cominada, sujeitam o infrator à multa de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos).

Sendo assim, o descumprimento de obrigação tributária acessória resultou na sua conversão para obrigação tributária principal cujo objeto passa a ser o pagamento em pecúnia (pagamento de multa).

O Regulamento (Decreto n 3.048/99) cuidou ainda de tratar da atualização do valor cobrado, nos termos do art.373, *in verbis*:

Art.373. Os valores expressos em moeda corrente referidos neste Regulamento, exceto aqueles referidos no art. 288, são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.

Contudo, percebo que a infração foi cometida e que o contribuinte não apresentou nenhuma prova que pudesse modificar a autuação, motivo pelo qual deverá a cobrança ser mantida e atualizada na forma do dispositivo acima.

Por fim, segundo o relatório fiscal, houve circunstância agravante, que já foi considerada pela auditoria e revista em 1 instância pela DRJ, que retificou parte do valor do débito, o qual também encontra-se atualizado pela Portaria 142/2007 do Ministério da Previdência Social (que entrou em vigor 12/04/2007), instrumento que quantificou valores exatos para determinadas infrações:

Art. 9º A partir de 1º de abril de 2007:

(...)

V- o valor da multa pela infração a qualquer dispositivo do Regulamento da Previdência Social - RPS, para a qual não haja penalidade expressamente cominada (art. 283), varia, conforme a gravidade da infração, de R\$ 1.195,13 (um mil cento e noventa e cinco reais e treze centavos) a R\$ 119.512,33 (cento e dezenove mil quinhentos e doze reais e trinta e três centavos).

Desse modo, a multa exigida, já considerada a agravante (reincidência) e o valor retificado, deverá ser mantida em todos os seus termos, pelos motivos já expostos.

CONCLUSÃO:

Voto pelo CONHECIMENTO do recurso voluntário para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Cid Marconi Gurgel de Souza.