



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

**Processo n°** 12898.000378/2010-15  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-004.835 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de setembro de 2016  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** TELEMAR NORTE LESTE S/A E OUTRA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/01/1999

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONSTRUÇÃO CIVIL.

O contratante de serviços de construção civil, qualquer que seja a modalidade de contratação, responde solidariamente com o prestador pelas obrigações previdenciárias decorrentes da Lei nº 8.212/91, conforme dispõe o art. 30, inciso VI da citada lei.

AFERIÇÃO INDIRETA. ARBITRAMENTO. APLICABILIDADE.

Aplicável a apuração do crédito previdenciário por aferição indireta/arbitramento na hipótese de deficiência ou ausência de quaisquer documentos ou informações solicitados pela fiscalização, que lançará o débito que imputar devido, invertendo-se o ônus da prova ao contribuinte, com esteio no artigo 33, §3º, da Lei nº 8.212/91.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. CRITÉRIO. FATOS GERADORES NÃO DECLARADOS EM GFIP.

Aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores corridos antes da vigência da MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, e não declarados em GFIP, aplica-se a multa mais benéfica, a ser calculada no momento do pagamento, obtida pela comparação do resultado da soma da multa vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e a multa por falta de declaração em GFIP, vigente à época da materialização da infração, com o resultado da incidência de multa de 75%.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário; quanto às multas relacionadas à GFIP, submetida a questão ao rito do art. 60 do Regimento Interno do CARF, foram apreciadas as seguintes teses: a) aplicação da regra do artigo 35 da Lei 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei 11.941, de 2009; b) aplicação das regras estabelecidas pela Portaria Conjunta PGFN/RFB 14, de 2009; c) aplicação da regra do artigo 35 da Lei 8.212, de 1991, vigente à época dos fatos geradores, limitada ao percentual de 75%, previsto no artigo 44, I, da Lei 9.430, de 1996; em primeira votação, se manifestaram pela tese "a" os Conselheiros Fabio Piovesan Bozza, Alice Grecchi e Gisa Barbosa Gambogi Neves; pela tese "b" Andrea Brose Adolfo e João Bellini Júnior e pela tese "c" Julio Cesar Vieira Gomes; excluída a tese "c" por força do disposto no art. 60, parágrafo único, do Regimento Interno do CARF, em segunda votação, pelo voto de qualidade, restou vencedora a tese "b", vencidos os conselheiros Fabio Piovesan Bozza, Alice Grecchi e Gisa Barbosa Gambogi Neves; com isto, as multas restaram mantidas, como constam no lançamento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Andrea Brose Adolfo. Fez sustentação oral o Dr. Eduardo Lourenço Gregório Júnior, OAB/DF 36.531.

*(assinado digitalmente)*

João Bellini Júnior – Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Fábio Piovesan Bozza – Relator.

*(assinado digitalmente)*

Andrea Brose Adolfo – Redatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Bellini Júnior (Presidente), Júlio César Vieira Gomes, Alice Grecchi, Andréa Brose Adolfo, Fábio Piovesan Bozza, Gisa Barbosa Gambogi Neves.

## **Relatório**

Com fundamento na responsabilidade solidária, a fiscalização de tributos federais lavrou auto de infração DEBCAD nº 37.271.680-6 contra a ora Recorrente, objetivando o recolhimento de contribuição previdenciária patronal, devida originariamente pela empresa prestadora de serviços PROCTOR CONSTRUÇÕES INST. E ENGENHARIA LTDA., relativa ao mês de janeiro/1999.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 21), a autuação baseia-se no fato de a Recorrente não ter apresentado à fiscalização os comprovantes de pagamento dos débitos exigidos, como forma de elidir-se da responsabilidade solidária, prevista no art. 30, inc. VI da Lei nº 8.212/91.

A base de cálculo do tributo lançado de ofício foi apurada por meio de arbitramento por aferição indireta (40% sobre o valor da nota fiscal, nos termos do art. 336 da Instrução Normativa RFB 971/2009), tendo sido ainda acrescido de multa e de juros.

O valor lançado, com os acréscimos, alcançou R\$ 70.162,02, em 12/04/2010.

O crédito foi inicialmente constituído por meio da NFLD nº 35.442.239-1, cuja ciência do sujeito passivo deu-se em 13/03/2002. Tal NFLD foi julgada nula, por vício formal, pela 2ª Câmara de Julgamento do CRPS, por meio do acórdão nº 000807/2005, de 25/05/2005.

Novo lançamento de ofício foi então promovido pela fiscalização, o qual foi cientificado à Recorrente e à devedora originária em 19/04/2010.

Inconformada, a Recorrente e a devedora originária apresentaram impugnação, contestando a validade do auto de infração.

Em decisão de primeira instância administrativa (fls. 169), a DRJ/Rio de Janeiro deu provimento parcial às impugnações ao manter a responsabilidade solidária, considerar correto o arbitramento promovido; conservar as multas de ofício lançadas; mas restringir a base tributável ao resultado da aplicação de 40% sobre o valor das notas fiscais de serviços emitidas pela empresa prestadora de serviços (PROCTOR) e também abater o valor constante de uma das GRPS acostadas:

*59. Em face de todo o exposto, dou provimento parcial à impugnação para retificar a base de cálculo, restringindo-a ao resultado da aplicação do percentual de 40% sobre o valor das notas fiscais de serviço emitidas pela prestadora, e excluir do débito o valor constante na rubrica SEGURADOS da GRPS acostada às fls. 103.*

Após a decisão de primeira instância, o valor lançado, com os acréscimos, passou a ser o seguinte, em 12/04/2010 (fls. 225):

principal .....	R\$ 1.111,30
multa .....	R\$ 133,36
<u>juros de mora .....</u>	<u>R\$ 1.927,99</u>
TOTAL .....	R\$ 3.172,65

Ainda inconformada, a Recorrente apresenta recurso voluntário a este CARF, argumentando, em síntese, que a responsabilidade solidária não dispensa a fiscalização de: (i) fiscalizar o prestador de serviços para confirmar que o tributo exigido não foi quitado espontaneamente; (ii) verificando a existência do débito, realizar lançamento em face do prestador, que é o real contribuinte; (iii) analisar a escrituração contábil do prestador, e, apenas no caso da sua total imprestabilidade, lançar por arbitramento (aferição indireta); (iv) a redução da multa lançada com base na Lei nº 11.941/2009; e (v) a realização de prova pericial.

A prestadora de serviços PROCTOR não apresentou recurso voluntário.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Relator Fábio Piovesan Bozza

A intimação do acórdão de primeira instância ocorreu em 21/10/2011 (sexta-feira) e o recurso voluntário foi interposto em 21/11/2011. Por ser tempestivo e por cumprir com as formalidades legais, dele tomo conhecimento.

### Pedido de Realização de Perícia

A Recorrente solicita a realização de prova pericial com o intuito de confirmar se a análise das guias de pagamento juntadas aos autos em confronto com a folha de salários da PROCTOR aponta para a existência de qualquer débito em aberto para janeiro de 1999.

O pedido, a meu ver, não procede e deve ser indeferido. A folha de salários da PROCTOR sequer foi juntada ao presente processo, não havendo como se realizar a diligência pretendida.

### Responsabilidade Solidária

Em virtude da relação jurídica existente entre as empresas envolvidas (contratação para execução de obras de construção civil), a Recorrente figurou como responsável solidária da PROCTOR com relação ao cumprimento das obrigações previdenciárias desta.

*Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (...)*

*VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação 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 o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)*

A imputação de responsabilidade solidária à Recorrente não é um ponto controvertido no presente processo.

### Arbitramento das Contribuições Previdenciárias por Aferição Indireta

O ponto controvertido, todavia, refere-se ao procedimento adotado pela fiscalização para apurar as contribuições previdenciárias supostamente devidas.

A fiscalização entende que, em virtude de a Recorrente não lhe ter apresentado os documentos exigidos pela legislação, estava autorizada a arbitrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias, mediante a técnica de aferição indireta (art. 33, §3º, Lei nº 8.212/91), não sendo imperiosa qualquer diligência prévia perante o contribuinte

(PROCTOR) com o fito de verificar o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil.

Já a Recorrente defende que a imputação de solidariedade não retira o ônus de fiscalização de promover as competentes averiguações prévias perante o contribuinte (PROCTOR) para que só então, diante da impossibilidade de verificação dos salários pagos pela execução de obra de construção civil, utilize-se do arbitramento.

Nessa questão, considero assistir razão à Recorrente.

O instituto da responsabilidade solidária visa a conferir maior proteção ao crédito tributário ao atribuir a mais de um sujeito a obrigação pelo seu adimplemento. A responsabilidade solidária não nasce com o fato gerador da obrigação tributária, mas sim com o inadimplemento da obrigação pelo contribuinte originário (PROCTOR), que não restou comprovado nos autos.

O procedimento adotado pela fiscalização de arbitrar diretamente a base de cálculo das contribuições previdenciárias com base no valor das notas fiscais, sem ouvir previamente a prestadora (PROCTOR), tornou a falta de apresentação da documentação pela Recorrente uma presunção absoluta de inadimplência dos tributos.

Assim, o Fisco deveria ter procedido ao levantamento da real base de cálculo das contribuições junto à prestadora de serviços (PROCTOR), analisando sua folha de pagamento, seus livros contábeis etc. o que acabou não acontecendo.

Por essa razão, entendo que o lançamento fiscal deve ser cancelado.

### **Redução da Multa**

Na eventualidade de restar vencido no julgamento das questões anteriores, avanço minha análise sobre a cobrança da multa, a qual foi originalmente aplicada com base no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97 (fls. 10):

*Art. 35. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1997, sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:*

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

*a) quatro por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*

*b) sete por cento, no mês seguinte;*

*c) dez por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

*II – para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:*

*a) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*

b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;

c) vinte por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

III – para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;

b) trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;

c) quarenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;

d) cinquenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.

Todavia, por força da modificação implementada no dispositivo pela Lei nº 11.941/2009, aplica-se a retroatividade benigna constante do art. 106, inc. II, “c” do CTN, de modo a limitar a cobrança da referida multa ao percentual de 20%:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

## Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer e dar provimento integral ao recurso voluntário interposto pela Recorrente, cancelando-se toda a exigência fiscal contida no auto de infração.

É como voto.

Fábio Piovesan Bozza – Relator

## Voto Vencedor

Conselheira Redatora Andrea Brose Adolfo.

Peço vênia para discordar do nobre relator, com relação aos termos do seu voto no que tange à responsabilidade solidária e consequente aferição indireta das contribuições previdenciárias, bem como à redução da multa aplicada.

### **Responsabilidade Solidária. Aferição Indireta.**

Sobre a responsabilidade solidária, entendo que a recorrente (tomadora dos serviços) se insurge por ter sido chamada a responder pelas contribuições previdenciárias apuradas antes do prestador do serviço, sustentando que a solidariedade entre ambos só ocorreria na falta de pagamento primeiro pelo contribuinte, conforme os seguintes trechos colacionados do recurso:

*Importante destacar que, apesar de a Lei nº 8.212/91 prever a responsabilidade solidária do tomador em determinados serviços, o fato é que o contribuinte originário das contribuições continua sendo a empresa prestadora do serviço, que é quem efetivamente pratica o fato gerador (pagamento de seus empregados).*

*Assim, praticado o fato gerador pelo contribuinte originário (que é inclusive aquele que detém a capacidade contributiva do evento tributado), compete a ele recolher o tributo devido. Apenas no caso de sua inadimplência é que o devedor solidário poderá ser chamado a pagar o débito, até mesmo porque ele é um garantidor do débito, e não o contribuinte original.*

...

*Transmutando estas lições para o presente caso, vislumbramos que a Proctor Construções e a Recorrente assumem posições diversas perante o fato gerador: o primeiro é empregador e prestador de serviço, a segunda é tomadora do serviço. Ou seja, a Proctor Construções Inst. e Engenharia Ltda. está diretamente ligada ao fato gerador (contribuinte), ao passo que a Recorrente está apenas indiretamente ligada (responsável).*

...

*No presente caso, a RFB limitou-se a fiscalizar e autuar a Recorrente. Acertou apenas nesta última etapa, visto que a lei o autoriza a eleger a Impugnante como pagadora do crédito, mas errou ao não constituir este crédito perante o contribuinte, tornando nulas as duas primeiras etapas acima descritas.*

...

*Note-se, portanto, que o equívoco cometido na autuação fiscal, ratificado pela DRJ, é imputar à Recorrente, desde o nascimento do fato gerador da contribuição previdenciária, a responsabilidade pelo adimplemento da obrigação da empresa prestadora de serviço, quando o certo seria verificar primeiro se houve cumprimento da obrigação pelo contribuinte originário da exação, qual seja a empresa contratada.*

...

*No caso dos autos, como a autoridade fiscal, além de não ter efetuado prévio lançamento contra o devedor original, sequer verificou se o débito havia ou não sido quitado pelo prestador do serviço, fica clara a impossibilidade de se exigir o pagamento diretamente do devedor solidário.*

Assim, apesar da recorrente não contestar sua responsabilidade solidária com as contribuições previdenciárias lançadas, refuta o *modus operandi* adotado pela Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Neste ponto, entendo que não assiste razão à recorrente, prevalecendo o entendimento explanado pela turma julgadora *a quo*, de que, ao não exigir "da prestadora o comprovante do pagamento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura", a tomadora assumiu o ônus da obrigação tributária por solidariedade, podendo o crédito ser constituído contra qualquer um dos solidários.

A solidariedade está prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei 5.172/1966):

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I. as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

*II. as pessoas expressamente designadas por lei.*

*Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.*

O artigo 128 do mesmo diploma legal dispõe que a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação:

Portanto, o contribuinte e o responsável tributário, no caso o recorrente, são solidários em relação à obrigação tributária, não cabendo, nos termos do parágrafo único do artigo 124 do CTN, benefício de ordem. Compete à Receita Federal do Brasil cobrar de todos os sujeitos passivos a satisfação da obrigação. Sendo a responsabilidade solidária uma garantia

Conforme destacado no art. 30, VI da Lei n 8.212/1991, o proprietário, incorporador ou dono da obra não importa qual seja o tipo de contratação é solidário com o construtor pelo cumprimento das obrigações perante a previdência social. Assim, descreve o texto legal:

*Art. 30. (...)*

*VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação 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 o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)*

Por sua vez, o Decreto nº 2.173, de 5/03/1997, vigente à época do fato gerador, assim dispunha em seu art. 43, *verbis*:

*Art. 43. O proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono de obra ou o condômino de unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor nas obrigações para com a seguridade social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante de obra, admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações.*

*§ 1º A responsabilidade solidária somente será elidida se for comprovado pelo executor da obra o recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura, quando não comprovadas contabilmente.*

*§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, o executor da obra deverá elaborar folhas de pagamento e guias de recolhimento distintas para cada empresa contratante, devendo esta exigir do executor da obra, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento.*

Assim, ao atribuir responsabilidade solidária pelo cumprimento da obrigação tributária, o legislador outorgou à autoridade previdenciária a possibilidade de cobrar a obrigação de qualquer dos solidários. A constituição do crédito tributário pode ocorrer tanto no prestador quanto no tomador de serviços.

Tal questão, inclusive, restou submetida à análise pelo Conselho Pleno do CRPS - Conselho de Recursos da Previdência Social, que, por meio do Enunciado nº 30, editado pela Resolução nº. 1, de 31 de janeiro de 2007, publicada no DOU de 05/02/2007 assim decidiu:

*Enunciado Nº 30 Em se tratando de responsabilidade solidária o fisco previdenciário tem a prerrogativa de constituir os créditos no tomador de serviços mesmo que não haja apuração prévia no prestador de serviços.*

Na mesma linha de fundamentação, não é outro o entendimento firmado pelo STJ, conforme ementa do acórdão no Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial Nº 1.177.895 - RS:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS DEVIDAS PELOS EMPREGADOS, TRABALHADORES TEMPORÁRIOS E AVULSOS. CONSTRUÇÃO CIVIL. DONO DA OBRA E CONSTRUTOR OU EMPREITEIRO. SUBSTITUTOS TRIBUTÁRIOS. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA (SÚMULA 126/TRF - ANTERIOR À PROMULGAÇÃO DA CF/88). RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA (CF/88 ATÉ A LEI 9.711/98). RESPONSABILIDADE PESSOAL DO TOMADOR DO SERVIÇO DE EMPREITADA DE MÃO-DE-OBRA (LEI 9.711/98).*

(...)

*6. A responsabilidade tributária, quanto aos seus efeitos, pode ser solidária ou subsidiária (em havendo co-obrigados) e pessoal (quando o contribuinte ou o responsável figura como único sujeito passivo responsável pelo recolhimento da exação).*

*7. Por oportuno, forçoso ressaltar que a solidariedade tributária não é forma de inclusão de terceiro na relação jurídica tributária, mas grau de responsabilidade dos co-obrigados, sejam eles contribuintes ou contribuinte e responsável tributário, vale dizer: a responsabilidade de sujeitos passivos co-obrigados (contribuintes entre si, responsáveis entre si ou contribuinte e responsável) pode ser solidária ou subsidiária (notas de Mizabel Derzi na atualização da obra "Direito Tributário Brasileiro", de Aliomar Baleeiro, 11ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2000, pág. 729).*

*8. O artigo 124, do Codex Tributário, ao tratar da solidariedade na seara tributária, fixa que a mesma não comporta benefício de ordem (parágrafo único) quando se estabeleça entre as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (inciso I) e entre as pessoas expressamente designadas por lei (inciso II), o que importa em evidente tautologia, uma vez que a inaplicabilidade do beneficium excussionis decorre da essência do instituto em tela.*

*9. Deveras, na obrigação solidária, dessume-se a unicidade da relação tributária em seu pólo passivo, autorizando a autoridade administrativa a direcionar-se contra qualquer dos co-obrigados (contribuintes entre si, responsáveis entre si, ou contribuinte e responsável). Nestes casos, qualquer um dos sujeitos passivos elencados na norma respondem in totum et totaliter pela dívida integral.*

*10. Flagrante ausência de tecnicidade legislativa se verifica no artigo 134, do CTN, em que se indica hipótese de responsabilidade solidária "nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte", uma vez cediço que o instituto da solidariedade não se coaduna com o benefício de ordem ou de excussão. Em*

*verdade, o aludido preceito normativo cuida de responsabilidade subsidiária.*

*11. Conseqüentemente, exsurge a necessidade de exame dos diplomas legais que regeram e que regem as relações jurídicas em comento, a fim de se identificar o(s) sujeito(s) passivo(s) eleito(s) pelo ente tributante legiferante e o grau de responsabilidade instituído entre os mesmos ou atribuído a um único sujeito passivo (contribuinte ou responsável).*

*12. É certo que a responsabilidade solidária prevista na legislação previdenciária abrange tanto as contribuições sociais devidas pela empresa (enquanto contribuinte, portanto), como aquelas decorrentes da substituição tributária (contribuições sociais devidas pela mão-de-obra contratada), sobressaindo, ao menos, 3 (três) regimes legais que subordinam o thema iudicandum .*

*13. Destaca-se, preliminarmente, o período anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, (...)*

*(...)*

*15. Outrossim, após a entrada em vigor da Constituição Federal, que reconheceu a natureza tributária das contribuições sociais devidas à Seguridade Social, o preceito normativo inserto no artigo 124, do CTN, passou a ser, indubitavelmente, aplicável à espécie, legitimando a interpretação de que era solidária a responsabilidade prescrita na Lei 3.807/60 e no Decreto 89.312/84, que expressamente dispunham sobre a responsabilidade tributária solidária entre os substitutos tributários (dono da obra/proprietário/condômino e executor/prestador/empreiteiro) - quanto às contribuições sociais devidas pela mão-de-obra contratada - e entre o substituto (dono da obra/proprietário/condômino) e o contribuinte (executor/prestador/empreiteiro) - quanto às contribuições sociais devidas pela empresa contratante da mão-de-obra.*

*16. Forçoso reconhecer que o referido regime sobreviveu à edição das Leis 8.212/91 e 9.528/97 (que enfatizou a inaplicabilidade, em qualquer hipótese, do benefício de ordem), findando com o início da produção dos efeitos da Lei 9.711/98, que se deu em 1º de fevereiro de 1999 (artigo 29).*

*17. Nesses moldes, multifários precedentes do STJ, que pugnam pela solidariedade da responsabilidade tributária, facultando ao ente previdenciário eleger o sujeito passivo de seu crédito tributário, observadas as normas referentes ao direito regressivo do contratante contra o executor, a possibilidade de prévia retenção pelo tomador de serviço e a possibilidade de elisão da responsabilidade tributária do prestador ante a comprovação de recolhimento prévio das contribuições, mediante retenção efetuada pela contratante (REsp 376.318/SC, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 05.02.2002, DJ 18.03.2002; AgRg no Ag 463.744/SC, Rel. Ministro Luiz Fux,*

*Primeira Turma, julgado em 20.05.2003, DJ 02.06.2003; REsp 477.109/CE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.08.2003, DJ 15.09.2003; AgRg no REsp 186.540/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 28.10.2003, DJ 15.12.2003; REsp 410.104/PR, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.05.2004, DJ 24.05.2004; REsp 623.975/RS, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 23.05.2006, DJ 19.06.2006; REsp 780.703/SC, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 01.06.2006, DJ 16.06.2006; REsp 971.805/PR, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 06.11.2007, DJ 29.11.2007; e AgRg nos EDcl no REsp 375.769/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 04.12.2007, DJ 14.12.2007).*

*18. A Lei 9.711/98, entretanto, que introduziu a hodierna redação do artigo 31, da Lei 8.212/91 (terceiro regime legal que se vislumbra), instituiu técnica arrecadatória via substituição tributária (...)*

*(...)*

*22. Agravo regimental desprovido.*

Acerca do procedimento de aferição indireta dos salários de contribuição, tem-se que a legislação previdenciária oferece à fiscalização mecanismos para lançar os valores devidos, utilizando como base de aferição o valor da nota fiscal de prestação de serviço, que contém a parcela referente à mão-de-obra utilizada.

Como a ação fiscal foi realizada na tomadora, a base de cálculo foi apurada por aferição indireta, incidente sobre as notas fiscais de serviços emitidas pela prestadora, em procedimento previsto no § 3º do art. 33 da Lei nº 8212/1991, que dá à auditoria fiscal a prerrogativa de, ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Portanto, ao deixar de apresentar a documentação hábil a elidir a responsabilidade solidária na competência 01/1999, quais sejam, cópia da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento elaborada distintamente pelo executor em relação a cada contratante, a recorrente não conseguiu fazer prova da quitação das contribuições previdenciárias incidentes sobre a mão-de-obra constante da nota fiscal de prestação de serviços, justificando, assim, a aplicação da aferição indireta pela fiscalização.

Desta feita, correto o lançamento do crédito previdenciária constante dos autos.

### **Multa. Retroatividade benigna.**

Em relação à multa previdenciária aplicada, transcrevo trecho do voto vencedor da lavra da Conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis no Acórdão nº 2301-004.384, sessão de 08/12/2015, que considero bastante didático para demonstrar que o entendimento da decisão de piso não está equivocado como aponta a recorrente.

*O instituto das multas em matéria previdenciária foi profundamente alterado pela Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009.*

*A lei nova revogou o art 35 da Lei 8.212/91, que previa os percentuais de multa aplicáveis sobre as contribuições sociais em atraso para pagamento espontâneo, que é o realizado após a data de vencimento do tributo, mas antes do início de qualquer procedimento de fiscalização (inciso I), para pagamento de créditos incluídos em lançamento tributário de notificação fiscal de lançamento de débito (inciso II) e para pagamento de créditos incluídos em dívida ativa (inciso III) e definiu novos percentuais aplicáveis, correspondentes ao teto de 20% para pagamento espontâneo em atraso (art. 35 da Lei 8.212/91 com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009) e 75% no caso de exigência de tributo em lançamento de ofício, passível de agravamento (art 35-A da Lei 8.212/91, com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009).*

*Em relação aos fatos geradores ocorridos antes da mencionada alteração legislativa existe o dever de observância, pela autoridade administrativa, da aplicação da multa mais benéfica, em obediência ao art. 106 inciso II do Código Tributário Nacional.*

*Para tanto, é necessário identificar a natureza do instituto objeto de comparação e os dados quantitativos a serem comparados.*

*A lei nova definiu claramente dois institutos: 1) multa de mora para pagamento espontâneo em atraso (art. 35) e 2) multa para pagamento não espontâneo incluído em lançamento tributário chamada de multa de ofício (art. 35-A), que, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, é única para três condutas: i) falta de pagamento ou recolhimento; ii) falta de declaração e iii) declaração inexata.*

*A lei nova também definiu claramente os dados quantitativos de cada uma delas: no primeiro caso, até 20%, nos termos do art. 61 da Lei 9.430/96 ; no segundo caso, de 75%, passível de agravamento, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96.*

*O presente processo trata de multa sobre contribuições incluídas em lançamento tributário, portanto, não é aplicável a sistemática da multa para falta de pagamento espontâneo.*

*A multa para pagamento de contribuições incluídas em lançamento tributário que é o caso conforme já mencionado aqui, na nova sistemática do art. 35-A da Lei 8.212/91, é única para os casos de falta de pagamento ou recolhimento quando há falta de declaração e/ou declaração inexata.*

*Já o revogado art. 35, inciso II, da Lei 8.212/91, dizia respeito apenas à multa por falta de pagamento ou recolhimento de contribuições incluídas em lançamento tributário. Era o revogado art. 32, inciso IV, §§4º e 5º, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.528/97, que regulava a aplicação de penalidade ao contribuinte que apresentasse declaração inexata ou deixasse de apresentá-la, fazendo incidir multa isolada.*

*Portanto, na norma anterior, o dado quantitativo da multa para dívidas incluídas em lançamento tributário, para os casos de falta de pagamento ou recolhimento de contribuições não declaradas e/ou com declaração inexata, deve ser apurado pela soma da multa do revogado art. 35, inciso II, com a multa do revogado art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º.*

*A multa mais benéfica deve ser apurada mediante comparação do dado quantitativo resultante do cálculo conforme descrito no parágrafo anterior (vigente à época dos fatos geradores) com o dado quantitativo resultante da multa calculada com base no art. 35A da Lei 8.212/91, com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009. Este entendimento está explicitado no art. 476A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:*

*Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)*

*I até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)*

*a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)*

*b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)*

*II a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)*

...

*Portanto, entendo que a multa mais benéfica deve ser calculada de acordo com o disposto no art. 476-A da IN RFB 971/2009, acima transcrito, e deverá ser apurada no momento do pagamento, nos termos do art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009.*

No presente caso, como não houve lançamento da multa por falta de entrega de GFIP, correto o entendimento da decisão *a quo* de que o comparativo dar-se-á entre a multa aplicada (art. 35, Lei nº 8.212/91, na redação anterior à Lei nº 11.941/2009) e a multa de ofício na novel redação do art. 35-A, (incluído pela Lei nº 11.941, de 2009), a teor do disposto no artigo 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, na redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027/2010.

Processo nº 12898.000378/2010-15  
Acórdão n.º **2301-004.835**

**S2-C3T1**  
Fl. 242

---

Tal análise deverá ser realizada no momento da liquidação do débito (pagamento ou parcelamento), ou, na sua falta, no momento do ajuizamento da execução fiscal, a teor do disposto no art. 2º, caput e § 1º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo o crédito tributário constituído.

É como voto.

Andrea Brose Adolfo