



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

**Processo n°** 12898.000390/2010-20  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-004.887 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de janeiro de 2017  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** TELEMAR NORTE LESTE S/A E OUTRA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/08/1998 a 30/11/1998

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 ANTERIORES A 1999.

Aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, e anteriores à obrigatoriedade de declaração em GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social), aplica-se a multa mais benéfica, obtida pela comparação da multa vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (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 da Lei nº 8.212/91 (incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos o relator e o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto; quanto às multas previdenciárias (período anterior à GFIP), por maioria de votos, foi dado parcial provimento para aplicação da regra do artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991, vigente à época dos fatos geradores, limitada ao percentual de 75%, previsto no artigo 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996; vencidos os conselheiros Fábio Piovesan Bozza e Alexandre Evaristo Pinto, que votaram pela aplicação da regra do artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009 (limite de 20%). Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Andrea Brose Adolfo.

*(assinado digitalmente)*

Andréa Brose Adolfo – Presidente em Exercício e Redatora.

*(assinado digitalmente)*

Fábio Piovesan Bozza – Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andréa Brose Adolfo (presidente em exercício), Júlio César Vieira Gomes, Fábio Piovesan Bozza, Jorge Henrique Backes (suplente convocado), Alexandre Evaristo Pinto, Maria Anselma Coscrato dos Santos (suplente convocada).

## **Relatório**

Com fundamento na responsabilidade solidária, a fiscalização de tributos federais lavrou auto de infração DEBCAD nº 37.271.692-0 contra a ora Recorrente, objetivando o recolhimento de contribuição previdenciária dos empregados, devida originariamente pela empresa prestadora de serviços de construção civil ENGE-4 ENGENHARIA LTDA., relativa aos meses de agosto/1998, setembro/1998 e novembro/1998.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 23), 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\$ 39.299,01, em 12/04/2010.

É importante frisar que, em nenhum momento dos trabalhos fiscais, a contribuinte ENGE-4 foi intimada pela fiscalização para prestar esclarecimentos sobre o recolhimento das contribuições previdenciárias ora exigidas. Somente depois da conclusão dos trabalhos, uma via do auto de infração foi direcionada pelo correio ao sócio da contribuinte, Sr. Antonio Eden Araujo Cunha (fls. 43).

O crédito foi inicialmente constituído por meio da NFLD nº 35.442.238-3, cuja ciência do sujeito passivo deu-se no ano de 2002. Tal NFLD foi julgada nula, por vício formal, pela 2ª Câmara de Julgamento do CRPS, por meio do acórdão nº 001330/2005, de 23/09/2005.

Novo lançamento de ofício foi então promovido pela fiscalização, o qual foi cientificado à Recorrente em 19/04/2010 (fls. 35). A devedora originária ENGE-4 foi notificada na pessoa do seu sócio, conforme acima mencionado (fls. 43).

A Recorrente apresentou impugnação, a qual teve seu provimento negado em decisão de primeira instância administrativa pela DRJ/Rio de Janeiro, assim ementada (fls. 143):

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/08/1998 a 30/11/1998*

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA – CONSTRUÇÃO CIVIL*

*A solidariedade passiva, legalmente imposta, pode unir diversos devedores que responderão, cada qual, pela dívida toda, não comportando benefício de ordem. A Secretaria da Receita Federal do Brasil tem o direito de escolher e de exigir, de acordo com seu interesse e conveniência, o valor total do crédito de qualquer um dos devedores solidários. Inteligência do art. 30, VI da Lei 8.212/91.*

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AFERIÇÃO INDIRETA*

*A não apresentação de documentos solicitados pela fiscalização e necessários à verificação do fato gerador enseja o lançamento arbitrado pela técnica da aferição indireta, com fulcro no art. 33, §3º da Lei 8212/91, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.*

Ainda inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário a este CARF, argumentando, em síntese, o seguinte: (i) a necessidade da realização de prova pericial; (ii) a nulidade do lançamento, tendo em vista que (ii.1) a responsabilidade solidária não dispensa a autoridade autuante de fiscalizar o prestador de serviços, a fim de confirmar que o tributo exigido não foi quitado espontaneamente; (ii.2) restando verificado a existência do débito, realizar o lançamento em face do prestador, que é o real contribuinte; (ii.3) analisar a escrituração contábil do prestador para determinar a real base de cálculo do tributo, e, apenas no caso da sua total imprestabilidade, lançar por arbitramento (aferição indireta); e (iii) subsidiariamente, defendeu a redução da multa lançada para 20%, com base nas alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Relator Fábio Piovesan Bozza

A intimação do acórdão de primeira instância ocorreu em 16/07/2012 e o recurso voluntário foi interposto em 08/08/2012 (fls. 228). 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 dos documentos juntados aos autos aponta para a existência de qualquer débito em aberto para o período de apuração autuado.

Todavia, não há qualquer documento a ser confrontado (guias de pagamento, folha de salários etc.), não havendo como se realizar a diligência pretendida.

Além disso, a existência ou não dos fatos que embasam o lançamento fiscal em julgamento baseia-se exclusivamente em *provas documentais*, cuja produção já foi devidamente oportunizada à Recorrente. A avaliação e a qualificação jurídica desse conjunto probatório compete agora ao julgador, não havendo necessidade de esclarecimentos adicionais por perito.

O pedido, a meu ver, não procede e deve ser indeferido.

### **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 ENGE-4 com relação ao cumprimento das obrigações previdenciárias desta, nos termos do art. 30, inc. VI da Lei nº 8.212/91:

*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)*

O Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social (Decreto nº 356/91 e alterações posteriores), vigente à época dos fatos, esclarecia as atribuições do responsável tributário e a maneira de elidir a responsabilidade tributária (grifamos):

*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 da 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.*

§ 3º. *Considera-se construtor, para os efeitos deste Regulamento, a pessoa física ou jurídica que executa obra sob sua responsabilidade, no todo ou em parte.*

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, a meu ver, 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 imediatamente arbitrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias, mediante a técnica de aferição indireta (art. 33, §§ 3º e 6º, Lei nº 8.212/91), não sendo imperiosa qualquer diligência prévia perante o contribuinte (ENGE-4) com o fito de verificar o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil.

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

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

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

Já a Recorrente defende que a imputação de solidariedade não retira o ônus da fiscalização de promover as competentes averiguações prévias perante o contribuinte (ENGE-4) 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.

Ora, o instituto da responsabilidade solidária almeja conferir maior proteção ao crédito tributário, atribuindo o dever de adimplemento a mais de um sujeito. A caracterização do disposto no art. 30, inc. VI da Lei nº 8.212/91 (aliada à ausência dos procedimentos elisivos) faz com que o terceiro passe a integrar a relação tributária na qualidade de responsável solidário, mas não de contribuinte.

A ampliação da sujeição passiva, por outro lado, não altera os demais critérios da obrigação tributária, especialmente aqueles relacionados à determinação da base de cálculo (remuneração dos segurados). Nessa toada, o Fisco deveria ter procedido ao levantamento da real base de cálculo das contribuições junto à prestadora de serviços (ENGE-4), analisando sua folha de pagamento, seus livros contábeis etc. o que acabou não acontecendo.

Somente diante da impossibilidade comprovada de determinar a remuneração dos segurados é que subsidiariamente a autoridade fiscal poderia lançar mão do procedimento de aferição indireta. O próprio § 6º do art. 33 acima transcrito exige da fiscalização o exaurimento das tentativas previamente ao arbitramento da base de cálculo (“*Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que...*”).

Nesse sentido, 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 (ENGE-4), tornou a falta de apresentação da documentação pela Recorrente uma *presunção absoluta* tanto da inadimplência dos tributos quanto da impossibilidade de aferição da base de cálculo original.

Esta é a posição reiterada de ambas as turmas da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (os grifos são nossos):

*TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO OU AFERIÇÃO INDIRETA. IMPOSSIBILIDADE. FATO GERADOR ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI 9.711/98. ENTENDIMENTO PACÍFICO DO STJ.*

*1. Esta Corte Superior firmou entendimento no sentido de que não é possível o lançamento da contribuição previdenciária por arbitramento ou aferição indireta nas contas da empresa tomadora de serviços, relativamente ao fato gerador ocorrido em data anterior à vigência da Lei 9.711/98, sem que antes tenha o Fisco verificado a contabilidade da empresa prestadora, exigência essa que não afasta a responsabilidade solidária entre o prestador do serviço e o contratante. Precedentes: AgRg no REsp 1142065/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 10/06/2011 e AgRg no REsp 1348395/RJ, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 04/12/2012.*

2. Na hipótese dos autos, percebe-se que o lançamento abrange períodos anteriores à vigência da Lei 9.711/98.

(STJ, 1ª Turma, AgRg no AREsp 294.150, Rel. Min. Sérgio Kukina, julgado em 20/02/2014)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA ENTRE PRESTADOR E TOMADOR DE SERVIÇOS. ART. 31 DA LEI N. 8.212/91 (REDAÇÃO ORIGINAL). CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO PRÉVIA DO PRESTADOR DE SERVIÇO. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ.

1. A jurisprudência do STJ reconhece, nos termos do art. 31 da Lei n. 8.212/91, com a redação vigente até 1º.2.1999, a inviabilidade de lançamento por aferição indireta, com base tão somente nas contas do tomador do serviço, pois, para a devida constituição do crédito tributário, faz-se necessário observar se a empresa cedente recolheu ou não as contribuições devidas, o que, de certo modo, implica a precedência de fiscalização perante a empresa prestadora, ou, ao menos, a concomitância. Incidência da Súmula 83/STJ.

2. O entendimento sufragado não afasta a responsabilidade solidária do tomador de serviço, até porque a solidariedade está objetivamente delineada na legislação infraconstitucional. Reprime-se apenas a forma de constituição do crédito tributário perpetrada pela Administração Tributária, que arbitra indevidamente o lançamento sem que se tenha fiscalizado a contabilidade da empresa prestadora dos serviços de mão de obra.

(STJ, 2ª Turma, AgRg no Ag 1.348.395, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 27/11/2012)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. EXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. EMPRESA CONTRATANTE. ART. 31 DA LEI N. 8.212/91. SOLIDARIEDADE. REDAÇÃO ANTERIOR À LEI N. 9.711/87 QUE ESTABELECEU A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO / AFERIÇÃO INDIRETA APENAS A PARTIR DA CONTABILIDADE DA EMPRESA CONTRATANTE (DEVEDORA SOLIDÁRIA). ART. 33, § 6º, DA LEI N. 8.212/91 E 148 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O presente caso cuida de situação anterior à Lei n. 9.711/98, hipótese diversa da retratada no acórdão embargado, merecendo, portanto, reforma. Houve omissão quanto à tese de que a responsabilidade da sociedade tomadora somente poderia ter sido invocada se ficasse constatada, mediante verificação da

*autarquia previdenciária junto à prestadora dos serviços, o inadimplemento da contribuição previdenciária.*

*2. Não existindo para o contratante, antes da Lei n. 9.711/98, o dever de apurar e reter valores, não era permitido à Fazenda Pública utilizar-se da técnica do § 6º do art. 33 da Lei n. 8.212/91 para aferir indiretamente o montante devido a partir do exame da contabilidade da empresa contratante de mão de obra, sem antes buscar a apuração da base de cálculo e de eventuais pagamentos realizados na documentação do contribuinte (executor/cedente). Isso deveria ter ocorrido primeiramente em relação à contabilidade de quem tinha o dever de apurar e pagar o tributo, ou seja, a empresa cedente de mão de obra.*

*3. Sendo insuficiente a documentação da empresa contribuinte, seria possível ao órgão fazendário buscar na documentação de terceiros, tal como o contratante, os elementos necessários à estipulação do tributo devido mediante arbitramento (art. 148 do CTN).*

*4. Apenas a partir da Lei n. 9.711/98, quando a empresa contratante de mão de obra passou a ser responsável tributário, se tornou possível aplicar a técnica da aferição indireta do § 6º do art. 33 da Lei n. 8.212/91 diretamente em relação à sua contabilidade, porquanto passou a ela o dever de apurar e efetivar retenções em nome da empresa cedente.*

*5. Dessarte, não se está a negar a solidariedade entre a empresa contratante e a cedente de mão de obra antes da Lei n. 9.711/98. O óbice à cobrança intentada pela Fazenda Pública é a forma utilizada para apurar o crédito tributário, porquanto se utilizou da aferição indireta a partir do exame da contabilidade do devedor solidário apenas, deixando de buscar os elementos necessários junto à empresa cedente (contribuinte).*

*6. Precedentes: AgRg no REsp 840179/SE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 24.3.2010; REsp 727.183/SE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 18.5.2009; e REsp 780.029/RJ, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, DJe 5.11.2008.*

*7. Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes.*

*(STJ, 2ª Turma, EDcl no AgRg no Ag 1.043.396/RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05/10/2010)*

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

### **Alegação de Pagamento do Débito**

Na eventualidade de restar vencido no julgamento das questões anteriores, avanço minha análise sobre a alegação de pagamento da contribuição previdenciária, de acordo com as cópias das guias acostadas às fls. 125-126.

Todavia, referidas guias não são aptas a comprovar o recolhimento da contribuição previdenciária relativa à obra em comento, nos termos exigidos pelo art. 43 do Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social.

Desse modo, rejeito a alegação de pagamento.

### **Multa e Retroatividade Benigna**

Ainda na eventualidade de restar vencido no julgamento das questões anteriores, analiso derradeiramente 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.*

Como se vê, a redação do art. 35 previa a exigência de penalidade sobre as contribuições sociais em atraso – denominada como *multa de mora* – com percentuais que aumentavam progressivamente, de acordo com a ocorrência de determinados atos administrativos e também com o passar do tempo. O fato de o contribuinte ter apresentado declaração (GFIP) à autoridade previdenciária não influenciava a evolução percentual da multa, o qual somente seria fixada no instante do efetivo pagamento. Dentro desse regime de penalidades, vale lembrar que a falta de apresentação ou a apresentação com alguma incorreção da GFIP sujeitava o contribuinte à imposição de multa específica severa, por descumprimento de obrigação acessória, constante do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

Pois bem. A partir da unificação da Secretaria da Receita Federal e da Secretaria da Receita Previdenciária, ocorrida em 2007, uma série de modificações foi introduzida na legislação das contribuições previdenciárias, a fim de harmonizar com o tratamento dado aos demais tributos federais.

Assim, a partir de dezembro/2008, com a edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, a redação do art. 35 foi alterada para prever a aplicação da multa de mora da legislação tributária federal (art. 61 da Lei nº 9.430/96) e um novo dispositivo foi inserido na Lei nº 8.212/91, o art. 35-A, para dispor sobre a multa de ofício (art. 44 da Lei nº 9.430/96). A apresentação ou não de declaração (GFIP) à autoridade fiscal e o momento da atuação da fiscalização passaram a determinar a aplicação da multa de mora ou da multa de ofício:

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

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

Um tema que tem gerado controvérsia na jurisprudência e que apresenta, ao menos, duas linhas interpretativas refere-se à aplicação da retroatividade benigna, constante do art. 106 do CTN, do novo art. 35 e do art. 35-A em relação ao antigo art. 35 da Lei nº 8.212/91:

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: (...)*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: (...)*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Eventualmente, a fundamentação jurídica dessas duas linhas de interpretação pode variar, mas o resultado alcançado por quaisquer dessas vertentes será o especificado a seguir.

A primeira linha de interpretação sustenta que somente o novo art. 35 poderá retroagir com o objetivo de limitar a 20% o percentual da multa constante do antigo art. 35. Por seu turno, o art. 35-A, por inovar a legislação previdenciária de custeio, seria aplicável aos lançamentos de ofício realizados a partir da vigência da Lei nº 11.941/2009.

Esta é a posição sustentada de maneira reiterada pelo Superior Tribunal de Justiça. Cite-se, a esse respeito, o seguinte enxerto do voto do Min. Humberto Martins (os grifos são nossos):

*A jurisprudência desta Corte é dominante no sentido de que se aplica o disposto no art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN na execução fiscal não julgada definitivamente na esfera judicial, independentemente da natureza da multa, sem descaracterizar a liquidez e certeza da Certidão de Dívida Ativa, pois tal normativo estabelece que a lei aplica-se a ato ou a fato pretérito quando lhe comina punição menos severa que a prevista por lei vigente ao tempo de sua prática.*

*Verifica-se que o art. 35 da Lei n. 8.212/91 foi alterado pela Lei n. 11.941/09, devendo o novo percentual aplicável à multa moratória seguir o patamar de 20%, que, sendo mais benéfico ao contribuinte, deve lhe ser aplicado, por se tratar de lei mais benéfica, cuja retroação é autorizada com base no art. 106, II, do CTN.*

(...)

*Cumprir destacar que o art. 35 da Lei n. 8.212/91, com a redação anterior à Lei n. 11.940/09, não distinguia a aplicação da multa em decorrência da sua forma de constituição (de ofício ou por homologação), mas levando em consideração, essencialmente, o momento em que constatado o atraso no pagamento: antes da notificação fiscal, durante a notificação e existência de recurso administrativo, e após a inscrição em dívida ativa.*

(...)

*Com efeito, a nova redação do art. 35 da Lei n. 8.212/91, dada pela Lei n. 11.941/09, ao prever que as multas aplicadas obedecerão os parâmetros estabelecidos no art. 61 da Lei n. 9.430/96, possibilitou a aplicação da multa reduzida aos processos ainda não definitivamente julgados.*

(...)

*A distinção quanto à forma de lançamento para fixação de multa somente foi prevista com o advento da Lei n. 11.940/09, que introduziu o art. 35-A à Lei n. 8.212/91 (...)*

*Com efeito, sua aplicação restringe-se aos lançamentos de ofício existentes após sua vigência, sob pena de retroação.*

STJ, 2ª Turma, EDcl no AgRg no RESP nº 1.275.297/SC, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 03/12/2013

No mesmo sentido, cite-se também o seguinte trecho do voto da Min. Regina Helena Costa (os grifos são nossos):

*Controverte-se acerca do percentual de multa moratória aplicável ao lançamento de ofício após a alteração do art. 35 da*

*Lei n. 8.212/91 pela Lei n. 11.941/09 que, ao incluir o art. 35-A naquele diploma normativo, determinou a observância do parâmetro mais gravoso do art. 44 da Lei n. 9.430/96, qual seja, de 75% (setenta e cinco por cento).*

*Com efeito, esta Corte possui entendimento segundo o qual deve ser observado o percentual original da multa moratória previsto no art. 35 da Lei n. 8.212/91, porquanto as ulteriores disposições do art. 35-A cominam penalidade mais severa, autorizando a aplicação do preceito anterior, mais benéfico, a teor do disposto no art. 106, II, c, do CTN.*

(...)

*Isto posto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Especial para fixar o percentual da multa moratória em 20% (vinte por cento).*

STJ, 1ª Turma, RESP nº 1.585.929/SP, Rel. Min. Regina Helena Costa, julgado em 19/04/2016

A segunda linha de interpretação considera que o antigo art. 35 da Lei nº 8.212/91 já previa em seu bojo tanto a multa moratória, para os recolhimentos espontâneos, quanto a multa de ofício, em decorrência de autuação da fiscalização (emissão de notificação fiscal de lançamento), não obstante o “caput” do dispositivo faça referência à “multa de mora”. Afinal, não será o “nomen iuris” que determinará o regime jurídico da multa.

No fundo, a natureza jurídica dessas multas – moratória ou de ofício – seria a mesma, possuindo caráter sancionador, punitivo e não-indenizatório.

Em consequência, o lançamento de multa relativa a fatos geradores das contribuições previdenciárias ocorridos até 03/12/2008 deverá observar, por essa vertente interpretativa, os percentuais do antigo art. 35 (em respeito ao art. 144 do CTN), ficando limitado ao disposto (i) no novo art. 35 (20%), no caso de declaração entregue pelo contribuinte, ou (ii) no art. 35-A (75%), no caso de ausência da mencionada declaração e existência de lançamento de ofício.

Esta é a posição que tem prevalecido no CARF, pelo voto de qualidade ou, quando menos, por maioria de votos. De forma exemplificativa, vale citar os seguintes julgados: ac. 9202-003.713, de 28/01/2016; ac. 9202-004.344, de 24/08/2016; ac. 2202-003.445, de 14/06/2016; ac. 2301-004.388, de 09/12/2015; ac. 2401-004.286, de 13/04/2016).

É indubitável a relevância dos fundamentos jurídicos apresentados pelas duas linhas de interpretação.

Mas a existência dessa divergência jurisprudencial introduz uma dúvida no sistema, de caráter objetivo, quanto à solução do conflito a respeito da retroatividade benigna da lei nova que define infrações, atraindo a aplicação do art. 112 do CTN:

**Art. 112.** *A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I – à capitulação legal do fato;*

*II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Nesse cenário de incerteza normativa quando à natureza da penalidade aplicável ou à graduação da multa originalmente lançada (inc. IV), o art. 112 do CTN retrata a adoção do princípio “in dubio pro reo” em matéria de interpretação e deixa transparecer a vontade (vinculante) do legislador de favorecer o acusado com a aplicação da penalidade mais branda.

A norma protege o acusado de injustiça na punição, quando houver incerteza a respeito do fato ou do direito aplicável. Assim, nas palavras de Hugo de Brito Machado (“Teoria das Sanções Tributárias”, in *Sanções Administrativas Tributárias*, Ed. Dialética, p. 177):

*Se o princípio de Direito Penal do in dubio pro reo exige certeza quanto ao fato, pela mesma razão deve exigir certeza quanto ao direito, pois a verificação da incidência da norma penal depende não apenas da constatação da ocorrência do fato, mas da delimitação do alcance da norma que é indispensável para que se saiba se está aquele fato abrangido, ou não, pela hipótese de incidência, vale dizer, pelo tipo penal.*

Trata-se de corolário que não pode ser ignorado pelo intérprete, ainda que ele particularmente não apresente dúvida acerca do relacionamento entre o antigo art. 35, o novo art. 35 e o art. 35-A. Isso porque a referida dúvida, pressuposto para aplicação do art. 112 do CTN, é objetiva e advém das decisões divergentes entre os membros da mesma turma, entre turmas diversas do mesmo tribunal ou entre tribunais diferentes.

A jurisprudência judicial não destoa a esse respeito (grifamos):

*Além disso, o art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação anterior à Lei nº 11.941/2009, estabelece somente multas de mora, inclusive quando houver lançamento de ofício. O legislador considerou irrelevante, para efeito de aplicação da multa de mora, o fato de haver ou não informação a respeito do débito na GFIP. Isso porque as hipóteses de falta de declaração ou declaração inexata eram penalizadas com as multas previstas no art. 32, §§ 4º e seguintes, da Lei nº 8.212/91, que foram revogadas pela Lei nº 11.941/2009. De qualquer sorte, mesmo que haja dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável (se é multa de mora ou de ofício), a lei deve ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte, nos termos do art. 112 do CTN.*

*TRF da 4ª Região, 1ª Turma, Apelação Cível nº 2005.71.11.004530-2/RS, Rel. Des. Federal Joel Ilan Paciornik, julgado em 24/02/2010*

Posto isso, voto por limitar a multa imposta com base no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97, ao disposto no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (20%), por força da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e da interpretação mais favorável ao acusado prevista no art. 112 do CTN.

## Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer e dar provimento integral ao recurso voluntário interposto pela Recorrente, para reconhecer a nulidade do auto de infração e cancelar, desse modo, todo o lançamento de ofício.

Subsidiariamente, voto por rejeitar a alegação de pagamento e por limitar a multa imposta com base no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97, ao disposto no art. 35 da Lei nº 8.212/91 (20%), na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, por força da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e da interpretação mais favorável ao acusado prevista no art. 112 do CTN.

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 nas competências 08/1998 a 11/1998, 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:

*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 o período do lançamento é anterior à obrigatoriedade da declaração em GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social), aplica-se a multa mais benéfica, a ser calculada no momento do pagamento, obtida pela comparação da multa vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (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 da Lei nº 8.212/91 (incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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 dar-lhe parcial provimento, para aplicação da multa mais benéfica.

É como voto.

Andrea Brose Adolfo - Redatora