



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

**Processo n°** 13827.000261/2009-02  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-004.037 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de abril de 2014  
**Matéria** Contribuições Previdenciárias  
**Recorrente** ND - CONSTRUÇÕES E SERVIÇOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/01/2009

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA.

Não há violação do princípio da ampla defesa quando o auto de infração foi devidamente instruído com os relatórios necessários para a adequada compreensão fática e jurídica das obrigações.

AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, pode, a Receita Federal do Brasil, autuar de ofício a importância que reputar devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

CONFISCO DO PATRIMÔNIO. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE E JULGAMENTO.

Não compete a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais analisar e decidir sobre eventual confisco no patrimônio do contribuinte.

RECÁLCULO DAS MULTAS. RETROATIVIDADE BENIGNA. POSSIBILIDADE.

Tendo-se em conta a alteração da legislação que trata das multas previdenciárias, deve-se analisar a situação específica de cada caso e optar pela penalidade que seja mais benéfica ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Julio César Vieira Gomes - Presidente

Nereu Miguel Ribeiro Domingues - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio César Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Thiago Taborda Simões, Ronaldo de Lima Macedo e Lourenço Ferreira do Prado.

## Relatório

Trata-se de auto de infração constituído em 26/08/2009 (fl. 2), decorrente do não recolhimento dos valores referentes à contribuição a cargo da empresa (cota patronal) e da contribuição ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT/SAT), no período de 02/2005 a 01/2009.

O Recorrente interpôs impugnação (fls. 386-396) requerendo a total improcedência do lançamento.

A d. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Bauru-SP, ao analisar o presente caso (fls. 408-410), julgou o lançamento procedente, entendendo que: (i) a aferição foi realizada com estrita observância aos ditames legais, não podendo, por isso, ser considerado confiscatório o lançamento efetuado; (ii) não deve ser reduzida a multa aplicada, visto que se encontra em conformidade com a lei.

A Recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 431-437) argumentando que: (i) houve violação ao princípio da ampla defesa do contribuinte por não ter sido intimado de modo claro a apresentar documentos à fiscalização que supostamente evitariam os lançamentos em questão; (ii) que não lhe foi oportunizado realizar o esclarecimento de fatos relevantes à autuação; (iii) que a Autoridade presumiu que a contabilidade da empresa estava irregular em todo o período apurado, o que não seria verdade; (iv) que a manutenção da condenação implica em confisco de seu patrimônio.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Relator

Primeiramente, cabe mencionar que o presente recurso é tempestivo e preenche a todos os requisitos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, a Recorrente pretende a nulidade da presente autuação, sob o argumento de que: (i) não existem quaisquer irregularidades que caracterizem ato doloso na apuração das contribuições previdenciárias devidas pela empresa; (ii) houve presunção da autoridade fiscal no tocante a aferição dos tributos devidos; (iii) que fora violado o princípio da ampla defesa por não ter sido oportunizada a apresentação de demais documentos que supostamente lhe confeririam razão; e (iv) que a multa aplicada acaba por gerar confisco do seu patrimônio.

Contudo, não assiste razão à Recorrente em sua argumentação, uma vez que não há que se falar em inexistência de irregularidade, sobretudo quando assim afirma de forma genérica, sem quaisquer elementos fático-probatórios que evidenciem o direito pleiteado.

Para combater a aferição realizada pela fiscalização caberia à Recorrente demonstrar que de fato elaborou as folhas de pagamento e demais obrigações de forma distinta para cada obra ou estabelecimento, o que definitivamente não ocorreu no caso em apreço, conforme atestou o Relatório de Análise da Contabilidade (fls. 42-44).

Dessa maneira, a Recorrente acabou por descumprir com o disposto no §5º do art. 219 do Decreto 3.048/99 e com o § 2º do art. 220 do mesmo Caderno Legal, *verbis*:

*“art. 219. [...]*

*[...]*

*§ 5º O contratado deverá elaborar folha de pagamento e Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social distintas para cada estabelecimento ou obra de construção civil da empresa contratante do serviço.”*

*“art. 220. [...]*

*[...]*

*§2º O executor da obra deverá elaborar, distintamente para cada estabelecimento ou obra de construção civil da empresa contratante, folha de pagamento, Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP e Guia da Previdência Social — GPS, cujas cópias deverão ser exigidas pela empresa contratante quando da quitação da nota fiscal ou fatura, juntamente com o comprovante de entrega daquela guia.”*

Ademais, como é possível observar das considerações realizadas pelo fiscal autuante, são facilmente identificáveis as irregularidades cometidas pela Recorrente: (i) a ausência de comprovação dos materiais descritos nas notas fiscais (conforme descrito no

relatório de análise da contabilidade- fl. 42), (ii) falta de lançamentos em sua contabilidade (conforme descrito no relatório de análise da contabilidade- fl. 42), (iii) não apresentação à fiscalização de contratos de sub empreitada (conforme descrito no relatório de análise da contabilidade- fls.43-44), (iv) o cancelamento de algumas notas contabilizadas(conforme descrito no relatório de análise da contabilidade- fl. 43) e(v) a ausência de inclusão de determinados funcionários sem GFIPs (conforme descrito no relatório de análise da contabilidade- fl. 43). Ou seja, esses fatos só reforçam que a escrituração contábil e fiscal da Recorrida não registrou a real movimentação da empresa.

Outrossim, ao contrário do que afirma a contribuinte, é possível atestar o pouco zelo da contabilidade da empresa não somente em um mês, mas em diversos períodos. Prova exemplificativa disso é a demonstração do resultado de exercício elaborada de forma global nos períodos de 2005 a 2007, sem apontar o custo individualizado de cada obra ou construção, o que acabou por tornar inconsistentes as informações contábeis apresentadas pela empresa, visto que ausente a demonstração do custo real das mesmas.

A Recorrente alegou também a violação da prerrogativa da ampla defesa, ao passo que supostamente não fora oferecida oportunidade para que juntasse novos documentos ou para que prestasse novos esclarecimentos que, segundo alega, não implicariam no correlato lançamento.

Todavia, no tocante ao princípio em epígrafe, importante frisar que a ausência de intimação pessoal para nova prestação de esclarecimentos não importa em sua violação.

Isso porque, a Autoridade Fiscal concluiu pela irregularidade da situação da Recorrente através dos documentos por ela apresentados, que foram suficientes para tal ateste. O parecer contábil de fls. 42-44 elimina quaisquer dúvidas sobre a questão. Inclusive, a contribuinte foi anteriormente intimada de modo claro a apresentar documentos e prestar esclarecimentos para a instrução devida da fiscalização (fls. 30), o que fez de forma precária.

Ademais, saliente-se que, para se constituir o crédito tributário, a autoridade fiscal realiza uma série de atos unilaterais para verificar se há ou não o efetivo cumprimento das obrigações tributárias por parte do contribuinte.

Destarte, diante dos documentos exigidos pela fiscalização e apresentados pela própria Recorrente, fora atestada a irregularidade da escrituração contábil da empresa, sendo que, atestada tal situação, simplesmente tornaram-se desnecessárias solicitações de novos esclarecimentos.

Porém, é salutar destacar que eventuais novos documentos ou esclarecimentos poderiam ter sido apresentados pela Recorrente na impugnação ou até mesmo no recurso voluntário. Entretanto, ao contrário, verificou-se apenas a juntada de um recurso genérico, vazio de consistência, o que faz não assistir razão à Recorrente diante da oportunidade não aproveitada de comprovar a inocência que declara.

Assim, diante da irregularidade da documentação apresentada originalmente pela empresa (a qual não foi contraditada por provas posteriores, reitere-se), não houve alternativa à autoridade senão a realização da aferição da base de cálculo por presunção. E,

nesse sentido, cumpre mencionar que a legislação possibilita que a Autoridade assim atue quando a documentação apresentada pelo contribuinte não merecer fé<sup>1</sup>.

Por fim, no tocante a alegação de confisco na aplicação da multa em apreço, impende ressaltar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é órgão competente para decidir sobre tal questão, nos termos da Súmula nº 2 do CARF e do art. 62 de seu Regulamento Interno.

Assim, considerando que houve a adequada demonstração dos fatos que ensejaram a presente autuação, e que o Recorrente não apresenta qualquer elemento fático-probatório para demonstrar que ocorreu alguma incorreção no procedimento fiscal, limitando-se a arguir de modo genérico a nulidade da autuação, não merece provimento o recurso.

Muito embora essa questão não tenha sido levantada pelo sujeito passivo, constata-se, pelo quadro comparativo apresentado às fls. 53/54, que foi aplicada em parte das competências a penalidade prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, multa de ofício de 75%, e em outras as penalidades trazidas pelos arts. 32, § 5º e 35 da Lei nº 8.212/91, antes da alteração promovida pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Contudo, o cálculo da multa realizado pelo fiscal está totalmente equivocado, haja vista que utiliza como parâmetro não só a penalidade por descumprimento de obrigação principal, como também a penalidade por descumprimento de obrigação acessória para aferir qual seria a penalidade mais benéfica a ser aplicada.

Em relação ao descumprimento de obrigação principal, a penalidade anteriormente prevista, que variava de acordo com a fase processual do lançamento, conforme a redação revogada do art. 35 da Lei nº 8.212/1991<sup>2</sup>, passou a ser regulamentada pelo art. 44, da Lei nº 9.430/96<sup>3</sup>, que prevê multa de 75%, e que foi utilizada pela Autoridade Fiscal na autuação.

Quanto ao descumprimento de obrigação acessória, na sistemática anterior, a infração relativa à omissão de fatos geradores em GFIP era punida com a multa correspondente

<sup>1</sup> Lei 8.212/91, Art. 33. [...] § 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. § 4º Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário. [...] § 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.

<sup>2</sup>“Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (...)”

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;  
b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;  
c) quarenta 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) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (...)”

<sup>3</sup>“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)”

a 100% da contribuição não declarada, ficando a penalidade limitada a um teto calculado em função do número de segurados da empresa, conforme o extinto § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991<sup>4</sup>.

Pois bem. Analisando as sanções aplicadas no presente caso à luz das alterações levadas a efeito pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, verifica-se, através do quadro comparativo da multa aplicada (fls. 53/54), que a autoridade tributária equivocou-se em suas premissas, adotando como valor que seria devido antes do advento da MP nº 449/2008 os valores relativos ao descumprimento da obrigação **principal e acessória (o que denominou de “Anterior” e “AIOA68”)**, e como valor que seria devido após o advento da MP apenas o valor da multa decorrente do descumprimento da obrigação principal.

Na prática, se a autoridade fiscal deixasse de realizar o quadro comparativo de multas, e lavrasse duas notificações independentes, uma com base no antigo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 e outra com base no atual art. 35-A desta mesma lei, restaria claro que o valor consubstanciado na notificação efetuada com base na legislação antiga seria inferior, em conclusão totalmente contrária ao presenciado neste caso.

Da mesma forma, a autoridade administrativa deveria comparar separadamente as multas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, ou seja, contrapondo o cálculo feito com base no antigo art. 32 da Lei nº 8.212/1991 com o atual art. 32-A desta mesma lei, vez que ambos versam sobre como proceder nas suas respectivas épocas nos casos de penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Destarte, verifica-se que a autoridade fiscal não pode considerar a multa por descumprimento de obrigações acessórias para fins de comparação com uma multa devida pelo não recolhimento do tributo, sob pena de negativa de vigência ao art. 106 do CTN.

Sendo assim, para que seja dado o efetivo cumprimento à retroatividade benigna de que trata o art. 106, inc. II, “c”, do CTN, é mister que a multa aplicada nas competências mencionadas pelo fiscal como “Ofício” na coluna “Multa Benéfica”, constante da tabela de fls. 53/54, seja recalculada, a fim de que seja imposta a penalidade mais benéfica ao contribuinte, qual seja, a prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, visto que, até o presente momento, a multa não atingiria o patamar de 75% previsto no art. 44, da Lei nº 9.430/96.

Ademais, em que pese a multa prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91 (antes da alteração promovida pela Lei nº 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal.

Neste caso, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei nº 9.430/96 limita-se ao percentual de 75% do valor principal, deve esta ser aplicada caso a multa prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91 (antes da alteração promovida pela Lei nº 11.941/2009) supere o seu patamar.

<sup>4</sup>“§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior”.

Diante do exposto, voto pelo **CONHECIMENTO** do recurso para, no mérito, **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO**, determinando o recálculo da multa imposta nos termos da fundamentação acima, aplicando-se a que for mais benéfica.

É o voto.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

CÓPIA