



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

Processo nº 15586.001108/2010-33
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2403-002.862 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de dezembro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente CIDADE ENGENHARIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: **01/01/2005 a 31/12/2007**

AFERIÇÃO INDIRETA.

Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pode ser obtido mediante aferição indireta.

MULTA DE MORA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nova Lei limitou a multa de mora a 20%.

A multa de mora, aplicada até a competência 11/2008, deve ser recalculada, prevalecendo a mais benéfica ao contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO. EXCLUSÃO

Se à época dos fatos geradores a multa de ofício não existia para o tributo em questão, ela deve ser excluída do lançamento.

Recurso Voluntário Provido em parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte e determinar a exclusão da multa de ofício. Vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro na questão das multas.

Carlos Alberto Mees Stringari

Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari (Presidente), Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro, Ivacir Julio de Souza, Marcelo Magalhães Peixoto, Elfas Cavalcante Lustosa Aragão Elvas e Daniele Souto Rodrigues.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I, Acórdão 12-38.574 da 11ª Turma, que julgou a impugnação improcedente.

O lançamento e a impugnação foram assim relatadas no julgamento de primeira instância:

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, através do auto de infração DEBCAD 37.234.678-2, no montante de R\$ 1.215.475,32 (um milhão e duzentos e quinze mil e quatrocentos e setenta e cinco reais e trinta e dois centavos), que acrescido de multa e juros perfaz o valor consolidado em 28/09/2010 de R\$ 2.043.511,53 (dois milhões e quarenta e três mil e quinhentos e onze reais e cinquenta e três centavos).

2. De acordo com o relatório fiscal, fls 154/162, e anexos, o presente crédito tributário refere-se às contribuições previdenciárias a cargo da empresa, destinadas Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (RAT).

3. Para apuração do presente auto de infração foram analisados o estabelecimento matriz e as obras de matrícula CEI de responsabilidade da empresa.

4. A empresa apresentou sua escrituração contábil através dos Livros Diários, anos 2005, 2006 e 2007, e Livro Auxiliar, anos 2005 e 2006.

5. "O contribuinte apresentou também os Livros Razão, exercícios 2005, 2006, 2007, no entanto, esses livros não atendem as formalidades legais exigidas, ..., a saber:

Os Livros Razão dos exercícios de 2005 e 2007 foram apresentados sem os Termos de Abertura e Encerramento, e conseqüentemente, sem as devidas assinaturas do responsável pela empresa e do profissional contábil responsável pela escrituração dos mesmos, deixando de atender formalidades exigidas pelas normas contábeis.

O Livro Razão do exercício de 2006, além de não conter as assinaturas nos Termos de Abertura e Encerramento, foi impresso baseado num Plano de contas diverso do utilizado no exercício por ocasião da escrituração do Livro Diário. Apresenta assim, movimentação em contas inexistentes na

escrituração do Livro Diário e deixa de apresentar contas utilizadas na escrituração contábil da época. Desta forma, o livro apresentado à fiscalização não atende as formalidades extrínsecas e intrínsecas exigidas pelas normas contábeis."

6. *"Pelo exame da escrituração contábil, relativa aos exercícios 2005, 2006 e 2007, e da documentação apresentada pelo sujeito passivo, ficou constatado que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, uma vez que não consta a totalidade dos gastos com a mão de obra utilizada, necessária ao desempenho de suas atividades e prestação dos serviços discriminados nas Notas Fiscais de serviços por ela emitida, omitindo assim, informações verdadeiras."*

7. *Pela auditoria na documentação apresentada, verificou-se que o contribuinte deixou de recolher, em época própria, as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas a seus empregados, aos sócios, outros contribuintes individuais, inclusive transportador autônomo, no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2007, conforme relatado abaixo:*

7.1. *Sobre remunerações dos segurados empregados:*

7.1.1. — *"A empresa efetuou pagamentos aos trabalhadores relacionados na Planilha "Relação de Segurados com Pagamentos Extra-Oficiais", os quais prestaram serviços à empresa, nos períodos indicados, mas não foram incluídos na folha de pagamento, GFIP apresentadas nem foram escriturados na contabilidade. Tais trabalhadores foram identificados pelos comprovantes de entrega de vale transporte e seus pagamentos confirmados através dos recibos, bem como da justificativa apresentada pela empresa, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal 002, onde a mesma assume a realização de pagamentos extra-oficial" a determinados trabalhadores, (Levantamentos EX e EXI)"*

7.1.2. — *Considerando que a contabilidade foi apresentada de forma deficiente, uma vez que não registra a totalidade dos gastos com a mão de obra utilizada, necessária para o desempenho de suas atividades, e prestação de serviços discriminados nas Notas Fiscais de Serviços por ela emitida, a base de cálculo foi apurada indiretamente, através de arbitramento. Sendo que, utilizou-se como parâmetro para a aferição indireta o faturamento apurado pelas Notas Fiscais de Serviços, deduzindo os valores das remunerações constantes em folha de pagamento elaboradas para cada tomador de serviço/obra, conforme planilhas anexadas ao relatório fiscal, fls 170/189 (levantamentos AN e ANI, lançados em cada uma das matrículas CEI, e levantamentos TN e TNI, lançados no CNPJ da empresa).*

7.1.2.1. — *Esclarece que "nas competências em que os valores de Folha de Pagamento foram superiores aos valores das BC apuradas pelas Notas Fiscais de Serviços, não computamos diferença aferida nessa competência, e o valor a maior foi deduzido da aferição da competência seguinte, aproveitando assim toda a Base de Cálculo já apropriada pelas Folhas de*

Pagamentos apresentadas "; que a Receita da empresa, que serviu como base para apuração dos valores aferidos, foi apurada pelas Notas Fiscais de Serviços, emitidas pelo contribuinte, conforme demonstra a planilha "Notas Fiscais de Serviços — Tomadores de Serviços e Obras Mat CEI"; e os percentuais utilizados na aferição, para apuração da mão de obra empregada, constante de cada nota fiscal de serviço, foram os mesmos considerados pela empresa, registrados nas próprias notas fiscais emitidas, ou constantes dos contratos de serviços/obras apresentados à fiscalização, também destacados na planilha anteriormente mencionada.

7.1.3. Levantamento F21 — lançamento referente à contribuição previdenciárias devidas sobre as remunerações de seus empregados constantes em folha de pagamento e recolhidas a menor.

7.1.4. Levantamentos F3 e F31 — refere-se A. planilha "Relação dos Segurados Incluídos Como Não Declarados Em GFIP, Apurados Pela Folha de Pgto e/ou RAIS e/ou Data de Admissão". O contribuinte tomou ciência dos valores levantados, relativo ao ano de 2005, através do Termo de Intimação 002, e confirmou tais dados.

7.1.5. Levantamento T3 e T31 — refere-se à planilha "Relação dos Segurados Aos Tomadores de Serviço — Não Decl. Em GFIP, Apurados pela Folha de Pgto E/Ou Data de Admissão".

7.2. Sobre as remunerações dos Segurados Contribuintes Individuais e Transportadores Autônomos

7.2.1. Levantamento CI, CII, FR, FR1 — refere-se a planilha "Relação Dos Serviços Prestados Por Pessoas Físicas — Apurados Pelos Doc/Contabilidade — Não Recolhido".

7.2.2. Levantamento P3 e P31 — lançamento referente à pró labore, apurados na folha de pagamento e escriturados na contabilidade.

7.3. Sobre glosa de compensação

7.3.1. Levantamento GL e GL1 — valores lançados indevidamente no campo compensação das GFIP e que deduziram os valores recolhidos em GPS.

8. Emitida Representação Fiscal para Fins Penais, devido a omissão de fato gerador em folha de pagamento, GFIP e contabilidade, configurando, em tese, ilícitos previstos no art. 337 — A, incisos I e III do Código Penal.

9. "Ressaltamos que o contribuinte agiu de forma dolosa, ao manter, por três anos consecutivos (2005, 2006 e 2007), ora fiscalizado, a prática, de usufruir mão de obra de segurados sem que os mesmos estejam regularmente contratados, ..."

10. *Esclarece que os valores recolhidos em GPS e os créditos relativos retenção de 11% destacados em notas fiscais de serviços foram apropriados.*

11. *Esclarece, também, que os valores declarados em GFIP foram lançados apenas para apropriação dos valores recolhidos, não gerando valores no presente auto de infração.*

12. *Relata As alterações ocorridas na Lei 8212/91, pela nova redação dada pela Lei 11.941/2009, que estabeleceu novos valores para infrações pelo descumprimento das obrigações ocorridas na Autuada. Sendo assim, elabora quadro comparativo, fls 163, das multas das contribuições previdenciárias para aplicação da multa mais benéfica, conforme artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN, já que as infrações ocorreram na égide de uma legislação diferente da atual.*

Da Impugnação

13. *O contribuinte foi cientificado do presente AI em 28/09/2010, conforme fls. 01. A empresa apresentou impugnação em 28/10/2010, fls 757/791, e anexos, onde alega em apertada síntese:*

14. Dos Fatos

14.1. *"..., alegou a fiscalização a necessidade de desconsideração da contabilidade da Impugnante por motivo de haver encontrado documentos que comprovariam a existência de funcionários não registrados em alguns meses, chamados de 'extra-oficiais'.*

14.2. *Alega não ter impugnado os autos de obrigação acessória nem as rubricas do presente auto, referentes As contribuições devidas sobre a remuneração de contribuintes individuais e transportadores autônomos, bem como glosas de com ensação, tendo pago ou parcelado os valores constantes deste auto.*

15. *Do Direito* 15.1 *Da ilegalidade da aferição indireta dos valores devidos a título de contribuição social. Presença comprovada de parâmetros documentais seguros, utilizados pela própria fiscalização e, portanto, aptos a embasar a autuação.*

15.1.1. *A Impugnante entende que a contabilidade da empresa foi desconsiderada A conveniência do fisco, apesar de ter apresentado toda a documentação requerida e ter respondido oralmente e por escrito a todos os questionamentos realizados.*

15.1.2. *Considera ser ilegal a justificativa de desconsideração da contabilidade, já que ao mesmo tempo utilizou-se de dados e documentos contábeis e fiscais para aferir valores de contribuições realmente devidas, enquanto apurou indiretamente a base de cálculo das contribuições previdenciárias, valendo-se do faturamento apurado nas notas fiscais.*

15.1.3. *Entende ter havido bis in idem, já que a fiscalização tanto constituiu o crédito tributário com base nos valores apresentados pela empresa como arbitrou estes mesmos valores fictamente, devido A ausência de parâmetros.*

15.1.4. *Questiona como não ter havido parâmetros hábil, se o Fisco lançou as contribuições previdenciárias efetivamente devidas como base nos valores verificados pela documentação da empresa que acusou a existência de funcionários não registrados. Pede para verificar o Discriminativo de Débito dos levantamentos C21. CI, CII, F2, F21, F3, F31, F4, FR, FR1, P1, P21, P3 P31, T21, T3, T31.*

15.1.5. *"... o próprio Relatório Fiscal do Auto de Infração consta a informação de que os trabalhadores apontados como 'Extras – Oficiais —foram identificados pelos comprovantes de vale-transporte, e seus pagamentos foram confirmados através dos recibos" item 4.1.1."*

15.1.6. *Entende não haver respaldo na aferição indireta já que a própria fiscalização demonstra quem são, quantos são, além de quando e quanto recebeu cada um dos funcionários supostamente não registrados, especificados em planilha.*

15.1.7. *Alega ter havido excesso por parte da fiscalização já que esta aferiu as contribuições tanto de forma direta quanto indireta.*

15.1.8. *Também alega que outra prova da ilegalidade cometida se encontra no fato da fiscalização valer-se de documentos contábeis e fiscais da Impugnante "em outro momento que lhe era conveniente": na apuração das contribuições devidas sobre as remunerações dos segurados contribuintes individuais e transportadores autônomos.*

15.1.9. *Cita em sua defesa o art. 373 do Código de Processo Civil, principio da indivisibilidade da prova documental.*

15.1.10. *"... a r. autoridade fiscal acabou constituindo duas exações tributárias sobre o mesmo fato gerador, lançando contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos Segurados Empregados tanto de forma direta, valendo-se da documentação, quanto de forma indireta com base em todas as notas fiscais de serviço."*

15.1.11. *Cita que os tribunais são uníssonos quanto a aplicabilidade da aferição indireta dos tributos aos casos que a contabilidade é ausente ou imprestável, e apresenta decisões os Superior Tribunal de Justiça.*

15.1.12. *"Vale ressaltar que somente a base de cálculo poderá ser arbitrada, pois a ocorrência do fato j urídico, no máximo pode ser presumida".*

15.1.13. *Cita doutrina e alega que "não há justificativa legal para a fiscalização desconsiderar os documentos apresentados e arbitrar o valor das contribuições previdenciárias utilizando as notas fiscais haja vista que o artigo 148 do CTIV é taxativo nas hipóteses de arbitramento."*

15.1.14. *Considera que o arbitramento é ilegal, pois não seguiu o art. 148 do CTN. Relata os motivos.*

15.1.15. *"Assim, considerando a documentação apresentada pela Impugnante e tendo em vista a apropriação desta para lançamento de tributo, ao mesmo tempo em que a se considerou ilegalmente para fins de se realizar nova aferição, agora indireta, requer a Impugnante a anulação deste auto de infração no que toca a todos os lançamentos efetuados por arbitramento ilegal da base de cálculo com espeque nas notas fiscais de serviço e considerando 50% destas o valor da mão-de-obra".*

15.2. *Do Indevido Arbitramento da base de calculo de contribuições previdenciárias em 50% do valor das notas fiscais. Percentual adotado referente ao serviço e não a mão de obra. Pedido de perícia a fim de comprovar a real percentagem da mão de obra empregada em relação ao valor da nota fiscal.*

15.2.1. *Alega que "o percentual de 50% sobre a nota fiscal se refere monta do gênero serviço, e não da espécie mão-de-obra, decorrente de previsão normativa para determinação da base de cálculo da retenção, especificamente enunciado, à época, no inciso Ido artigo 150 da Instrução Normativa SRP nº03/2005 (atual artigo 122 da IN SRI' nº 971/2009)."*

15.2.2. *Considera que o percentual não reflete a realidade da relação econômica desenvolvida, mas apenas presunção normativa para fins de arrecadação mediante retenção.*

15.2.3. *"... a aferição foi exacerbada, pois se valeu tão somente de percentuais de serviço das notas fiscais, desconsiderando o fato de que a indigitada IN RFB no 971/2009 determina que a mão-de-obra representa apenas 40% do valor do serviço".*

15.2.4. *Cita decisões das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.*

15.2.5. *Frisa que o percentual real de mão de obra empregada nos serviços prestados é de apenas 5%, para isso anexa Planilha de Composição do Preço Unitário praticado pela Impugnante.*

15.2.6. *"Na trilha, portanto, da prerrogativa do ônus da pra var em contrário enunciada pelos parágrafos 4º e 6º do artigo 33 da Lei 8212/91, requer-se perícia contábil com o objetivo de, 6 vista dos documentos apresentados e das obras tributadas, calcular a percentagem efetivamente observada da mão-de-obra em relação aos valores das notas fiscais, para que seja determinada a monta realmente devida a titulo de contribuições previdenciárias indiretamente aferidas, ultrapassadas que sejam, por suposto, as argumentações sobre o descabimento e ilegalidade do próprio arbitramento em si".*

15.3. *Da indicação de assistente técnico pericial e apresentação de quesitos periciais.*

15.3.1. *Requer realização de perícia com a finalidade de comprovar que o percentual de mão de obra utilizada nas obra é menor do que o alcançado pela fiscalização, formula quesitos a serem respondidos pela perícia e indica o perito.*

16. Dos Pedidos 16.1. Nulidade parcial ou integral do AI Debcad 37.234.678-2, seja pela impossibilidade de realização de aferição indireta no caso vertente, seja pela tributação em bis in idem mediante dupla aferição ilegal, direta e indireta, de bases de cálculo de contribuições, seja pelos errôneos percentuais utilizados para o arbitramento, tanto em relação às previsões da legislação quanto em relação às percentagens reais de mão de obra empregada.

16.2. Solicita que se determine a perícia contábil requerida em item anterior.

Inconformada com a decisão, a recorrente, em 12/09/2011, apresentou recurso voluntário onde alega/questiona, em síntese:

- Aferição indireta/arbitramento.
- Da aferição indireta resultou *bis in idem*.
- Questiona arbitramento e aferição direta num mesmo lançamento.
- Impossível afirmar ser imprestável a documentação apresentada.
- Apresentou todos documentos e informações relacionados às obras.
- Questiona o percentual de 50% do valor das notas fiscais e requer perícia para comprovar a real percentagem da mão de obra.

Em 20/07/2012, a recorrente apresentou Laudo Pericial Contábil, buscando suprir a perícia solicitada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari, Relator

O recurso é tempestivo e por não haver óbice ao seu conhecimento, passo à análise das questões pertinentes.

Observo que o recurso não se manifestado sobre a totalidade do lançamento, concentrando-se na questão da aferição indireta da base de cálculo.

Entendo corretos os procedimentos do fisco.

A Administração Tributária pode proceder à aferição indireta ou arbitramento da base impositiva do tributo, nas hipóteses enumeradas no artigo 148, do CTN, verbis:

"Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial."

O artigo 33, §§ 3º e 6º, da Lei 8.212/91, determinam que, "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" e "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".

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).

§ 1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.(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).

§ 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.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

§ 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.

A ausência de documentação que reflita, de maneira idônea, a realidade dos fatos, autoriza a autoridade fiscal a proceder à aferição indireta das contribuições sociais devidas.

No caso presente, o Relatório Fiscal registra vícios na contabilidade, folhas de pagamento e GFIP. Foram constatados pagamentos a trabalhadores que prestaram serviços à empresa sem serem incluídos na Folha de Pagamento, contabilidade, e nas GFIP apresentadas pelo contribuinte. Segundo o próprio Relatório Fiscal, a empresa assume a realização de "pagamento extra-oficial".

4.1.1 — A empresa efetuou pagamentos aos trabalhadores relacionados na Planilha "Relação de Segurados com Pagamentos Extra-Oficiais", trabalhadores esses que prestaram serviços à empresa, nos períodos indicados, sem serem incluídos na Folha de Pagamento nem nas GFIP apresentadas pelo contribuinte e as respectivas remunerações não foram escrituradas através dos lançamentos contábeis de sua contabilidade. Tais trabalhadores foram identificados pelos comprovantes de entrega de vale transporte, e seus pagamentos foram confirmados através dos recibos, bem como da justificativa apresentada pela empresa, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal 002, onde a mesma assume a realização de "pagamento extra-oficial" a determinados trabalhadores, cópias anexadas por amostragem. Os citados pagamentos não integram as despesas contabilizadas pela empresa. (Levantamentos EX e EX1)

O Relatório Fiscal contém anexos planilhas com a relação dos segurados com pagamentos *extra-oficiais* e documentos: recibos de pagamento e controles de entrega de vale transporte.

Outros vícios também ficaram registrados como GFIP sem as informações relativas a processos trabalhistas; os Livros Razão dos exercícios de 2005 e 2007 foram apresentados sem os Termos de Abertura e Encerramento, e conseqüentemente, sem as devidas assinaturas do responsável pela empresa e do profissional contábil responsável pela escrituração dos mesmos; o Livro Razão do exercício de 2006, além de não conter as assinaturas nos Termos de Abertura e Encerramento, foi impresso baseado num Plano de Contas diverso do utilizado no exercício por ocasião da escrituração do Livro Diário, dessa forma apresentou movimentação em contas inexistentes na escrituração do Diário e deixou de apresentar contas, utilizadas na escrituração da época.

1. A presente Auditoria Fiscal refere-se ao Mandado de Procedimento Fiscal — MPF nº.720100.2009.01745, tendo iniciado os procedimentos na empresa acima identificada, solicitando a apresentação dos documentos relacionados no Termo de Início de Procedimento Fiscal recebido pela empresa em 11/03/2010. No decorrer da ação fiscal foram emitidos também, Termos de Intimação Fiscal nº.s 001 e 002, em 16/06/2010 e 16/07/2010, respectivamente, solicitando a

apresentação de outros documentos, bem como fora intimada a apresentar GFIP - Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, relativas aos recolhimentos de contribuições previdenciárias, efetuados anteriormente ao início do procedimento fiscal, sem as devidas declarações, inclusive relativas a processos trabalhistas.

...

3.1 O contribuinte apresentou também os Livros RAZÃO, dos exercícios 2005, 2006 e 2007, no entanto, esses livros não atendem as formalidades legais exigidas, segundo as normas contábeis recomendadas, ou seja, formalidades extrínsecas e/ou intrínsecas, a saber:

Os Livros Razão dos exercícios de 2005 e 2007 foram apresentados sem os Termos de Abertura e Encerramento, e conseqüentemente, sem as devidas assinaturas do responsável pela empresa e do profissional contábil responsável pela escrituração dos mesmos, deixando de atender formalidades extrínsecas;

0 Livro Razão do exercício de 2006, além de não conter as assinaturas nos Termos de Abertura e Encerramento, foi impresso baseado num Plano de Contas diverso do utilizado no exercício por ocasião da escrituração do Livro Diário. Apresenta assim, movimentação em contas inexistentes na escrituração do Diário, e, deixa de apresentar contas, utilizadas na escrituração da época. Desta forma, o livro apresentado à fiscalização, não atende as formalidades extrínsecas e intrínsecas exigidas pelas normas contábeis.

3.1.1. Anexamos cópia das Primeiras e últimas Folhas dos Livros "Razão" - exercícios 2005 e 2007, comprovando a não existência dos Termos de Abertura e Encerramento; Termos de Abertura e Encerramento do Livro Razão - exercício 2006, sem as devidas assinaturas; Balancete Analítico DEZ 2006, gerado pelos arquivos Digitais (MANAD) entregues, conforme Recibo de Entrega de Arquivos Digitais, bem como Balancete Sintético do período de Out a Dez/2006 (extraída do Livro Auxiliar de Balanço 02/2006), onde se verificam as contas constantes pela escrituração do Livro Diário e as contas nela movimentação do Livro Razão.

3.2 Pelo exame da escrituração contábil, relativa aos exercícios de 2005, 2006 e 2007, e da documentação apresentada pelo sujeito passivo, ficou constatado que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, uma vez que não consta a totalidade dos gastos com a mão de obra utilizada, necessária ao desempenho de suas atividades e prestação dos serviços discriminados nas Notas Fiscais de Serviço por ela emitidas, omitindo assim, informações verdadeiras.

3.3 Pelo fato da contabilidade do contribuinte não registrar a verdadeira movimentação da empresa, foi lavrado, na presente Auditoria Fiscal, o Auto de Infração 37.234.681-2, com fundamento no art. 33 §§ 2º. e 3º. da Lei 8.212/91.

4. Pela auditoria na documentação apresentada, verificou-se que o contribuinte deixou de recolher, em épocas próprias, as contribuições previdenciárias, indicadas no item 2 acima, incidentes sobre as remunerações pagas a seus empregados, aos sócios e outros contribuintes individuais que lhes prestaram serviços, inclusive transportador autônomo, no período de janeiro/2005 a dezembro de 2007, conforme relatado nos itens a seguir.

O método utilizado para definir as bases de cálculo foi tomar como parâmetro o faturamento apurado pelas Notas Fiscais de Serviço, deduzindo dessa aferição os valores das remunerações constantes das Folhas de Pagamento elaboradas para cada tomador de serviço/obra sendo que nas competências em que os valores de Folha de Pagamento foram superiores aos valores das BC apuradas pelas Notas Fiscais de Serviço o valor a maior foi deduzido da aferição da competência seguinte, aproveitando assim toda a Base de Cálculo já apropriada pelas Folhas de Pagamento apresentadas.

4.1.2 — Considerando que a Contabilidade da Empresa foi apresentada de forma deficiente, uma vez que não registra a totalidade dos gastos com a mão de obra utilizada, necessária ao desempenho de suas atividades, e prestação dos serviços discriminados nas Notas Fiscais de Serviço por ela emitidas, omitindo assim, informações verdadeiras, a base de cálculo das contribuições previdenciárias foi apurada indiretamente, com fulcro no parágrafo 6º. do art. 33 da Lei 8.212/91. Desta forma, o arbitramento da mão-de-obra empregada nos serviços prestados aos tomadores contratantes e obras, está sendo realizado usando-se como parâmetro o faturamento apurado pelas Notas Fiscais de Serviço, deduzindo dessa aferição os valores das remunerações constantes das Folhas de Pagamento elaboradas para cada tomador de serviço/obra. (Levantamentos AN, ANI, TN e TNI) Demonstramos nas planilhas mencionadas abaixo, as Bases de cálculo aferidas, conforme citado, sendo:

...

4.1.2.1- Esclarecemos que nas competências em que os valores de Folha de Pagamento foram superiores aos valores das BC apuradas pelas Notas Fiscais de Serviço, não computamos diferença aferida nessa competência, e o valor a maior foi deduzido da aferição da competência seguinte, aproveitando assim toda a Base de Cálculo já apropriada pelas Folhas de Pagamento apresentadas.

Para cada nota fiscal, está discriminado em planilha o percentual utilizado para a determinação da base de cálculo (folhas 170 a 189).

Entendo que esse procedimento está em harmonia com as normas, inclusive no percentual utilizado e que o abatimento das bases de cálculo contidas nas folhas de pagamento elimina a hipótese do *bis in idem*.

MULTA DE MORA

A multa de mora aplicada teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal. Ocorre que esse artigo foi alterado pela Lei 11.941/2009, que estabeleceu que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. 61 da Lei 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.

Visto que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa mais benéfica.

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

MULTA DE OFÍCIO

Estabelece o CTN que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Constata-se que à época dos fatos geradores, não existia multa de ofício para as contribuições previdenciárias.

Entendo que a Lei 11.941/2009 inovou. Trouxe para o ordenamento legal das contribuições previdenciárias, quando criou o artigo 35 – A na Lei 8.212/91, a multa de ofício.

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 nº9.430, de 27 de dezembro de 1996.(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Por essa inexistência à época dos fatos geradores, entendo que a multa de ofício não poderia ser aplicada

Entendo ser esse motivo suficiente para determinar sua exclusão do lançamento.

CONCLUSÃO

Processo nº 15586.001108/2010-33
Acórdão n.º **2403-002.862**

S2-C4T3
Fl. 10

À vista do exposto, voto pelo provimento parcial do recurso, determinando o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91 e prevalência da mais benéfica ao contribuinte e determinando a exclusão da multa de ofício.

Carlos Alberto Mees Stringari