



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

Processo n° 19311.000568/2009-91
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° 2301-003.011 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de agosto de 2012
Matéria CONT PREV - NFLD - OBRA - AFERIÇÃO INDIRETA
Recorrente GIOVANI PIEVE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2004 a 31/08/2009

AFERIÇÃO INDIRETA. CONSTRUÇÃO CIVIL

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.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA DE 75% SEM QUE ESTA SEJA A MULTA MAIS FAVORÁVEL.

O CTN impede a aplicação retroativa de multa mais gravosa para o contribuinte. A multa de 75% para infrações relativas às contribuições previdenciárias só pode ser aplicada a fatos geradores anteriores à edição da MP 449 se restar concluído que representa a penalização mais benéfica, mediante a apresentação de análise comparativa de multas.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, a fim de excluir do lançamento a multa de ofício, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, que votou em dar provimento integral ao recurso.

Processo nº 19311.000568/2009-91
Acórdão n.º **2301-003.011**

S2-C3T1
Fl. 145

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator.

Participaram do presente julgamento a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Damião Cordeiro de Moraes, Adriano González Silvério, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de lançamento nº 37.250.564-3 , lavrado em 04/12/2009, que constituiu crédito tributário relativo de contribuições previdenciárias, destinadas à Seguridade Social, a cargo do empregado, tendo sido o débito lançado por arbitramento e apurado por aferição indireta para regularização da obra referente à construção civil sob responsabilidade da pessoa física acima mencionada, conforme Art. 33, § 4o da Lei Nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27/05/2009.no período de 09/2004 a 08/2009, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 32.607,82, fls. 01.

A autoridade fiscal relatou que:

2- Foi emitido o Aviso de Regularização de Obras - ARO de nº360.617, em 12/08/2009, com base na Declaração e Informação Sobre Obra de Construção Civil - DISO, assinada pelo contribuinte nessa mesma data, para uma obra nova, em alvenaria, relativa a um imóvel comercial. Visto não se aplicar escrituração contábil formalizada à pessoa física responsável pela execução de obra de construção civil, a mesma tem as contribuições sociais calculadas por aferição indireta, nos termos previstos do Artigo 33 e § 4o, da Lei nº 8.212/1991, com as redações dadas pela Lei nº 11.491. de 27/05/2009, demonstradas no referido ARO emitido.

3.1 - No cálculo do montante das contribuições devidas é considerado como competência de ocorrência do fato gerador o mês da emissão do ARO.

3.2 - Os critérios utilizados para a Aferição Indireta no Aviso de Regularização de Obra - ARO são os descritos nos Artigos 25, 413, 426, 429 a 455 e 482, da Instrução Normativa SRP nº 3, de 14/07/2005, emitida pela Secretaria da Receita Previdenciária, convalidada pelo Artigo 48, da Lei nº 11.457, de 16/03/2007, com a redação e alterações posteriores, contidas nas Instruções Normativas emitidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, ratificados nos artigos 23- Subseção I, 322, 335, 338 a 363, respectivamente, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009 , publicada no Diário Oficial da União em 17/11/2009.

4- Constatada a inexistência de recolhimento ou solicitação de parcelamento das contribuições sociais decorrentes da obra de construção civil referida e confirmada a existência do fato gerador das contribuições sociais, o ARO foi encaminhado à Fiscalização para a constituição do crédito.

5- Em atendimento ao Mandado de Procedimento Fiscal nº 0812400.2009.01132-7, em razão do não recolhimento pelo

contribuinte do montante apurado por aferição indireta, conforme verificado no Sistema Conta-Corrente (CCOR), e de não constar parcelamento no Sistema de Cobrança (SICOB), emitimos o Termo de Início de Procedimento Fiscal, recebido pelo Contribuinte em 30/11/2009, solicitando a documentação referente à obra, cópia dos seus documentos pessoais e comprovante de endereço.

6- Não foram apresentados pelo proprietário durante a ação fiscal documentos que alterassem as informações da DISO e o respectivo cálculo emitido pelo ARO.

(...)

12- A obra objeto deste Auto de Infração foi enquadrada conforme o determinado na Instrução Normativa MPS/SRF nº 03, de 14/07/2005, com as alterações da Instrução Normativa MPS/SRF nº 24 de 29/04/2007, ratificado pela Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009, publicada no Diário Oficial da União em 17/11/2009:

- Área total do Projeto: 1.729,56 m²*
- Tipo da Obra: Obra Nova - comercial salas e lojas*
- Padrão: Normal*
- Enquadramento: CSL*
- Valor CUB: R\$849,97 (SP-1) - Competência 08/2009*
- Início da Obra: 24/09/2004*
- Meses de Decadência: 0*
- A regularizar: 1.729,56m² (1.521,97m² para cálculo)*
- Remuneração Mão de Obra não Decadente: R\$229.826,79 (ARO 360.617)*

Após tomar ciência postal da autuação em 10/12/2009, fls.14, a recorrente apresentou impugnação, fls. 21/37, na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A 7ª Turma da DRJ/Campinas, no Acórdão de fls. 72/78, julgou a impugnação improcedente, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 30/06/2011, fls. 87.

O recurso voluntário, apresentado em 29/07/2011, fls. 86/103, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Entende que o arbitramento foi aplicado sem obediência aos ditames legais. Tal medida extrema estaria, no presente caso, em ofensa ao art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN). Haveria meios para ser feita a aferição direta, o que desautoriza o arbitramento.

Processo nº 19311.000568/2009-91
Acórdão n.º **2301-003.011**

S2-C3T1
Fl. 148

A utilização do CUB é ilegal, pois feita sem autorização da lei.

Haveria ofensa à estrita legalidade e a tipicidade tributária.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Mauro José Silva:

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento em parte, conforme veremos a seguir.

A recorrente insurge-se contra a aferição indireta e a utilização do índice do Custo Unitário Básico da Construção Civil (CUB). Para enfrentar tais argumentos, passamos a tecer algumas considerações jurídicas gerais para ao fim tratar do caso concreto.

Aferição indireta. Construção civil.

A aferição indireta é autorizada pela lei nos casos nos quais a contabilidade da empresa não registrar o movimento real de remuneração dos prestadores de serviço alocados na obra, do faturamento ou do lucro, conforme previsto no art. 33, §6º da Lei 8.212/91. Não há necessidade de as três alternativas serem demonstradas. Basta que reste configurada uma das hipóteses para que se tenha configurada uma situação que autoriza a aferição indireta. Além disso, para o caso de construção civil, o §4º do art. 33 permite o cálculo da mão de obra empregada na obra por meio de levantamento 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 naquelas situações para as quais não existe prova regular e formalizada pelo sujeito passivo dos pagamentos.

Quanto à metodologia da aferição indireta, esta foi realizada em consonância com a IN 3/2005, com a utilização do CUB, conforme previsto nos arts. 435 e seguintes da referida norma e outros citados no Relatório Fiscal de fls. 16. Como se trata de norma procedimental relativa à fiscalização, não há óbice de sua aplicação no momento do lançamento com relação a fatos geradores pretéritos, até mesmo devido ao fato de tal norma repetir o conteúdo da IN 100/2003.

O Superior Tribunal de Justiça já analisou a utilização do arbitramento por metro quadrado sem encontrar óbice para tanto, vejamos:

RESP 200101613290

PREVIDENCIÁRIO E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. IRREGULARIDADE DE DOCUMENTOS. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE. ART. 33, § 4º, DA LEI 8.212/91. REEXAME DE MATÉRIA PROBATÓRIA. ÓBICE DA SÚM. 07/STJ. CUSTO UNITÁRIO BÁSICO – CUB. UTILIZAÇÃO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ART. 197, DO CTN. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA - CDA. SUBSTITUIÇÃO DO

*FATOR DE ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. ARTS. 202 E 203, DO CTN. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 13/STJ E ART. 255, DO RISTJ. PRECEDENTES. 1. Comprovada a irregularidade na escrituração contábil da pessoa jurídica, sujeito passivo da obrigação tributária, pode a Fazenda Pública, nos termos expressos do art. 33, § 4º, da Lei 8.212/91, valer-se da aferição indireta dos valores devidos, conforme evidenciado na hipótese. 2. A verificação de eventual equívoco na fiscalização dos documentos contábeis da empresa recorrente, o que, em tese, afastaria a utilização do lançamento por arbitramento, é mister que encontra óbice intransponível na Súmula 07/STJ. 3. A Lei 4.591, de 16/12/64, determinou que a Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT, estabelecesse, dentre outros, critérios e normas para o cálculo de custos unitários de construção, o que foi materializado por intermédio da NB 140, atual NBR 12.721/92, que define os padrões para a apuração do Custo Unitário Básico da Construção Civil – **CUB**. Esta unidade de medida é calculada mensalmente pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil – **SINDUSCON**, não havendo neste ato ingerência do agente previdenciário fiscalizador e tampouco estabelecimento de base de cálculo diversa da legalmente prevista. 4. Improcede a alegada ofensa ao art. 97 (inc. I e IV) do CTN, porquanto a Autarquia Previdenciária, ao utilizar o Custo Unitário Básico-**CUB**, não instituiu base de cálculo por intermédio de Ordem de Serviço, mas tão-somente aplicou um método para apurá-la, procedimento que se evidencia inteiramente em sintonia com o § 4º, art. 33, da Lei 8.212/91. 5. Na esteira dos precedentes da Corte, a mera substituição do fator de atualização monetária – na hipótese, a TRD pelo INPC –, não induz à nulidade da Certidão de Dívida Ativa – CDA, considerando que foi verificado no título todos os elementos exigidos pela Lei 6.830/80, havendo o devedor exercido regularmente o direito à ampla defesa. Ausente, dessarte, qualquer ofensa aos artigos 202 e 203, do CTN (REsp 331.343/MG, DJ 18.03.2002 e REsp 167.592/MG, DJ 17/08/1998, Relator Min. José Delgado) 6. A demonstração do dissenso pretoriano exige a similitude das situações fáticas julgadas, sendo indispensável a realização do cotejo analítico entre as teses em confronto, não se prestando ao mister paradigmas originados no mesmo tribunal recorrido, requisitos que na espécie não foram atendidos. Presente, portanto, o óbice contido na Súmula 13/STJ e artigo 255 do RISTJ. 7. Recurso especial parcialmente conhecido e, na parte conhecida, nego provimento.*

No caso em análise, o recorrente alega que os índices utilizados para a aferição indireta da remuneração dispendida com a construção não levam em conta algumas particularidades de sua obra, porém não traz provas do que alega, tornando oportuna a lembrança do brocardo jurídico *allegatio et non probatio, quasi non allegatio*, ou seja, alegar sem provar equivale a não alegar.

Por outro lado, estando presente o requisito do art. 33, §4º da Lei 8.212/91 está legitimada a aferição indireta, já que o recorrente não apresentou prova regular e

formalizada dos pagamentos referentes à mão de obra. Não vemos qualquer ofensa ao art. 142 do CTN, já que o lançamento, além de utilizar o referido permissivo legal, está apoiado no art. 148 do CTN, *in 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.

Portanto, ao contrário do que alega o recorrente, não há qualquer ilegalidade no lançamento.

Multas no lançamento de ofício após a edição da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009.

Enfrentamos a seguir a questão do regime jurídico das multas, ainda que tal questão não tenha sido suscitada no Recurso Voluntário, por entendermos tratar-se de questão de ordem pública.

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constatasse o não pagamento de contribuições, sejam aquelas já declaradas em GFIP, omitidas da GFIP ou mesmo omitidas da escrituração ocorria a aplicação de multa de mora, sendo que esta partia de 12% e poderia chegar a 100%, segundo o inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91. Além disso, a fiscalização lançava as multas dos §§4º, 5º e 6º do art. 32 por incorreções ou omissões na GFIP. O §4º tratava da não apresentação da GFIP, o §5º da apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores e o §6º referia-se a apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores. -

Com a edição da referida MP, foi instituído o art. 32-A da Lei 8.212/91 que trata da falta de apresentação da GFIP, bem como trata da apresentação com omissões ou incorreções. Porém, foi também previsto, no art. 35-A, a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Interessa-nos o inciso I do referido dispositivo no qual temos a multa de 75% sobre a totalidade do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Tais inovações legislativas associadas ao fato de a fiscalização realizar lançamento que abrangem os últimos cinco anos e de existirem lançamentos pendentes de definitividade na esfera administrativa no momento da edição da novel legislação colocam-nos diante de duas situações:

- Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta;

- Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta

Para os lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta, o procedimento de ofício está previsto no art. 35-A da Lei 8.212/91, o que resulta na aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 e na impossibilidade de aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/91.

Assim, se constatar diferença de contribuição, a fiscalização, além do próprio tributo, lançará a multa de ofício que parte de 75% e pode chegar a 225% nas hipóteses de falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. A falta de recolhimento é uma hipótese nova de infração que, portanto, só pode atingir os fatos geradores posteriores a MP 449. Por outro lado, com relação às contribuições previdenciárias, a falta de declaração e a declaração inexata referem-se a GFIP e são infrações que já eram punidas antes da MP 449. A falta de GFIP era punida pelo §4º do art. 32 da Lei 8.212/91 e a declaração inexata da GFIP era punida tanto pelo §5º quanto pelo 6º do mesmo artigo, a depender da existência (§5º) ou não (§6º) de fatos geradores da contribuição relacionados com as incorreções ou omissões.

É certo que, a princípio, podemos vislumbrar duas normas punitivas para a não apresentação e a apresentação inexata da GFIP relacionada a fatos geradores de contribuições: o art. 32-A da Lei 8.212/91 e o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96. Tendo em conta o princípio geral do Direito Tributário de que a mesma infração não pode ser sancionada com mais de uma penalidade, temos que determinar qual penalidade aplicar.

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de “*de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, (...)*”. Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmando tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Portanto, diversamente do que preliminarmente concluímos, tanto o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 quanto o art. 32-A da Lei 8.212/91 são aplicáveis aos casos de falta de declaração ou declaração inexata de GFIP quando for apurada diferença de contribuição em procedimento de ofício. Temos, então, configurado um aparente conflito de normas que demanda a aplicação das noções da teoria geral do Direito para sua solução. Três critérios são normalmente levados em conta para a solução de tais antinomias: critério cronológico, critério da especialidade e critério hierárquico.

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

O critério hierárquico também não soluciona a antinomia, posto que são normas de igual hierarquia.

Resta-nos o critério da especialidade.

Observamos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/86 refere-se, de maneira genérica, a uma falta de declaração ou declaração inexata, sem especificar qual seria a declaração. Diversamente, o art. 32-A faz menção específica em seu *caput* à GFIP no trecho em que diz “*o contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei(...)*”. Logo, consideramos que no conflito entre o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e o art. 32-A da Lei 8.212/91, este último é norma específica no tocante à GFIP e, seguindo o critério da especialidade, deve ter reconhecida a prevalência de sua força vinculante.

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo do benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, “*serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina)*.” Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

Portanto, seja pela aplicação do critério da especialidade ou pela hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário, temos justificada a

aplicação do art. 32-A no caso de omissão na apresentação da GFIP ou apresentação desta com informações inexatas.

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento - que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

Podemos assim resumir o regime jurídico das multas a partir de 12/2008:

- A multa de mora, se aplicada, deve ser mantida e limitada a 20%;
- A multa de ofício de 75% é aplicada pela falta de recolhimento da contribuição, podendo ser majorada para 150% em conformidade com o §1º do art. 44 das Lei 9.430/96, ou seja, nos casos em que existam provas de atuação dolosa de sonegação, fraude ou conluio. A majoração poderá atingir 225% no caso de não atendimento de intimação no prazo marcado, conforme §2º do art. 44 da Lei 9.430/96;
- A multa pela falta de apresentação da GFIP ou apresentação deficiente desta é aquela prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91.

Nesses termos, temos como delineado o novo regime jurídico das multas em lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previsto pela MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, aplicável aos fatos geradores ocorridos após a edição da referida MP.

Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Com base nesse novo regime jurídico vamos determinar a penalidade aplicável à outra situação, ou seja, para os casos de lançamento relacionado aos fatos geradores anteriores à edição da MP porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Para tanto, devemos tomar o conteúdo do art. 144 do CTN em conjunto com o art. :

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.

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.

A interpretação conjunta desses dois dispositivos resulta na conclusão de que devemos aplicar o regime jurídico das penalidades conforme a lei vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, salvo se lei posterior houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração.

O que devemos ressaltar é que o art. 106 do CTN determina a comparação da penalidade mais benéfica por infração e não em um conjunto. Assim, cada infração e sua respectiva penalidade deve ser analisada.

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de 12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

Nossa conclusão de afastar a multa de mora pode também ser amparada no princípio da isonomia. Vejamos um exemplo. Duas empresas, A e B, atuam no mesmo ramo, tem a mesma estrutura de pessoal e de remuneração, bem como utilizam o mesmo escritório contábil para tratar de sua vida fiscal.

A empresa A foi fiscalizada em 2007 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, a multa de mora e a multa por incorreções na GFIP prevista no art. 32, §5º da Lei 8.212/91. Quando do julgamento de seu processo, considerando o novo regime de multas segundo nossa interpretação, o órgão julgador manteve o lançamento, mas determinou que a multa relacionada à GFIP fosse comparada com a multa do 32-A da Lei 8.212/91.

A empresa B foi fiscalizada em 2009 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, sem aplicação de multa de mora, e a multa pela declaração inexata da GFIP com base no art. 32-A da Lei 8.212/91 ou com base no art. 32, §5º da Lei 8.212/91, o que lhe for mais favorável. Facilmente pode ser notado que a empresa B responde por crédito tributário menor que a empresa A, pois não foi aplicada a multa de mora. Somente com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN para afastar a multa de mora no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e B.

Conforme já assinalamos, apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

No tocante às penalidades relacionadas com a GFIP, deve ser feito o cotejamento entre o novo regime – aplicação do art. 32-A para as infrações relacionadas com a GFIP – e o regime vigente à data do fato gerador – aplicação dos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, prevalecendo a penalidade mais benéfica ao contribuinte em atendimento ao art. 106, inciso II, alínea “c”. Tal procedimento aplica-se, inclusive, para a multa de ofício aplicada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 motivada por falta de declaração ou declaração inexata.

Passamos a resumir nossa posição sobre o regime jurídico de aplicação das multas para fatos geradores até 11/2008.

A aplicação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN deve ser feita ato ou fato pretérito considerado como infração no lançamento de modo que:

- A penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, deve ser mantida, mas limitada a 20%;
- As multas por infrações relacionadas a GFIP (falta de apresentação ou apresentação deficiente), previstas nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte.

Feitas as considerações jurídicas gerais sobre o regime de multas, passamos
ao caso.

In casu, observamos que a própria fiscalização admitiu o início da obra em 24/09/2004, fls. 17, o que impede seja a multa de ofício de 75% aplicada diretamente a todo o período, sob pena de aplicação retroativa de penalidade em prejuízo do contribuinte. Como a fiscalização não fez a análise da multa mais favorável, não citou as penalidades vigentes na data dos respectivos fatos geradores e não considerou a distribuição da mão de obra desde o início da construção não há como cogitarmos agora da aplicação de outra penalidade ou da manutenção da multa aplicada para os fatos geradores posteriores a 11/2008, pois estes não foram quantificados. Assim, deve a multa de ofício ser excluída.

Processo nº 19311.000568/2009-91
Acórdão n.º **2301-003.011**

S2-C3T1
Fl. 158

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER e DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao **RECURSO VOLUNTÁRIO** de modo a afastar a multa de ofício aplicada.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator