



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

Processo nº 36100.003203/2006-71
Recurso nº 147.304 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.076 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2012
Matéria AFERIÇÃO INDIRETA
Recorrente SHOPPING CENTER TAMBIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2001 a 30/03/2006

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - AFERIÇÃO INDIRETA

A constatação de que a contabilidade não registra o movimento real do faturamento, do lucro e de remuneração dos segurados a serviço da empresa, enseja a aferição indireta das contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

O valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços contratados, aferido indiretamente, corresponde, no mínimo, a quarenta por cento do valor dos serviços contidos na nota fiscal, fatura ou recibo.

DECADÊNCIA

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Os documentos previstos na legislação previdenciária pertinente à matéria vigente à época do lançamento comprovam que parte da obra foi realizada em período abrangido pela decadência.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a

aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: **I) Por maioria de votos:** em dar provimento parcial ao Recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 05/2001, anteriores a 06/2001, devido à aplicação da regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pela aplicação do I, Art. 173 do CTN para os fatos geradores não homologados tacitamente até a data do pronunciamento do Fisco com o início da fiscalização; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, até 11/2008, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; **II) Por unanimidade de votos:** a) em dar provimento parcial ao recurso, para que seja recalculado o montante lançado por meio do levantamento NFS, aplicando-se o disposto no § 1º, do art. 619, da IN 100/2003, considerando a previsão contratual de utilização de material na prestação de serviços.

Redator: Mauro José Silva.

(assinado digitalmente)

MARCELO OLIVEIRA

Presidente e Relator.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva

Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCELO OLIVEIRA (Presidente), MAURO JOSE SILVA, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, ADRIANO GONZÁLES SILVÉRIO, WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição dos segurados empregados e contribuintes individuais, à da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e aos terceiros.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 72 e seguintes), foi constatado, do exame da Escrituração Contábil da empresa, que a notificada não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço e da receita ensejando, dessa forma, o arbitramento do débito, com base na área construída e padrão da obra, e a aferição indireta em conformidade com o artigo 33, §§ 3º, 4º, e 6º, da Lei 8.212/91.

O agente notificante informa que a contabilidade examinada não observou o princípio da Oportunidade e não lançou, nos livros contábeis, fatos geradores da contribuição previdenciária, referentes à remuneração de mão de obra paga pela prestação de serviços para execução de obra de construção civil a segurados empregados e contribuintes individuais.

Consta, ainda, que são fatos geradores das contribuições lançadas: a) remuneração de mão de obra utilizada em obra de construção civil, apurada com base na área construída, padrão da obra, e tomando como base as tabelas CUB; b) a remuneração contida em Nota Fiscal de Prestação de Serviços, aplicando-se sobre o valor dos serviços o percentual mínimo fixado em 40%, para apuração da remuneração da mão de obra despendida, c) a remuneração aferida indiretamente para os segurados contribuintes individuais, pela prestação de serviços referentes à elaboração de projetos, arbitradas com base nas informações contidas nos ARTs; d) a remuneração paga a segurados empregados e declarada em GFIP, quando inexistente ou insuficiente os recolhimentos, em documento de arrecadação GPS, das correspondentes contribuições previdenciárias; e) a remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais relacionados no Relatório de Lançamentos.

A notificada impugnou o débito e a Secretaria da Receita Previdenciária, por meio Decisão-Notificação nº 13.401.4/0257/2006, julgou a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD procedente, indeferindo a realização de perícia requerida na impugnação.

Inconformada com a decisão, a notificada apresentou recurso tempestivo (fls.206), repetindo basicamente as alegações já trazidas na impugnação.

Inicialmente, transcreve legislação que trata sobre o arbitramento e a aferição do salário de contribuição com base na área construída e no padrão de construção.

Insurge-se contra a descaracterização da contabilidade, argumentando que não se pode admitir que a autoridade fiscal proceda ao lançamento apenas em face de erros formais, imprecisões e incompatibilidades de cunho formal que, segundo entende, não justificam ou autorizam a desclassificação da contabilidade, como forma de viabilizar o lançamento.

Assevera que o volume de salários pagos durante a execução da obra foi devidamente registrado no livro de empregados, nas folhas de pagamento, assim como informados ao INSS mediante a entrega da GFIP, havendo plena compatibilidade entre o volume ou massa salarial e os valores constantes nas notas fiscais de serviços.

Reafirma que os valores recolhidos à título de contribuição previdenciária guardam absoluta correspondência com os salários pago, havendo, portanto, uma incongruência entre a adoção do procedimento administrativo fiscal pela SRP e a realidade econômica do reclamante, fator que motivou o lançamento por arbitramento.

Atesta que o valor do CUB estimado em 679,60 não condiz com os critérios econômicos inerentes à obra, pois, sobre ser ilegal, revela um patamar astronômico, irreal e insubsistente, e que as notas fiscais registram exatamente o valor dos serviços, acrescido de materiais.

Entende que, em homenagem ao formalismo, a SRP opta em eleger o valor bruto da nota fiscal de serviço, sob o argumento que não haviam sido incluídos em contratos e tampouco comprovado o seu fornecimento, sendo que pequenas deficiências formais ensejam a adoção de medidas excepcionais, e aduz que tal procedimento não se coaduna com o mandamento contido art. 33, §4º da Lei nº 8212/91

Discorre sobre o arbitramento, afirmando se tratar de uma medida excepcional, que somente poderia ser adotada mediante a presença de alguns pressupostos jurídicos, e que, no caso, ocorreu uma inversão na ordem dos instrumentos probatórios, já que o essencial foi desprezado e o acidental evidenciado, além de o princípio da verdade material ter sido completamente comprometido em razão da postura administrativa adotada pela SRP.

Reitera que a contabilidade da recorrente registra, à exatidão, todos os movimentos financeiros realizados durante a edificação da obra, e que todas as aquisições de bens, pagamento de tributo, pagamento de salário, acham-se devidamente registrados e escriturados, inclusive com os recolhimentos previdenciários dentro dos critérios fixados em lei, sendo inverossímil as alegações trazidas pelo INSS, apontando para falhas e imprecisões contábeis, a justificar um procedimento autoritário, ilegal e discricionário da autarquia previdenciária, a exemplo do arbitramento.

Observa que o lançamento tributário se reportou a fatos geradores entre 12/2001 a 03/2006, e a Instrução Normativa MPS/SRP Nº 03/2005 somente foi publicada em 14.07.2005, o que demonstra que o ato administrativo que serviu de supedâneo para o lançamento por arbitramento não vigorava à época dos fatos geradores, não sendo, portanto, contemporâneo à ocorrência fática, apresentando nítido caráter retroativo, ferindo a esfera jurídica do contribuinte, especialmente por introduzir critério novo para a apuração do tributo.

Sustenta que a IN 03/2005, longe de estabelecer simples procedimentos, fixa critérios novos voltados para a apuração do CUB, como o enquadramento, tipo de obra, reduções, elementos quantificadores para a mensuração da mão-de-obra e das contribuições, o que afasta a sua aplicabilidade tendo em vista o disposto no art. 144, §1º, do CTN.

Defende a necessidade da realização da perícia, elencando os quesitos a serem respondidos e nomeando o perito.

Em Contra-Razões às fls 293, a Secretaria da Receita Previdenciária manteve os termos da Decisão-Notificação e a recorrente apresentou nova manifestação, conforme fls. 300, requerendo, entre outras coisas, a revisão do valor lançado por meio do levantamento

Processo nº 36100.003203/2006-71
Acórdão n.º **2301-003.076**

S2-C3T1
Fl. 675

CUB, observadas as normas específicas de regularização da obra de construção civil realizada parcialmente em período decadencial, tendo em vista a Súmula nº 08, do STF.

É o relatório.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Oliveira, Relator.

Primeiramente, cabe destacar que elaboramos voto divergente no primeiro julgamento, pois entendemos, conforme resolução em anexo, que esclarecimentos deveriam ser prestados.

Em retorno da diligência, com nosso voto vencedor nesse sentido, o sujeito passivo não foi capaz de provar que as alegações do Fisco estavam equivocadas.

Na diligência, fls. 0597, solicitamos:

“ Assim sendo, na busca da verdade material, decido converter o julgamento em diligência, a fim de que o Fisco emita Parecer Conclusivo esclarecendo os seguintes pontos:

1. Quem foi o responsável técnico da obra de construção civil do edifício comercial Tambiá Shopping (matricula CEI 13.076.07981/73)?

2. Os valores referentes aos segurados empregados (GFIP e Acordos Trabalhistas) listados encontram-se contabilizados, em separado ou no cálculo da folha de pagamento em geral?

3. Os Salários de Contribuição dos segurados que atuaram nas obras de urbanização foram contabilizados, em separado ou no cálculo da folha de pagamento em geral?

4. Por fim, está claro que os fatos relatados como motivadores da aferição ocorreram e são motivos para a realização da aferição?

Após essa medida, o Fisco deve dar ciência desta conversão e do Parecer, a fim de que a recorrente apresente novos argumentos, caso existam, no prazo de trinta dias da ciência. “

Nos esclarecimentos que se seguiram, o Fisco reafirma a procedência do lançamento e o sujeito passivo, apesar de devidamente cientificado e possibilitada a apresentação de suas contra razões, não apresenta prova em contrário, apenas repete suas manifestações, fls. 0629.

Caberia, por exemplo, o sujeito passivo demonstrar que contabilizou corretamente as remunerações (principalmente do Pró Labore), mas não há essa demonstração.

Portanto, adoto, como razões de decidir, o voto já proferido pela ilustre Conselheira Bernadete de Oliveira Barros:

“O recurso é tempestivo e todos os pressupostos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice ao seu conhecimento.

Da análise do recurso apresentado pela recorrente, registro o que se segue.

Inicialmente, a notificada insurge-se contra a descaracterização da contabilidade, argumentando que não se pode admitir que a autoridade fiscal proceda ao lançamento apenas em face de erros formais, imprecisões e incompatibilidades de cunho formal que, segundo entende, não justificam ou autorizam a desclassificação da contabilidade, como forma de viabilizar o lançamento.

Contudo, compulsando os autos, verifica-se que a empresa deixou de registrar, em sua contabilidade, as remunerações pagas aos contribuintes individuais que prestaram serviço em projetos de instalações e execução de instalações elétricas, projetos de eletricidade para instalação de motogeradores, as remunerações ao sócio-gerente, as remunerações pagas em 35 rescisões de contrato de trabalho, salários declarados em GFIP complementar, salários pagos em 7 acordos trabalhistas e oito notas fiscais de serviço relativas às obras de urbanização.

Portanto, não foram meras irregularidades formais que culminaram na desconsideração da contabilidade e sim, omissão de fatos geradores de contribuições previdenciária que tornaram a contabilidade imprestável para fazer prova a favor da recorrente, já que, conforme restou comprovado nos autos, a empresa deixou de contabilizar remuneração de segurados a seu serviço, bem como diversas notas fiscais.

E, ao contrário do que afirma, a recorrente não trouxe, aos autos, a comprovação de que a contabilidade registra, “à exatidão, todos os movimentos financeiros realizados durante a edificação da obra”, e “todas as aquisições de bens, pagamento de tributo, pagamento de salário”.

Já a fiscalização afirmou e demonstrou, por meio dos documentos juntados à NFLD, que a contabilidade da recorrente não registra o movimento real de remuneração, do faturamento e do lucro.

A autoridade lançadora juntou, aos autos, Relatório Fiscal do Auto de Infração n.º 35.610.120-7, lavrado por descumprimento da obrigação acessória de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, conforme previsto no art. 32, II, da Lei 8.212/91.

É oportuno registrar que o referido Auto de Infração n.º 35.610.120-7 não foi sequer contestado pela empresa, conforme informado pela autoridade julgadora de primeira instância e não negado pela recorrente em seu recurso e manifestações posteriores.

Ademais, a própria notificada reconhece que alguns documentos não foram realmente contabilizados, conforme afirma no item 06 de sua manifestação dirigida ao CC, à fl. 306.

Ela se justifica argumentando que tais omissões não devem e não podem ser caracterizadas como indicio da pratica de sonegação fiscal, pois representam apenas falhas do controle interno da empresa que não encaminhou, nas épocas próprias, toda a documentação ao escritório de contabilidade.

No entanto, a existência de pagamentos a segurados empregados e a contribuintes individuais e de notas fiscais de serviços não registradas na contabilidade demonstra a necessidade de utilização do lançamento arbitrado, nos termos do art. 33, §§ 3º, 4º e 6º, da Lei 8.212/91.

Assim, restou comprovado que a contabilidade da recorrente não registrou corretamente o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço e nem toda a receita auferida.

E o AFPS, ao constatar que a contabilidade da recorrente não espelha a realidade econômico-financeira da empresa, por omissão de qualquer lançamento contábil ou por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, agiu em conformidade com os ditames legais e apurou corretamente o débito por aferição indireta, mediante a aplicação dos percentuais previstos na legislação que trata da matéria.

À recorrente caberia provar que as irregularidades verificadas durante a ação fiscal não procedem e apresentar elementos que comprovem a regularidade dos registros contábeis.

A notificada insurge-se, ainda, contra a aferição indireta baseada na Tabela CUB argumentando que o valor do CUB estimado em 679,60 não condiz com os critérios econômicos inerentes à obra, pois, sobre ser ilegal, revela um patamar astronômico, irreal e insubsistente.

Porém, a apuração do valor da mão de obra empregada na construção civil se deu em observância ao estabelecido nas INs 03/2005, 100/2003, 69/2002 e OS 161/1997, conforme período de vigência, tendo sido deduzidas da área construída, por meio de sua conversão em área regularizada, os valores correspondentes às remunerações de segurados informadas em folhas de pagamento e em GFIP e os 5% do valor das notas fiscais de aquisição de concreto usinado.

A recorrente alega, ainda, que a IN 03/2005, que serviu de supedâneo para o lançamento por arbitramento, não vigorava à época dos fatos geradores, não sendo, portanto, contemporâneo à ocorrência fática, apresentando nítido caráter retroativo, ferindo a esfera jurídica do contribuinte, especialmente por introduzir critério novo para a apuração do tributo.

Contudo, tal argumento não procede, uma vez que a autoridade notificante deixou claro, no item 2.3 do Relatório Fiscal (fl. 72), que na apuração da remuneração da mão de obra com base na área construída e no padrão da construção, e no enquadramento

de obra de construção civil foram observados os critérios estabelecidos nas Instruções Normativas (IN's) nº. 03/2005, 100/2003, 69/2002 e na Ordem de Serviço (OS) 161/1997, conforme vigência.

Assim, não houve a retroatividade da IN 03/05, como entendeu de forma equivocada a recorrente, mas a aplicação, em cada período, do normativo vigente à época.

Contudo, em que pese a correção do procedimento de arbitramento adotado pela autoridade fiscal, entendo que o levantamento CUB deva ser revisto pelas razões a seguir expostas.

Ao emitir o DISO para aferir o salário de contribuição dos segurados empregados na obra de construção civil e lançar a contribuição devida por meio do levantamento CUB, a fiscalização observou o mandamento inserido no art. 45, da Lei 8.212/91, que dispõe que o direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal, entendendo que apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, nos termos do artigo 146, III, 'b' da Constituição Federal, negou provimento por unanimidade aos Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei n. 8212/91,.

Na oportunidade, foi editada a Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, publicada em 20/06/2008, transcrita abaixo:

Súmula Vinculante 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”

Cumpre ressaltar que o art. 62, da Portaria 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, veda o afastamento de aplicação ou inobservância de legislação sob fundamento de inconstitucionalidade. Porém, determina, no inciso I do § único, que o disposto no caput não se aplica a dispositivo que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal:

Art. 62. *Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

Parágrafo único. *O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

Portanto, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pelo STF, restaram extintos os créditos cujo lançamento tenha ocorrido após o prazo decadencial e prescricional previsto nos artigos 173 e 150 do Código Tributário Nacional.

É necessário observar ainda que as súmulas aprovadas pelo STF possuem efeitos vinculantes, conforme se depreende do art. 103-A e parágrafos da Constituição Federal, que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 45/2004. in verbis:

"Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, **terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.**

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso (g.n.)."

Da leitura do dispositivo constitucional acima, conclui-se que a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Ademais, no termos do artigo 64-B da Lei 9.784/99, com a redação dada pela Lei 11.417/06, as autoridades administrativas devem se adequar ao entendimento do STF, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal.

"Art. 64-B. Acolhida pelo Supremo Tribunal Federal a reclamação fundada em violação de enunciado da súmula vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal"

O STJ pacificou o entendimento de que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Verifica-se, da análise dos autos, que a cientificação da NFLD pelo sujeito passivo se deu em 19/06/2006, conforme AR de fl. 157.

Portanto, parte da obra foi executada em período decadencial, o que enseja a revisão do levantamento CUB com a realização de novo cálculo de mão de obra empregada na construção civil e a emissão de novo documento de regularização da obra, nos quais devem ser considerados decadentes os períodos anteriores a 05/2001, inclusive, já que houve recolhimento antecipado relativo à obra.

Entendo, ainda, que cabe a revisão do débito lançado por meio do levantamento NFS.

Conforme relato fiscal (item 3.1.2.1, fl. 73), para as obras de urbanização de matrículas CEI 50.015.18821/77, 50.015.82477/72 e 50.016.36905/78, há a previsão contratual de fornecimento de materiais, cujos valores encontram-se discriminados nas notas fiscais de prestação de serviços.

O agente notificante esclarece que, como esses valores não encontram-se estabelecidos nos contratos e nem foram comprovados o fornecimento de material e a veracidade dos valores discriminados nas notas, foi considerado então, para fins da aferição do valor da mão de obra, o valor bruto das notas fiscais de prestação de serviços.

Ocorre que a IN 100/2003, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, dispunha que:

Art. 619. (...)

§ 1º Havendo previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto o manual, e os valores de material ou de utilização de equipamento não estiverem estabelecidos no contrato nem discriminados na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, o valor do serviço corresponde, no mínimo, a cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo, aplicando-se para fins de aferição da remuneração da mão-de-obra utilizada o disposto no art. 618.

Dessa forma, basta a existência da previsão contratual para que se aplique o percentual previsto na norma, não havendo a obrigatoriedade de que a empresa comprove, por meio dos registros contábeis, o valor despendido na aquisição de tais materiais.

Portanto, o cálculo da remuneração da mão de obra utilizada na prestação de serviços deve ser feito, aplicando-se o percentual de 50% sobre o valor bruto das notas fiscais e, sobre a quantia resultante, aplicar os 40% para a apuração da base de cálculo da contribuição previdenciária.

A recorrente protesta, ainda, pela realização de perícia.

Todavia, da análise dos autos, verifica-se que não existem dúvidas a serem sanadas, já que o Relatório Fiscal está claro e a NFLD muito bem fundamentada.

Os quesitos formulados pela recorrente foram devidamente respondidos pela autoridade julgadora de primeira instância, com base nos elementos juntados aos autos tanto pela fiscalização como pela própria empresa notificada.

O art. 18, da Lei do Processo Administrativo Fiscal (Dec. 70.235/72), estabelece:

Art.18 - A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine.

Assim, indefere-se o pedido de perícia, por considerá-la prescindível e meramente protelatória.”

CONCLUSÃO:

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer do recurso e, no mérito, dar-lhe provimento parcial, para que:

- a) seja revisto o levantamento CUB, reconhecendo-se a decadência da parte da obra realizada, no período até 05/2001, anterior a 06/2001, pela aplicação da regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, nos termos do voto; e
- b) seja recalculado o montante lançado por meio do levantamento NFS, aplicando-se o disposto no § 1º, do art. 619, da IN 100/2003, considerando a previsão contratual de utilização de material na prestação de serviços, nos termos do voto.

(Marcelo Oliveira)

Marcelo Oliveira - Relator

Processo nº 36100.003203/2006-71
Acórdão n.º **2301-003.076**

S2-C3T1
Fl. 679

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

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 constataste 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 até 11/2008:

- 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;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, esta deve ser mantida, mas limitada a 20%;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

CÓPIA