



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10865.004655/2008-04  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-006.137 – 2ª Turma  
**Sessão de** 25 de outubro de 2017  
**Matéria** 67.618.4189 CS - CONTRIBUIÇÕES - PREVIDENCIÁRIAS -  
 DECADÊNCIA/PRESCRIÇÃO TERMO INICIAL DO ART. 173, I, DO  
 CTN. SÚMULA CARF N° 101.  
 67.636.4010 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS -  
 PENALIDADE/RETROATIVIDADE BENIGNA - AIOP/AIOA: FATOS  
 GERADORES ANTERIORES À MP N° 449, DE 2008.  
 67.614.9999 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS -  
 CONSTRUÇÃO CIVIL -OUTROS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BAUMER SA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA.  
 DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO *DIES A*  
*QUO*. SÚMULA CARF n° 101.

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do  
 prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o  
 lançamento poderia ter sido efetuado.

DECADÊNCIA. ÔNUS DA PROVA. EXIGÊNCIA NORMATIVA.

Compete ao sujeito passivo a comprovação da realização de parte da obra ou  
 da sua total conclusão em período abrangido pela decadência, devendo ser  
 apresentada as provas estipuladas por norma para afastar a exigência  
 decorrente da obrigação tributária, mormente em caso de contribuições  
 previdenciárias, vinculadas à remuneração dos trabalhadores.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE  
 BENIGNA. LEI N° 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP  
 449/2008, CONVERTIDA NA LEI N° 11.941/2009. PORTARIA  
 PGFN/RFB N° 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a  
 verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples  
 comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de

tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, (i) quanto à decadência, (ii) quanto à prova sobre a data de conclusão da obra e (iii) quanto à multa (retroatividade benigna), vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que conheceram do recurso apenas quanto à multa. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial, apenas quanto à retroatividade benigna, para que seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

## **Relatório**

Trata o presente processo de auto de infração de obrigação principal - DEBCAD nº 37.215.594-4, à e-fl. 02, cientificado à empresa contribuinte em 30/12/2008, com relatório do auto de infração às e-fls. 12 a 18.

O lançamento é referente a contribuições devidas a outras entidades "Terceiros" (Salário Educação, INCRA, SENAI, SESI E SEBRAE), apuradas por aferição indireta na Declaração e Informação sobre Obra de Construção Civil - DISO/ ARO - Aviso de Regularização de Obras nº 211519, de 18/11/2008.

O crédito lançado acrescido de multa atingiu o montante de R\$ 6.370,93, consolidado em 26/12/2008, referindo-se à competência de 11/2008.

O lançamento foi impugnado, às e-fls. 28 a 81, em 29/01/2009. Já a 10ª Turma da DRJ/RJ1, no acórdão nº 12-34.162, prolatado em 09/11/2010, às e-fls. 511 a 524, considerou, por unanimidade, improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Inconformada com o resultado, em 14/01/2011, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 529 a 580, argumentando em apertado resumo:

- demonstrou com documentos em sua impugnação que parte significativa da área da obra a ser regularizada foi construída em período decadente;
- há que se excluir do lançamento fatos geradores atingidos pela decadência, tendo este prazo de cinco anos e *dies a quo* aquele do art. 150, §4º do CTN;
- existe vício na apuração da área a ser regularizada que resultaria na nulidade do lançamento, além disso, o arbitramento foi aplicado sem obediência aos ditames legais;
- há que se afastar qualquer multa em virtude de o art. 35 da Lei 8.212/91 ter sido revogado e não ter mais, à época, incisos ou parágrafos;e
- a taxa Selic não pode ser aplicada e sustenta ser indevida a incidência de juros sobre multa.

O recurso voluntário foi apreciado pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 18/01/2012, resultando no acórdão nº 2301-02.520, às e-fls. 612 a 637, que tem as seguintes ementas:

*DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO DIES A QUO NO CASO CONCRETO.*

*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 (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O dies a quo do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação nos quais haja pagamento antecipado em relação aos fatos geradores considerados no lançamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. Na ausência de pagamentos relativos ao fato gerador em discussão, é de ser aplicada esta última regra.*

*No tocante à aplicação da regra decadencial prevista no artigo 173, inciso I, do CTN, o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Resp nº 973.733, entendeu que o primeiro dia do exercício seguinte ao que lançamento poderia ser sido efetuado corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador. Logo, não há que se falar, para a contagem do prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I, do CTN em data de vencimento do tributo, mas sim da data da ocorrência do fato gerador, conforme consignado pelo E. STJ.*

*RESTRIÇÕES AOS CONJUNTO PROBATÓRIO INSTITUÍDAS POR NORMA INFRALEGAL. IMPOSSIBILIDADE.*

*No curso do processo administrativo fiscal não são aplicáveis normas infralegais limitadoras dos elementos de prova a serem considerados por defesa e por não terem respaldo nas leis regem a discussão administrativa de créditos tributários.*

*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.*

*MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA DO ARTIGO 106 DO CTN, NECESSIDADE DE AVALIAR AS ALTERAÇÕES PROVOCADAS PELA LEI 11.941/09.*

*Incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada na presente autuação calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, se mais benéfica ao contribuinte.*

*TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA 4 DO CARF E ART. 34 DA LEI 8.212/91.*

*Em conformidade com a Súmula do CARF, é cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia Selic para títulos federais. Acrescente-se que, para os tributos regidos pela Lei 8.212/91, o art. 34 do referido diploma legal prevê a aplicação da Taxa Selic.*

O acórdão teve o seguinte teor:

*Acordam os membros do colegiado, : I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, devido à aplicação do I, Art. 173 do CTN, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento parcial ao recurso, pela aplicação do § 4º, Art. 150 do CTN; b) na aplicação da regra decadencial do I, Art. 173 do CTN, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 12/2002, anteriores a 01/2003, nos termos do voto do Redator Designado. Vencidos os Conselheiros Mauro José Silva e Marcelo Oliveira, que votaram em excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 11/2002, anteriores a 12/2002; c) em manter a aplicação da multa. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo afastamento da multa; d) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto*

*do(a) Redator(a). Vencido o Conselheiro Marcelo Oliveira, que votou em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, no mérito, para manter o lançamento apenas em relação à remuneração empregada na construção de 896,87 m<sup>2</sup>, nos termos do voto do Relator. Redator Designado: Adriano Gonzáles Silvério. Sustentação oral: Murilo Marco. OAB: 238.689/SP.*

### **RE da Fazenda Nacional**

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional foi intimada (e-fl. 639) do acórdão nº 2301-02.520 em 13/07/2012 e manejou recurso especial de divergência (e-fls. 1056 a 1076), em 02/08/2012, entendendo que o aresto diverge de entendimento firmados no CARF no tocante a três matérias:

#### **a) Da decadência**

enquanto a decisão recorrida afirmou a existência de decadência, com base no art. 173, inc. I do CTN, iniciando-se a contagem com base na data da ocorrência do fato gerador (31/dezembro), afastando o mês de dezembro da tributação, já os acórdãos paradigmas nº 2401-001.759 e nº 2302-01.180 concluem de forma diversa, com contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte (1º/janeiro), o que leva à inclusão daquele mês no lançamento;

#### **b) Da prova sobre a data de conclusão da obra**

nessas seara, o acórdão *a quo* aceita como prova da constatação do tempo em que se deu a conclusão da obra outros elementos que não os dispostos em ato normativo vigente à época do lançamento, enquanto o acórdão paradigma nº 206-00637 só aceita a prova com documentação hábil, prevista na legislação previdenciária de regência; e

#### **c) Da multa**

ao tratar da retroatividade benigna da legislação sobre multas, o acórdão recorrido entendeu que ao caso se aplicaria apenas o art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela MP nº 449/2008 (remissão ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996) contrariando os acórdãos paradigmas nº 2402-00233 e nº 2401-00120, que rechaçam esse entendimento em favor da aplicação do art. 35-A da mesma Lei, também com a alteração da MP nº 449/2008 (remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996).

Ao final pleiteia que seja conhecido do seu recurso especial e que lhe seja dado provimento para:

(1) restabelecer a competência dezembro de 2002;

(2) restabelecer o lançamento em sua totalidade em relação à remuneração empregada na construção de área de 4.756,01 m<sup>2</sup>; e

(3) restabelecer a multa aplicada, devendo-se verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou a do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991.

O recurso especial de divergência da Procuradora foi apreciado por este Presidente da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos termos dos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 256 de 22/06/2009, no despacho de e-fls. 748 a 753, datado de 30/06/2016, entendendo por lhe dar seguimento, relativamente às duas matérias propostas, em face do cumprimento dos requisitos regimentais.

#### **Contrarrazões da contribuinte**

Cientificada (e-fl. 755) do acórdão nº 2301-02.520, do recurso especial da Fazenda, e do seu despacho de admissibilidade em 22/07/2016 (e-fl. 755), a contribuinte não apresentou contrarrazões em 04/08/2016, às e-fls. 759 a 780.

De início, pleiteia o NÃO CONHECIMENTO do recurso especial de divergência da Fazenda nas três matérias nele discutidas:

##### a) Da decadência

inexistiria real divergência, considerando-se que o lançamento em questão decorre de aferição indireta com base em entrega de documentação (DISO), no qual se informa a área construída dentro de período decadencial, e o documento mais recente a ser considerado pela contribuinte e pela decisão recorrida para comprovação dessa área era datado de 14/06/2002, é naquele mês que se há de considerar a área a regularizar de 896,87m<sup>2</sup>, restando o crédito daquele mês decaído, seja pelo entendimento do recorrido (período anterior a 01/2003), seja pelo do próprio recurso especial de divergência (período anterior a 12/2002);

##### b) Da prova sobre a data de conclusão da obra

o dissídio em recurso especial de divergência não se estabeleceria em matéria de prova, mas sim na interpretação das normas, já o acórdão paradigma afirma apenas que o ônus da prova é do contribuinte, no que não diverge do recorrido, o qual aceitou as provas trazidas pelo contribuinte sem ao menos a Procuradora demonstrar que lei tributaria tivera interpretação divergente (as indicadas por ela não foram referenciadas nos acórdãos) e as instruções normativas analisadas no acórdão *a quo* e no paradigma eram distintas; e

##### c) Da multa

os fatos do recorrido e dos paradigmas seriam distintos, pois nestes se trataria de lançamento de ofício, e naquele, por declaração, em face da apresentação da DISO pela contribuinte, em sendo por declaração não caberia outra penalidade que a de 20% como multa de mora.

Caso ainda assim fosse admitido o recurso, pleiteia o NÃO PROVIMENTO desse, pelas seguintes razões:

##### a) Da decadência

para qualquer hipótese, em se utilizando o art. 173, inc. I, do CTN, além de a contagem do prazo do acórdão recorrido estar de acordo com o decidido em sede de recurso

repetitivo junto ao STJ, vinculada sua aplicação ao caso, a área de 9.618,94 m<sup>2</sup> fora construída dentro do período decadencial;

b) Da prova sobre a data de conclusão da obra

a despeito de se tratar de matéria probatória, procura demonstrar que no acórdão *a quo* foram aceitas outras provas além daquelas pautadas pelo fisco, aliás, como também outro acórdãos do CARF o faz (Acórdão nº 2401-002.838), além disso, as provas documentais por ela dispostas nos autos também estariam em consonância com as exigências da Secretaria da Receita Previdenciária, vigentes à época, conforme exposto no quadro por ela informado (e-fls. 775 e 776), com cópia abaixo:

DOCUMENTO 1	DOCUMENTO 2	DOCUMENTO 3
Auto de vistoria do corpo de bombeiros datado de 14/06/2002	Relatório de constatação de evidências sobre a idade das construções assinado pelo engenheiro José Otávio Salvador e respectiva ART no CREA, bem como a planta aerofotogramétrica datada de dezembro de 2001.	Documento expedido por órgão oficial (Formulário de Informações Anuais -IAN)
Conforme § 4º, inciso V, da Instrução Normativa nº 03/2003	Conforme § 4º, inciso V, da Instrução Normativa nº 03/2005	Conforme § 6º do artigo 482, da Instrução Normativa nº 03/2005
Não houve qualquer contestação da fiscalização sobre este.	Documento elaborado de acordo com as normas regulamentares, conforme estudo realizado por profissionais ligados à Universidade Federal de Santa Maria/RS <sup>1</sup> . Observância aos conceitos básicos e aprofundados sobre aerofotogrametria, assim como a sua função e operacionalização, os quais foram obedecidos nas fotos juntadas pela Recorrida. Na análise do minucioso relatório elaborado pelo Engenheiro Sr. José Otávio Salvador, verifica-se a observância no que se refere às exigências para a correta interpretação das fotos aéreas. Relatório elaborado por Engenheiro devidamente habilitado, isto é, por profissional especialista no assunto.	Formulário de Informações Anuais -IAN do ano de 2001 (fls. 466/468), obtida no site - <a href="http://www.cvm.gov.br">www.cvm.gov.br</a> - documento extraído do banco de dados da Comissão de Valores Mobiliários - CVM, órgão oficial do Governo Federal.

assim, não poderia o fisco fazer exigências que nem a lei e nem a instrução normativa o fazem, desconsiderando as provas apresentadas;

c) Da multa

a multa originalmente lançada era a multa de mora do inc. II do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 (no mínimo de 24%), a multa de mora introduzida pela Lei nº 11.941/2009, para o mesmo art. 35, faz referência ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996, que é limitada a 20%, sem se referir a multa de ofício de 75%, que não foi aplicada na autuação, como agora pleiteia a recorrente, ao invocar a aplicação do art. 35-A da legislação alterada e além disso inexistente à época dos fatos.

Dessa forma, com base nos argumentos acima expostos, a contribuinte requer, preliminarmente, que não seja conhecido o recurso especial de divergência da Procuradoria para quaisquer das matérias controvertidas e, caso admitidos, que lhe seja negado provimento. Protesta ao final pela realização de sustentação oral dessas contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso é tempestivo.

### CONHECIMENTO

Discutirei as preliminares pelo não conhecimento do recurso especial de divergência da Procuradora pela ordem disposta no relatório.

#### a) Da decadência

A preliminar se prende, em resumo, ao argumento de a admissão do recurso especial nessa matéria em nada alteraria a conclusão da turma recorrida. Porém não demonstra o porquê disso. Parece claro que a aceitação do recurso importaria na inclusão de um mês ao período abrangido pelo lançamento.

A contribuinte apenas argumenta que já estaria decaído o lançamento de qualquer forma, pois pretende que tenha ele sido pautado pela data do laudo de vistoria do corpo de bombeiros 14/06/2002, informado na DISO, antecedendo a quaisquer das competências para contagem em discussão, seja as do recorrido (11/2002), seja as do recurso especial (12/2002). Na verdade, tal argumento não serve para afastar o conhecimento do recurso especial, pois trata exatamente da matéria a ser apreciada no mérito: qual o marco inicial da contagem e como comprová-lo.

#### b) Da prova sobre a data de conclusão da obra

Quanto à citação de legislação distinta do recorrido no corpo do paradigma (§§ 3º e 4º do art. 496 da IN INSS/DC nº 100/2003<sup>1</sup>, revogada pela instrução normativa que

---

<sup>1</sup> Art. 496. O direito da Previdência Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após dez anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

(...)

§ 3º A comprovação do término da obra em período decadencial dar-se-á com a apresentação de habite-se, certidão de conclusão de obra (CCO) ou um dos respectivos comprovantes de pagamento de Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) ou de certidão de lançamento tributário contendo o histórico do respectivo IPTU ou um dos seguintes documentos:

I - auto de regularização, auto de conclusão, auto de conservação ou certidão expedida pela prefeitura municipal que se reporte ao cadastro imobiliário da época ou registro equivalente, lançados em período abrangido pela decadência, em que conste a área construída, passível de verificação pelo INSS;

II - termo de recebimento de obra, no caso de contratação com órgão público, lavrado em período decadencial;

III - escritura de compra e venda do imóvel, em que conste a sua área, lavrada em período decadencial.

§ 4º A comprovação de que trata o § 3º deste artigo dar-se-á também com a apresentação de, no mínimo, três dos seguintes documentos:

I - correspondência bancária para o endereço da edificação, emitida em período decadencial;

II - contas de telefone ou de luz, de unidades situadas no último pavimento, emitidas em período decadencial;

III - declaração de Imposto sobre a Renda comprovadamente entregue em época própria à Secretaria da Receita Federal, relativa a exercício pertinente a período decadencial, na qual conste a discriminação do imóvel, com endereço e área;

IV - vistoria do corpo de bombeiros, na qual conste a área do imóvel, expedida em período decadencial;

V - planta aerofotogramétrica do período abrangido pela decadência, acompanhada de laudo técnico constando a área do imóvel e a respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica (ART).

(...)

funda o lançamento), há que se salientar que a legislação em ambos aos casos trata de forma de comprovação do término da obra dentro de período decadencial.

Aqui a discussão é mais sutil, mas também entendo que se deva conhecer do recurso. Penso que a o recurso se estabeleceu com base na não aceitação de que a prova se pautasse apenas pela norma então vigente. Discute-se antes de mais nada, a obrigatoriedade da aplicação da norma às provas e não as próprias provas, isso sim, matéria estranha ao recurso especial de divergência. O recorrido entende que a prova possa ser qualquer uma admissível em direito, o recurso aceita como provas apenas aquelas definidas na norma e com as exigências formais nela posta.

#### c) Da multa

Uma vez mais, não vejo motivo para inadmitir o recurso especial da Fazenda.

Discutir-se como se aplica a retroatividade benigna em face da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, independe da natureza do lançamento (de ofício ou declaração), mas da própria multa lançada. E mais, discutir a natureza do lançamento para fim de apreciação da multa não foi nem mesmo matéria prequestionada nesse processo. Apenas por isso, já não haveria que se considerar o argumento para desconhecer do recurso especial da Procuradora.

Além disso, não existe fundamento para tratar como situações fáticas distintas aquelas apresentados nos acórdãos que se compara, quando ambas tratam do lançamento de multa de ofício.

A DISO (art. 430 da IN SRP nº 03/2005) é uma das possibilidades para regularização de sua obra, por aferição indireta, não a única. Na mesma instrução, havia a previsão de apuração de remuneração da mão-de-obra com base na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços (art. 427). O ARO que a essa declaração se seguia (art. 431), era emitido pelo fisco e destinava-se a informar ao sujeito passivo a situação quanto à regularidade das contribuições incidentes sobre a remuneração aferida e, em havendo valores devidos, demarcava a competência do fato gerador como sendo o mês da sua emissão, com recolhimento até o dia dez do mês subsequente. No § 6º do art. 431 já se dispunha que apenas no caso de não recolhimento dos valores constantes do ARO haveria constituição do crédito pelo lançamento; ali o lançamento de ofício.

Assim, tanto acórdãos paradigmas quanto o recorrido tratam de multa em casos de lançamento de ofício, fatos similares suportam a existência de divergência das decisões.

## **MÉRITO**

### **Da decadência**

A discussão sobre a decadência cinge-se à determinação do critério jurídico de aplicação da regra decadencial veiculada pelo art. 173, I, do CTN, se: (a) a partir do primeiro dia do exercício subsequente ao do fato gerador, conforme entendido pela decisão recorrida ou (b) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado, conforme defendido pela recorrente.

Aqui, entendo que só se pode tratar da decadência da parcela não regularizada, pois, em casos de regularização de obra por aferição indireta com base na área construída e no padrão de construção, o § 2º do art. 431 da IN SRP nº 3 de 14/07/2005, vigente à época dos fatos, assim definia:

(...)

*§ 2º No cálculo da área regularizada e do montante das contribuições devidas, se for o caso, será considerada como competência de ocorrência do fato gerador o mês da emissão do ARO, e o valor das contribuições nele informadas deverá ser recolhido até o dia dois do mês subsequente ao da sua emissão, prorrogando-se o prazo de recolhimento para o primeiro dia útil seguinte, se no dia dois não houver expediente bancário.*

(Negritei.)

O ARO nº 211519, do procedimento em análise, foi emitido em 18/11/2008, logo, a competência da ocorrência do fato gerador dessa parcela era novembro de 2008.

Para os créditos que não decorriam da regularização da obra, não admitidos na DISO, o acórdão recorrido adota a tese de que a norma a ser aplicado para a contagem do prazo decadencial para o lançamento é o inc. I do art. 173 do CTN, concluindo que tal contagem afastaria as contribuições apuradas até, inclusive, 12/2002. A Procuradoria em seu recurso especial de divergência afirma que, para a mesma norma, a contagem excluiria os períodos anteriores à competência de 11/2002, pois a competência de 12/2002 só poderia ter lançamento efetuado em 01/2003, com contagem do prazo decadencial a partir de 01/2004 (exercício seguinte ao que poderia ser lançado, 2003), findando em 31/12/2008.

Feito o esclarecimento acima, volto à análise da questão, cujo deslinde é simples, por se tratar de matéria sumulada a que os conselheiros do CARF estão vinculados. Trata-se da Súmula CARF nº 101, cujo enunciado é reproduzido abaixo:

*Súmula CARF nº 101 : Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

Portanto, de fato, conforme defendido pela recorrente, na hipótese de aplicação do art. 173, I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, fazendo com que não tenha havido decadência relativamente ao período de apuração de dezembro de 2002.

### **Da prova sobre a data de conclusão da obra**

A contribuinte, entende que só caberia discutir a comprovação de que 9.618,4 m<sup>2</sup> da obra já estariam regularizados, conforme informado na DISO (e-fl. 183), dentro do prazo decadencial, em junho de 2002. Isso é o que a contribuinte quis provar sem atender integralmente às disposições dos §§ 3º e 4º do art. 482 da IN SRP nº 03/2005, e o acórdão recorrido acatou.

Assim, entendo que a discussão se centra na imposição ou não dos meios de prova por norma específica. Penso, que a regra geral em matéria processual é a aceitação de

todos os meios de prova lícitos para formação do convencimento do julgador. Nesse sentido, o art. 29 do Decreto nº 70.235 de 06/03/1972, dispõe:

*Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.*

Contudo há exceções até mesmo prevista em leis, que dão força probante apenas a alguns tipos de provas em determinadas situações, como por exemplo, no art. 406 da Lei nº 13.105/2015 - CPC:

*Art. 406. Quando a lei exigir instrumento público como da substância do ato, nenhuma outra prova, por mais especial que seja, pode suprir-lhe a falta.*

No caso em testilha, ao tratar regularização de obra da construção civil (Capítulo VI do Título V, da IN SRP nº 03/2005), há exigências normativas a serem observadas, e penso que quando expressas, mesmo que em disposições normativas infralegais, essas exigências não possam ser afastadas pelo julgador administrativo.

Observe-se que o fato gerador da contribuição previdenciária em questão é alguém trabalhar na construção civil e, em razão desse trabalho receber remuneração, sendo essa a base de cálculo materialmente concreta para exigência de tributo. Tanto é assim, que a referida IN SRP nº 03/2005 define em seu art. 418:

*Art. 418. O responsável por obra de construção civil está obrigado a recolher as contribuições arrecadadas dos segurados e as contribuições a seu cargo, incidentes sobre a remuneração dos segurados utilizados na obra e por ele diretamente contratados, de forma individualizada por obra e, se for o caso, a contribuição social previdenciária incidente sobre o valor pago à cooperativa de trabalho, em documento de arrecadação identificado com o número da matrícula CEI.*

(Negritei.)

As provas concernentes aos fatos geradores seriam pautadas por documentação descrita nos arts. 419 a 425. Ou seja, há obrigações de escrituração, manutenção de documentação, registros e procedimentos definidos que levariam ao conhecimento do fato gerador pela verdade material. Essa documentação seria a normalmente contida nos registros das pessoas jurídicas.

Todavia, quando passamos à apuração da remuneração da mão-de-obra por aferição indireta, visando à regularização de obra da construção civil tratamos de uma forma de arbitramento, sabe-se que não mais se encontrará o fato gerador pela via direta, necessita-se de uma regra que presuma essa remuneração. Essa regra está posta na mesma IN SRP nº 03/2005.

Assim, a exceção e rigidez quanto à pauta para análise probatória em matéria das contribuição previdenciária há que ser considerada colimando-se que esses tributos visam ao sustento dos benefícios previdenciários que decorrem da atividade laboral dos beneficiários. Ainda que no lançamento combatido se trate de contribuições a para outras entidades, terceiros,

as considerações sobre decadência não podem fugir desse entendimento, pois a regra é a mesma para toda a tributação de contribuição em face de construção civil.

A contribuinte, pessoa jurídica, teria, em tese, todos os instrumentos para a apuração real, à época dos fatos geradores, se não os manteve ao longo do tempo, deve seguir a norma para afastar a exigência da obrigação, mesmo em matéria de provas.

Pelas razões expostas, voto para que nessa matéria também se dê provimento ao recurso especial de divergência da Fazenda, visando à reforma do acórdão *a quo*.

### **Multa, aplicação da retroatividade benigna.**

A solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcrito:

*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. (grifos acrescentados)*

De início, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime** pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

*AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.*

*A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.*

*AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.*

*Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.*

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no auto de infração de obrigação acessória - AIOA somado com a multa aplicada na NFLD do auto de infração da obrigação principal - AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

*Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.*

*Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.*

*Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:*

*“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e*

*II – 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, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

*§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou*

*II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

*§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:*

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e*

*II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”*

*Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,*

*“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”*

*O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:*

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “*

*Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.*

*Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.*

*Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.*

*Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.*

*No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.*

*No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.*

*Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:*

*▪ Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*

*▪ Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

*Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multas de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.*

*Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.*

*Cumprе ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.*

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

*Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009*

*Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.*

*Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).*

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso

*resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.*

*Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.*

Dessarte, tendo em vista que o lançamento era relativo a contribuições devidas a outras entidade e fundos voto pelo provimento do recurso uma vez que ele atende exatamente a dicção do art. 4º da Portaria PGFN/RFB nº 14, acima transcrito.

### **Conclusão**

Pelo exposto, conheço do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos