



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.007923/2009-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.196 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de fevereiro de 2023
Recorrente HEITOR SUZZIN
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 31/10/2009

OBRA. INÍCIO E FIM. ALVARÁ DE CONSTRUÇÃO DA PREFEITURA. HABITE-SE.

O alvará e o habite-se expedidos pela Prefeitura são hábeis a comprovar, respectivamente, o início e término da obra de construção civil, sendo que na ausência dos referidos documentos outros poderão ser considerados para as mesmas finalidades.

MULTA DE OFÍCIO. LEGISLAÇÃO A SER APLICADA

Para fins de apuração do valor devido da multa de ofício, deve ser levado em conta as alíquotas previstas na legislação vigente à data da ocorrência do fato gerador.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo que proferidas por Conselhos de Contribuintes, pelo Superior Tribunal de Justiça ou pelo Supremo Tribunal Federal, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco

Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão nº 0641.288 7ª Turma da DRJ/CTA, fls. 55 a 66.

Trata de autuação referente a Contribuições Sociais Previdenciárias e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância.

Cuidam os autos de lançamento de crédito tributário lavrado em face do contribuinte em epígrafe, na importância de R\$ 38.056,46, tendo como fato gerador a remuneração paga a segurados empregados que prestaram serviços para execução da obra de construção civil de propriedade do contribuinte, matriculada no Cadastro Específico do INSS -CEI sob o número 50.015.09861/69.

No Auto de Infração estão sendo exigidas as contribuições sociais devidas pelos segurados empregados não descontadas oportunamente pelo contribuinte. A base de cálculo foi aferida tendo por base o CUB - Custo Unitário Básico relativa a área edificada.

Intimado, o contribuinte apresentou defesa tempestiva, alegando que embora os documentos apontem como data de início da obra a data de 27/10/2003, a construção foi iniciada em 23/06/2003 e foi finalizada não em 11/2009, mas em 31/03/2006, conforme documentação juntada aos autos.

Destaca que aplicando o prazo decadencial previsto no art.173, inciso I, do CTN as contribuições de 23/06/2003 a 31/12/2003, deveriam ter sido lançadas até 12/2008, o que não ocorreu, visto que a data de consolidação do débito é de 30/11/2009. Desta forma, conclui que foram extintos pela decadência as contribuições sociais compreendidas no período de 06/2003 a 12/2003.

Destaca que as plantas do projeto apontam para a existência de área totalmente livre, sem divisórias ou pilares, como deve ser a disposição de um supermercado. Deste modo, a obra deve ser enquadrada para "Projeto comercial andar livre".

Ademais, segundo a defesa, a obra não foi integralmente em alvenaria. Em toda a estrutura da obra foi utilizado pré-moldados e concreto usinado, conforme documentos de fls. 12-135, o que diminui o uso de mão-de-obra. Conclui, desse modo, que deve ser refeito o cálculo para ser utilizado os percentuais para o tipo 12 (mista).

Por derradeiro, insurgiu contra multa aplicada, alegando que a Lei 11.488/2007 que alterou a redação do art. 44 da Lei 9430/96, não se aplica ao presente lançamento por ser posterior a data de incidência do tributo. Conclui que deveria ser aplicado a multa de 24% e, posteriormente, caso não haja pagamento após o lançamento, o aumento gradativo da multa, conforme previsto na redação do art.32 da Lei 8212/91 contemporâneo aos fatos geradores.

Em virtude da apresentação de elementos de prova trazidos pelo contribuinte em sua defesa, em 10/10/2012, os autos foram baixados em diligência para que a autoridade lançadora manifestasse a respeito dos seguintes pontos:

a) se as guias de IPTU apresentados pela defesa são suficientes para modificar o término da obra para 03/2006, data de expedição dos referidos carnês.

b) se as notas fiscais contendo a descrição de venda de pré-moldados são hábeis a modificar o enquadramento da obra do tipo 11 (alvenaria) para o tipo 12 (mista).

c) se as notas fiscais contendo a discriminação de emprego de concreto usinado na obra de construção civil são prestantes para autorizar a dedução da RTM -Remuneração Total da Mão-de-Obra.

d) Se a destinação preponderante da obra. Supermercado, modifica o enquadramento da obra para Projeto comercial andar livre.

Em 18/03/2013, a autoridade lançadora, por meio de Informação Fiscal, manifestou-se pela manutenção do enquadramento da obra no tipo 11 visto que a quantidade de material e o valor total das duas notas fiscais (R\$ 2.190.00) apresentadas são muito inferiores a necessidade de pré-moldados para uma área de 1.868.92 m2. Restou, ainda, consignado pela autoridade fiscalizante que o enquadramento correspondente a tabela CSL- Comercial Salas e Lojas, não sofreu alteração. Isso porque o projeto apresentado possui, além do supermercado, loja com outra atividade e escritório de administração com banheiros, fato confirmado em verificação *in loco*.

No mesma Informação Fiscal, a mesma autoridade, consignou, no entanto, que concordava com a modificação do término da obra para 03/2006 e com o aproveitamento do percentual de mão de obra incidente sobre as notas fiscais de aquisição de concreto usinado. Em decorrência da revisão de ofício, foi procedida a emissão de novo ARO e do DADR-Discriminativo Analítico de Débito Retificado reduzindo de R\$38.056,46 para o montante de R\$35.592,20.

Em 16/04/2013, após ter sido devidamente cientificado do despacho de diligência e da Informação Fiscal do ARO e do DADR, o contribuinte apresentou manifestação, reiterando os argumentos anteriormente contidos na inicial. Acrescentou em sua defesa, no entanto, que deve ser feita a revisão do enquadramento da obra para o tipo 11, haja vista que a legislação não faz qualquer referência a porcentagem mínima de uso de pré-moldado para ser considerada tipo mista. Conclui que não poderia a autoridade lançadora deixar de alterar o enquadramento da obra para o tipo misto, sobre a justificativa de que as notas fiscais apresentadas demonstram quantidade de material pré-moldado incompatível com o tamanho da obra.

É o relatório.

Ao analisar a impugnação, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que assiste razão em parte ao contribuinte, de acordo com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Datado fato gerador: 31/10/2009

OBRA. INÍCIO E FIM. ALVARÁ DE CONSTRUÇÃO DA PREFEITURA. HABITE-SE.

O alvará e o habite-se expedidos pela Prefeitura são hábeis a comprovar, respectivamente, o início e término da obra de construção civil, sendo que na ausência dos referidos documentos outros poderão ser considerados para as mesmas finalidades.

NOTA FISCAL. CONCRETO USINADO. MÃO-DE-OBRA. APROVEITAMENTO.

A remuneração correspondente a 5% (cinco por cento) do valor da nota fiscal ou da fatura de aquisição de concreto usinado poderá ser aproveitada para fins de dedução da Remuneração da Mão-de-Obra Total - RMT.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O interessado interpôs recurso voluntário às fls. 70 a 78, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

Voto

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator.

O presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações.

Observe, de logo que a autuação foi decorrente de auto de infração que teve como fato gerador a remuneração paga a segurados empregados que prestaram serviços para execução da obra de construção civil de propriedade do contribuinte, onde foram exigidas as contribuições sociais devidas pelos segurados empregados não descontadas oportunamente pelo contribuinte.

Após diligência realizada junto à unidade de origem, a decisão recorrida deu provimento parcial à impugnação do contribuinte, com a modificação do término da obra para 03/2006 e com o aproveitamento do percentual de mão-de-obra incidente sobre as notas fiscais de aquisição de concreto usinado, pois, em decorrência da revisão de ofício, a emissão de novo ARO e do DADR- Discriminativo Analítico de Débito Retificado reduziu o valor original da autuação de R\$ 38.056,46 para o montante de R\$ 35.592,20.

Em seu recurso voluntário, o contribuinte, apesar de concordar com as alterações ocorridas após as diligências efetuadas, demonstra insatisfações ligadas à fração ideal da decadência do crédito tributário, à data do início e de finalização da obra, à estrutura em pré-moldado e enquadramento, além dos questionamentos ligados à multa aplicada.

Por questões didáticas, entendo que os argumentos apresentados pelo recorrente devem ser analisados em tópicos separados.

1 – DA DECADÊNCIA

Nos questionamentos relacionados à decadência, o contribuinte concorda com a decisão recorrida no sentido de que sejam considerados decaídos os lançamentos referentes ao ano calendário de 2003; no entanto, discorda da fração ideal, pois acredita que a decisão atacada considerou a fração ideal bem inferior ao valor correto, no caso 6,05% do total do crédito, pois, deveria ser considerada a fração de 07/33, onde os 07 meses decaídos, de junho a dezembro de 2003, deveriam ser proporcionais ao período do início da obra, até 31/03/2006, que daria 21,2% do total do crédito apurado e não a fração 07/71, conforme a DRJ considerando todo o período até a data do fato gerador, que foi 31/10/2009, de acordo com os trechos de seu recurso, a seguir transcritos:

Primeiramente, cumpre salientar a existência de extinção de grande período de construção da obra. Tendo em vista que a documentação comprova o início da obra em 23/06/2003 e término da mesma em 31/03/2006, tem-se para a realização da obra o período de 33 meses, e não 71 meses como auferido pela Receita Federal (débito apurado até 11/2009, como se a obra tivesse sido findada em 11/2009, de acordo com o DEBCAD).

Mesmo aplicando-se a regra do art. 173, I do CTN, o período de 23/06/2003 a 31/12/2003, que deveriam ter sido pagos até janeiro de 2004, deveriam ter sido lançados até dezembro de 2008, o que não ocorreu, visto que a data de consolidação do débito é de 30/11/2009.

Dessa forma, há no cálculo 7 (sete) meses decadentes. Isso porque o débito é fruto de obra de construção civil que levou, na realidade, 33 meses para ser construída, sendo 6 meses decadentes, e, então, devem ser levados em consideração para o cálculo da porcentagem do débito decadente apenas tal período — ou seja 7 meses perfaz que porcentagem de 33 meses?

Assim, do débito levantado, é decadente o equivalente a 21,2 % da obra, que foi construído no período de 06/2003 a 12/2003 (período decadente).

Requer-se então, desde já, o reconhecimento do período decadencial para os meses referidos, equivalente a 21,2 % do valor do total do débito, tendo em vista a decadência que é questão preliminar, bem como o reconhecimento da data de início e término da obra, o que se comprova pelos documentos juntados a esta impugnação, dos quais mais especificamente se falará no mérito.

Quanto ao início da obra, entendo que deva ser considerado o mês 10/20003, pois, conforme asseverado no acórdão em ataque, o próprio contribuinte discrimina no campo “Declaração de Bens e Direitos” da DIRPF - Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2007, ano calendário 2006, que é proprietário de um edifício comercial com área de 1.868,92 m2 de um piso iniciado em 27/10/2003 (data constante do Alvará), admitindo, portanto, claramente que o início de obra se deu em outubro e não em junho/2003 como sustenta na defesa.

No caso, observa-se que a própria decisão recorrida, ao se debruçar sobre o tema, considerando que o fim da obra ocorreu em março de 2006, informa que, em resposta à diligência, a autoridade lançadora, após a análise dos documentos, emitiu Informação Fiscal concordando com a alteração da data do final da obra de 08/10/2009 para 30/03/2006.

Continuando na análise do autos, no que se refere aos argumentos suscitados pelo recorrente, no tocante a questionamentos ligados à aplicação da fração ideal do instituto da decadência, percebe-se o seu equívoco, pois, analisando-se a nova informação fiscal apresentada, onde são demonstrados os novos prazos de início e de conclusão da obra, através da emissão do novo ARO, observa-se que foi considerado o novo período de execução da obra, com a respectiva utilização do percentual correto da decadência a ser aplicado, no caso, foi considerado o percentual de redução de 10%, conforme o quadro de áreas e remunerações, a seguir apresentado:

Quadro de Áreas e Remunerações

Área Total Projeto	% Não Decadente	Área Total Não Decadente	Área para Cálculo	
1.868,92	90,00	1.682,03	1.682,03	
Rem. MO Tot.	Rem. MO Não Decadente	Rem. MO A Regul.	Remuneração Atualizada	Código de Pgto
283.481,79	255.133,61	254.230,02	903,59	2208
Patronal INSS (20%)	Segurado INSS (8%)	RAT (3%)	Outras Entidades(5.8%)	Tot. a Recolher (36,8%)
50.846,00	20.338,40	7.626,90	14.745,34	93.556,65

2 – DA DATA DO INÍCIO E DO FIM DA OBRA

Considerando que a decisão recorrida considerou as datas de início e do término da obra, 2003 e 2006, respectivamente, conforme suscitado pelo contribuinte em sua impugnação, neste item de seu recurso, o recorrente apenas reforça seus argumentos no sentido de que a fração ideal da decadência, seria a porcentagem de 21,2% e não 6,05%, aludido pela decisão recorrida.

Por conta disso, considerando que este tema já foi tratado no item anterior, não mais subsiste razão para que o mesmo seja novamente discutido.

3 – DA ESTRUTURA EM PRÉ-MOLDADO E ENQUADRAMENTO

Neste item, o contribuinte contesta o enquadramento utilizado pela fiscalização, onde entende que se trata de obra que deveria ser classificada como projeto comercial andar livre (CAL), o que diminuiria o valor do CUB, reduzindo assim o valor da mão de obra que foi utilizada como base de cálculo para o débito, onde deveriam ser utilizadas as porcentagens para o tipo 12 (madeira/mista), previsto no artigo 351 da IN 971/2009. No caso, o contribuinte argumenta que, sendo a pré-fabricada ou pré-moldada, enquadraria a construção como do tipo 12.

Ainda como argumento utilizado para que haja o reenquadramento da construção, o contribuinte informa que, como a legislação permite a utilização de outros meios de prova que não apenas os listados nas instruções normativas, que está anexando laudo de perito, demonstrando que mais de 50% da construção é composta por estruturas pré-moldadas.

De antemão, da análise do laudo de perito citado, percebe-se que o mesmo, sem apresentar outros elementos que serviriam de convicção, baseia-se em mero orçamento datado de setembro de 2002, sem nenhuma assinatura, formalidade ou elemento que venha a demonstrar que a construção prevista no referido orçamento tenha se concretizado, ou mesmo nos moldes delineados.

Ademais, fora estes argumentos e também o fato de que o contribuinte não apresentou outros elementos de prova, nesta parte do recurso, ao negar razão ao contribuinte, adoto, como razões de decidir, o acórdão recorrido, o qual faço, com a utilização dos trechos pertinentes, a seguir, transcritos:

Enquadramento da Obra: Projeto Comercial - Salas e Lojas

Sustenta a defesa que a obra deve ser considerada como Projeto Comercial - Andar Livre em vez de Projeto Comercial - Salas e Lojas, sob o argumento que o projeto possui como obra um supermercado. O argumento não merece amparo. Vejamos.

Os enquadramentos Projeto Comercial - Andar Livre e o Projeto Comercial - Salas e Lojas encontram-se conceituados na Instrução Normativa RFB 971/2009: nos seguintes moldes.

Art 346. O enquadramento da obra levará em conta as seguintes tabelas:

II - PROJETO COMERCIAL - ANDAR LIVRE, para os imóveis cujo pavimento-tipo seja composto de hall de circulação, escada, elevador e andar corrido sem a existência de pilares ou qualquer elemento de sustentação no vão, com sanitários privativos por andar;

III - PROJETO COMERCIAL - SALAS E LOJAS, para os imóveis cujo pavimento-tipo seja composto de hall de circulação, escada, elevador, andar com pilares ou paredes divisorias de alvenaria e sanitários privativos por andar ou por sala;

Nos termos da Informação Fiscal emitida pela autoridade fiscalizante após a verificação *in loco*, a obra de construção, além de contemplar a edificação do supermercado, possui loja e escritório (sala) de administração com banheiros existentes, portanto, paredes divisorias. Observa-se, ainda, do projeto estrutural juntado pela defesa, a presença de dois pilares de sustentação no vão.

A configuração arquitetônica do imóvel é, desse modo, incompatível com o enquadramento "Projeto Comercial - Andar Livre" que, conforme dispõe o art. 346. II acima transcrito, impõe a inexistência de loja, sala e elementos de sustentação em seu vão.

Destarte, mostra-se correto o enquadramento "Projeto Comercial - Salas e Lojas".

Tipo de obra: Alvenaria

O Tipo de obra conhecida como mista encontra sua definição no art. 349 da Instrução Normativa SRF 971/2009, *in verbis*:

Art. 349. Quanto ao tipo, as edificações serão enquadradas da seguinte forma:

I- tipo 11 (onze), alvenaria;

II - tipo 12 (doze), madeira ou mista, se ocorrer uma ou mais das seguintes circunstâncias:

a) 50% (cinquenta por cento) das paredes externas, pelo menos, for de madeira, de metal, pré-moldada ou pré-fabricada;

b) a estrutura for de metal;

c) a estrutura for pré-fabricada ou pré-moldada;

d) a edificação seja do tipo rústico, sem fechamento lateral, ou lateralmente fechada apenas com tela e mureta de alvenaria.

§1º A classificação no tipo 12 (doze) levará em conta unicamente o material das paredes externas ou da estrutura, independentemente do utilizado na cobertura, no alicerce, no piso ou na repartição interna.

§ 2º Se o projeto e o memorial aprovados pelo órgão municipal não permitirem identificar qual material foi utilizado na estrutura ou nas paredes externas, a classificação será feita no tipo 11 (onze).

§ 3º Para classificação no tipo 12 (doze), deverão ser apresentadas as notas fiscais de aquisição da madeira, da estrutura de metal ou da estrutura prefabricada ou pré-moldada, ou outro documento que comprove ser a obra de madeira ou mista.

§ 4º A utilização de lajes pré-moldadas ou pré-fabricadas não será considerada para efeito do enquadramento no tipo 12 (doze).

§ 5º Toda obra que não se enquadrar no tipo 12 (doze) será necessariamente enquadrada no tipo 11 (onze), mesmo que empregue significativamente outro material que não alvenaria, como por exemplo: plástico, vidro, isopor, fibra de vidro, policarbonato e outros materiais sintéticos.

No caso dos autos, verifica-se que o contribuinte apresentou apenas duas notas fiscais emitida pela empresa Pressotto - Estruturas e Pré-moldados Ltda. que juntas totalizam a quantia de R\$ 2.190.00. A quantidade de material adquirido, ao meu entender, é desprezível para representar a "estrutura" de uma obra da dimensão aproximada de 1.900m².

O emprego de material pré-moldado muito aquém das necessidades estruturais da obra, como é o caso, atrai a regra do enquadramento no tipo 11 - Alvenaria, de modo que não merece guarida o inconformismo do contribuinte.

Aproveitamento de mão de obra - notas fiscais de aquisição de concreto usinado

Consoante se observa da Informação Fiscal exarada pela autoridade fiscalizante - as notas fiscais de concreto usinado emitidas pela empresa Concretex, CNPJ 60.869.336/0168- foram aceitas para fins de dedução da RTM - Remuneração Total da Mão-de-Obra.

Assim, considerando que o contribuinte logrou comprovar a que as notas de aquisição de concreto usinado guardam vinculação com a obra objeto dos autos, entendo que a base de cálculo deve ser revista para que seja aproveitado no percentual autorizado pela Instrução Normativa 971/2009, abaixo transcrita:

Art. 356. Será, ainda, aproveitada para fins de dedução da RMT, a remuneração:

III - correspondente a 5% (cinco por cento) do valor da nota fiscal ou da fatura de aquisição de concreto usinado, de massa asfáltica ou de argamassa usinada, utilizados inequivocamente na obra, independentemente de apresentação do comprovante de recolhimento das contribuições sociais.

4 – DA MULTA

Em seus questionamentos relacionados à multa, o contribuinte demonstra insatisfações ligadas à aplicação da multa, onde deveria ter sido utilizada a legislação mais benéfica, pois, considerando que a autuação diz respeito a período entre 2003 a 2006, não teria porque ser aplicada a nova legislação implantada através da lei 11.941/09, conforme os trechos de seu recurso a seguir transcritos:

Importante frisar-se que, tais alterações somente aconteceram após o ano de 2008. Ou com a transformação da MP 449/2008 em lei, ou com a vigência da Lei 11941/2009. Dessa forma, tal alteração legislativa jamais poderia ter atingido o débito do impugnante. Até porque, a obra finalizou-se em 31/03/2006, portanto, jamais uma alteração legislativa de 2009 poderia alcançá-lo.

Ainda, preza o Direito pátrio pelos princípios de Direito, sendo um deles o benefício ao contribuinte e a irretroatividade da lei tributária a fatos geradores anteriores. Dessa forma, a multa que deve ser aplicada, é a vigente à época do fato gerador, qual seja, o artigo 35 da Lei 8212/91, antes das referidas alterações, conforme disposição a seguir:

(...)

Assim, como no momento da notificação ainda não há como saber se haverá pagamento ou não, a multa que deveria ter incidido seria a do inciso I, na expectativa de que o contribuinte viesse a realizar a quitação do débito no prazo previsto, sob pena do aumento da multa, nos termos do artigo 35.

Ainda, se a lei tributária pudesse atingir fato pretérito apenas nos casos previstos no artigo 106, II, o caso em tela não permite a incidência da multa tão onerosa, sendo desnecessária a discussão sobre o artigo 44 da Lei 9430/96, cujo tratamento é de lei geral, revogado pela interpretação legal específica do artigo 35 da Lei 8212/91.

A decisão recorrida, apesar de ter alterado o período da execução da obra, de 2003 a 2009, para o período de 2003 a 2006, considerou que deveria ter sido aplicado a legislação prevista na IN 971/09, onde deveria ter sido utilizada como base de cálculo, a data do fato gerador prevista na referida instrução normativa, pois, no caso, a aferição indireta das remunerações pagas ocorreu no mês da emissão do ARO datado de 08/10/2009, portanto, na vigência da Lei 11.941 de 27/05/2009 que acrescentou o art. 35-A da Lei 8212/91.

Analizando os autos, levando em consideração os argumentos apresentados pelo recorrente, onde menciona que o período de execução da obra foi anterior à alteração promovida pela lei 11.941/09, entendo que estes argumentos não são plausíveis, pois, como bem pontuou a decisão recorrida, embora a obra tenha terminado antes da vigência da Lei 11.941 de 27/05/2009 que acrescentou o art. 35-A da Lei 8212/91, o fato gerador da obrigação tributária, eleita pela legislação, foi a data de emissão do ARO.

Reforçando os argumentos de decisão, considerando a coerência e clareza do acórdão recorrido, cujos argumentos, concordo; adoto-o como razões de decidir, o que faço, com a transcrição a seguir, dos trechos pertinentes do referido acórdão:

Multa

A multa aplicada nos autos, diversamente do que sustenta a defesa, foi corretamente aplicada. A Instrução Normativa 971/2009 dispõe a respeito do marco da ocorrência do fato gerador nos casos em que as contribuições sociais são apuradas por meio do ARO:

Art. 340. Para as pessoas jurídicas sem contabilidade regular e para as pessoas físicas, a partir das informações prestadas na DISO, após a conferência dos dados nela declarados com os documentos apresentados, será expedido pela RFB o ARO, em 2 (duas) vias, destinado a informar ao responsável pela obra a situação quanto à regularidade das contribuições sociais incidentes sobre a remuneração aferida, sendo que:

I uma via do ARO deverá ser assinada pelo responsável pela obra ou por seu representante legal e anexada à DISO;

II uma via será entregue ao responsável pela obra ou ao seu representante legal.

§ 1º Havendo contribuições a recolher, e caso o responsável pela obra ou o seu representante legal se recuse a assinar o ARO, o servidor anotarà no mesmo o comparecimento e a recusa em assinar, indicando o dia e a hora em que o sujeito passivo tomou ciência do ARO.

§ 2º No cálculo da remuneração despendida na execução da obra 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 20 (vinte) do mês subsequente ao da sua emissão, antecipando-se o prazo de recolhimento para o dia útil imediatamente anterior, se no dia 20 (vinte) não houver expediente bancário.

No caso, a aferição indireta das remunerações pagas ocorreu no mês da emissão do ARO datado de 08/10/2009, portanto, na vigência da Lei 11.941 de 27/05/2009 que acrescentou o art. 35-A da Lei 8212/91, in verbis:

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

O art. 44 da Lei 9.430/66, por sua vez, prevê a aplicação da multa de 75% nos casos de ausência de recolhimento e falta de declaração das contribuições sociais. Cito:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

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

Desse modo, mostra-se inaplicável o cálculo da multa nos termos do art. 35 da Lei de Custeio, visto que o ARO foi expedido na vigência da nova sistemática de que trata o art. 35-A da Lei de Custeio.

No caso, tem-se que o lançamento deve se reportar à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

No tocante às decisões administrativas suscitadas, há que ser esclarecido que as decisões administrativas, mesmo que proferidas pelos órgãos colegiados, sem que uma lei lhes atribua eficácia normativa, não se constituem como normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão analisada e vinculam apenas as partes envolvidas naqueles litígios. Assim determina o inciso II do art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

Em relação a decisões judiciais, apenas as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal, na sistemática dos recursos repetitivos e repercussão geral, respectivamente, são de observância obrigatória pelo CARF. Veja-se o que dispõe o Regimento Interno do CARF (art. 62, §2º):

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no

julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).

Quanto a entendimentos doutrinários, tem-se que, apesar dos valorosos ensinamentos que possam trazer aos autos, os mesmos não são normas da legislação tributária e, por conta disso, não são de seguimento obrigatório.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo o que consta nos autos, conheço do presente recurso, para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita