



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15889.000501/2007-08  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-010.572 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de novembro de 2022  
**Recorrente** MARCO ANTONIO DOS SANTOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/01/2007

#### **PRESCRIÇÃO.**

O direito da autoridade administrativa de cobrar o crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da constituição definitiva do crédito tributário. A constituição definitiva do crédito tributário só ocorrerá quando o contribuinte for cientificado da decisão administrativa da qual não caiba mais recurso.

#### **DECADÊNCIA.**

Decadência não configurada por falta de documentos que comprovem inequivocamente a execução da obra em período decadencial.

#### **CONSTRUÇÃO CIVIL PESSOA FÍSICA. ARBITRAMENTO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.**

Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil será obtido mediante cálculo de mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo ao proprietário o ônus da prova em contrário.

#### **JUROS. TAXA SELIC. LEGITIMIDADE.**

Súmula CARF nº 04: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

#### **ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA.**

É vedado aos membros das turmas de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

#### **DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.**

Conforme a Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei 8212/91, com a redação da Lei 11.941/09, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei n.º 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Renato Adolfo Tonelli Junior, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

## **Relatório**

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 190 e ss).

Pois bem. Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD - DEBCAD n.º 37.116.225-4, com ciência do contribuinte em 08/10/2007, referente a contribuições sociais devidas à Previdência Social correspondentes à parte dos segurados empregados, à cota patronal, alíquota para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - RAT e contribuições destinadas a outras entidades e fundos - Terceiros (Salário Educação, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE), incidentes sobre a mão-de-obra utilizada na edificação de obra de construção civil, matrícula CEI n.º 21.075.1 1988/64, lançadas na competência 02/2007, no valor de R\$ 213.762,97 (duzentos e treze mil, setecentos e sessenta e dois reais e noventa e sete centavos).

A origem da presente NFLD foi o Aviso para Regularização de Obra - ARO de fls. 17, emitido em 14/02/2007, em virtude da não regularização, nos termos do art. 33, § 4º da Lei 8.212/91, da obra de construção civil em nome do notificado, com uma área construída total de 2.758,00 m².

Tempestivamente, o sujeito passivo apresentou impugnação (fls. 32/48), na qual, apresentando jurisprudência, alega:

1. O Relatório Fiscal encontra-se com sério erro e deve ser refeito, pois nele consta número de inscrição da obra no INSS diverso daquele originalmente previsto na

planta da edificação e constante no Mandado de Procedimento Fiscal e na própria NFLD;

2. Ausência de subsunção do fato à norma tributária, pois, conforme se verifica nas cópias das plantas da edificação anexadas (fls. 50/53), o contribuinte pretendia construir um prédio escolar, mas, após a elaboração do projeto da obra, foi requerida sua inscrição não só junto à Prefeitura Municipal, mas também junto ao INSS. Ocorre que o projeto de construção do prédio escolar jamais se concretizou, haja vista que, antes mesmo do início das obras, o contribuinte solicitou, junto à Prefeitura, o cancelamento e o arquivamento daquele projeto. Assim sendo, ausentes o critério material (remunerar mão-de-obra) e o critério quantitativo (base de cálculo), não ocorre a subsunção do fato à norma tributária;
3. Desde meados de 2001, o terreno descrito nos autos passou a pertencer ao Centro de Ensino de Botucatu S/S Ltda, CNPJ 03.671.619/0001-16, que iniciou no local uma obra de construção de um prédio, não se tratando do mesmo projeto por ter sido este cancelado antes mesmo de seu início. Tal obra foi integralmente patrocinada pelo citado Centro de Ensino, que chegou a solicitar junto à Prefeitura de Botucatu a concessão do Habite-se, conforme documento anexo (fls. 55/56) e, pelo que se sabe, a entidade vem pagando em dia o Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU do imóvel, apurado pelo fisco municipal com base no valor do terreno;
4. Caso seja afastada a alegação do item anterior, antes de combater a inclusão da taxa SELIC na planilha e a respectiva multa, procura demonstrar que a competência para apreciar arguições relativas à inconstitucionalidade das leis não é competência só do Poder Judiciário, mas também a autoridade administrativa no exercício julgador pode deixar de aplicar leis que entender inconstitucionais por violação das normas previstas tanto na Constituição Federal- CF, como nas normas infraconstitucionais;
5. Inconstitucionalidade no uso da taxa SELIC na cobrança de débitos tributários em atraso, não podendo ser utilizada como taxa de juros de mora, uma vez que possuiu natureza remuneratória, contrariando o disposto no art. 161 do Código Tributário Nacional - CTN;
6. A incidência da multa na forma pretendida pelo fisco choca-se com o disposto no art. 150, IV da CF, que veda o confisco tributário e fere os princípios da proporcionalidade, razoabilidade e da capacidade contributiva.  
Ao final, anexando os documentos de fls. 49/65, requer:
7. O acolhimento da defesa com a anulação e o arquivamento do Mandado de Procedimento Fiscal que desaguou na presente NFLD em face da ausência de subsunção do fato à norma tributária e ainda, caso o entendimento seja diverso, a exclusão da taxa SELIC, bem como a redução da multa aplicada.

Em função das afirmações do notificado sobre o fato de a construção do prédio escolar jamais ter se concretizado, tendo sido solicitado o cancelamento do projeto antes do início das obras e a informação de que, a partir de meados de 2001, o terreno passou a pertencer ao Centro de Ensino de Botucatu S/S Ltda, que iniciou obra de construção civil e chegou a solicitar da Prefeitura a concessão de Habite-se e também das divergências de informações sobre endereço, área construída e matrícula da obra entre o Relatório Fiscal e outros documentos que compõem os autos da presente NFLD, os mesmos foram encaminhados à fiscalização para diligência fiscal visando manifestação sobre a arguição do contribuinte e documentos por ele

apresentados, registrando-se também que os documentos de fls. 50/57 não foram autenticados, conforme dispõe o art. 7º, § 4º, da Portaria n.º 10.875/07.

Através da Informação Fiscal de fls. 80/82, a fiscalização manifestou-se, esclarecendo que:

1. Constam erros no item 04 do Relatório Fiscal (fls. 13/14). Informa os dados corretos relativos à obra (tipo de obra, matrícula, endereço e área construída), deixando claro que as demais informações estão corretas;
2. Não consta nenhuma obra matriculada em nome do Centro de Ensino de v Botucatu nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil.

Tendo considerado que os documentos apresentados pelo contribuinte não são suficientes para se afirmar que a obra foi edificada pela pessoa jurídica mencionada nos autos, foi emitida Intimação Fiscal solicitando a apresentação de certidão emitida pela Prefeitura de Botucatu informando sobre o cancelamento ou transferência da obra matriculada sob o número 21.075.1 1988/64;

Em resposta, o notificado protocolou requerimento solicitando prazo de trinta dias para a apresentação do documento solicitado.

Expirado o prazo solicitado, não houve a apresentação de documentos que comprovassem não ter ele construído a obra objeto da presente NFLD.

Notificado do resultado da diligência efetuada e, transcorrido o prazo estipulado, não houve manifestação por parte do sujeito passivo.

Fora do prazo estipulado para manifestação quanto ao resultado da diligência efetuada, o contribuinte protocolou impugnação na qual reafirma os termos de sua defesa e solicita que seja determinado ao agente fiscal responsável que efetue visita ao endereço da obra a fim de se proceder a um estudo e posterior apuração da totalidade da área construída no terreno, com o objetivo não só de apurar o valor real da obrigação tributária, mas também à posterior regularização daquela construção a ser realizada pelo contribuinte.

Tendo em vista o prazo decadencial de cinco anos determinado pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal através da edição da Súmula Vinculante n.º 8, publicada no DOU em 20/06/2008, declarando a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n. 8.212/91, foi necessária nova manifestação da autoridade fiscal notificante, tendo em vista a divergência de informações com relação ao período da obra constante na Declaração e Informação Sobre Obra – DISO de fls. 15/16 (início em 19/03/1996 e término em 31/07/2006) e no Aviso para Regularização de Obra – ARO de fls. 17/18 (início em 01/01/1997 e término em 31/01/2007), com a emissão de novo ARO contemplando a decadência quinquenal atualmente vigente.

Também foi reiterada a solicitação para a autenticação das cópias dos documentos juntados às fls. 50/57, nos moldes do art. 7º, § 4º, da Portaria n.º 10.857/2007.

Em atendimento ao solicitado, a auditora notificante emitiu a Informação Fiscal de fls. 107/109, na qual esclarece que efetuou visita à Prefeitura Municipal de Botucatu, onde foi informada do extravio do processo referente à aprovação do projeto. Todavia, foi a ela apresentado processo de pedido de Habite-se Parcial para a obra em questão, efetuado pelo Centro Educacional de Botucatu, cujas cópias se encontram anexadas às fls. 102/106, sendo:

Fls. 102: Pedido de Habite-se parcial, cujo teor é idêntico ao apresentado pelo sujeito passivo às fls.56;

Fls. 103/104: Plantas da obra, nas quais consta como proprietário o notificado, além do número da matrícula no INSS (CEI 21.075.11988/64, em 28/05/1996) e carimbo informando sua aprovação em 05/06/1996 - Processo 03818/96. Portanto, tais plantas não se encontravam canceladas, diferentemente do carimbo constante nas cópias anexadas pelo sujeito passivo às fls. 50/53, razão pela qual tais cópias não foram autenticadas pela fiscalização.

Fls. 105: Cópia da Certidão Positiva de Tributos Municipais de 2002, na qual consta como contribuinte o notificado e como requerente o Centro de Ensino Botucatu.

Fls. 106 e 106-Verso: Despachos da fiscalização municipal relativos ao pedido de Habite-se Parcial, nos quais consta que a obra estava em desacordo com o projeto aprovado, razão pela qual o documento solicitado não foi emitido.

Quanto à divergência constatada no endereço da obra (número 198 em alguns documentos e 228 em outros), ficou esclarecido que houve alteração de 228 para 198, sendo este último o correto.

Não foram apresentados, por parte da Prefeitura Municipal de Botucatu, nem nos autos, documentos que comprovem ter ocorrido alteração de proprietário da obra e/ou no projeto, bem como delimitando o término da obra.

A notificante também esclarece as divergências apontadas relativas ao período da obra constante na Declaração e Informação Sobre Obra - DISO de fls 15/16 e o Aviso para Regularização de Obra - ARO de fls. 17/18.

Em relação à decadência quinquenal trazida pela súmula vinculante n.º 8 do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, foram efetuados os cálculos nos moldes preconizados pela Instrução Normativa MPS/SRP n.º 03, de 14/07/2005, considerando-se decadente o crédito tributário apurado até a competência de 11/2001, inclusive, resultando na contribuição devida relativa ao período não decadencial (12/2001 em diante) no montante de R\$ 90.934,63, conforme quadro-resumo às fls. 109.

Mais uma vez, notificado quanto ao resultado da diligência efetuada, o contribuinte protocolou impugnação, não sendo possível, conforme informação de fls. 159, determinar se dentro do prazo ou extemporaneamente, na qual alega ter conseguido documentos idôneos que atestam que a obra objeto do procedimento, que acabou desaguando na presente NFLD, não se estendeu até 31 de janeiro de 2007. Resumidamente alegou o seguinte:

1. Afirma que, na verdade, em 23 de julho de 2001, a obra já se encontrava perfeita e acabada, com plena capacidade técnica de segurança e higiene para possibilitar o desenvolvimento das atividades de ensino aos municípios de Botucatu e região, conforme cópias de documentos anexadas:
  - a. Declaração expressa de engenheiro civil devidamente inscrito no CREA, endereçada à Dirigente Regional de Ensino de Botucatu, atestando que a obra segue rigorosamente as normas técnicas aplicáveis ao caso;
  - b. Informações prestadas pelo diretor da mantenedora da instituição de ensino Centro de Ensino de Botucatu acerca do espaço físico do prédio, com salas destinadas aos serviços educacionais e outras à parte administrativa daquela instituição;
  - c. Encaminhamento à Dirigente Regional de Ensino da planta do prédio, solicitando a homologação, autorizando-se o funcionamento da unidade escolar a partir de 23 de julho de 2001;

- d. Parecer favorável à publicação de portaria autorizando o funcionamento da instituição de ensino após abertura de processo na Coordenadoria de Ensino do Interior, vinculada à Secretaria de Estado da Educação;
  - e. Expedição de portaria do Dirigente Regional de Ensino autorizando o funcionamento da unidade escolar.
2. Aduz o defendente que a única e possível conclusão a que se chega é no sentido de que aquela obra jamais poderia se estender até 31 de janeiro de 2007, vez que há a expressa declaração de engenheiro civil, firmada em 28 de agosto de 2001, no sentido de que a obra se encontrava apta à prestação de serviços educacionais, havendo também parecer relatado pela Diretoria de Ensino afirmando a realização de vistoria da unidade educacional.
  3. Diante de todos esses fatos, conclui que a obra se encerrou, de fato, em 23 de julho de 2001, estando acobertada pelo manto prescricional, conforme quadro elaborado às fls. 109.
  4. A seguir, nos moldes de sua primeira impugnação, o notificado traz argumentações sobre a utilização da taxa SELIC como juros moratórios, concluindo pela impossibilidade de sua aplicação por falta de previsão legal.
  5. Também argumenta o defendente contra a manutenção da multa tributária ao teto de 100% (sic), que viola o que se entende por proporcional e razoável.  
Ao final, anexando os documentos de fls. 123/155, requer:
  6. Anulação do auto de infração em face da prescrição;
  7. Declaração da impossibilidade da utilização da taxa SELIC.
  8. Anulação da multa tributária ou, alternativamente, a redução do percentual imposto.
  9. Extemporaneamente, foram anexados aos processos as cópias de documentos de fls. 163/170, autenticados pelo Dirigente Regional de Ensino Substituto, sendo que tais documentos já haviam sido anexados anteriormente (fls. 131/138), mas como cópias simples, sem autenticação.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 190 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação procedente em parte**, com a **manutenção parcial** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/01/2007

OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. PESSOA FÍSICA. AFERIÇÃO INDIRETA. ÁREA CONSTRUÍDA E PADRÃO DA OBRA.

É devida a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga pela mão-de-obra utilizada na execução de obra de responsabilidade de pessoa física, obtida através de aferição indireta, com base na área construída, e no padrão da obra, em razão da não comprovação do montante dos salários pagos pela execução da obra.

PROVAS. PRAZO PARA APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO.

A prova documental no contencioso administrativo previdenciário deve ser apresentada juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo se fundada nas hipóteses expressamente previstas.

## SELIC. ILEGALIDADE.

A aplicação da SELIC para fixação dos acréscimos incidentes sobre o crédito previdenciário lançado pela fiscalização encontra respaldo na legislação vigente.

## REDIIÇÃO DA MULTA APLICADA. LEOISLAÇÃO VIGENTE. INSTANCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETENCIA.

A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente quanto à multa aplicada em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 208 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos apresentados em sua impugnação, no seguinte sentido:

1. A consumação da prescrição no caso em tela é total e não simplesmente parcial. Assim é porque há nos autos elementos seguros de provas que alicerçam a conclusão de que a obra com endereço na Rua Reverendo Francisco Lotufo, n.º 198, na cidade de Botucatu (SP), encerrou-se efetivamente em 23 de julho de 2001.
2. A regra básica a ser seguida é a de que a veracidade dos documentos se presume, cujo conteúdo efetivamente reflete a realidade fática. A exceção logicamente só poderia ser quando houver indícios de irregularidade, como por exemplo, alteração do próprio documento ou o seu conteúdo.
3. Assim, a falta de autenticação de um documento, por si só não pode servir de barreira para análise do seu conteúdo, já que a regra deve prevalecer sobre a exceção.
4. Ora, há nos autos a (i) declaração de engenheiro atestando o cumprimento das normas técnicas, as (ii) informações prestadas pela mantenedora da instituição de ensino, a (iii) solicitação de homologação da planta do prédio, o (iv) parecer favorável à publicação da portaria de funcionamento e a (v) portaria autorizando o respectivo funcionamento. Enfim, todas essas provas caminham no sentido de que em 23/07/2001, a obra se encontrava perfeita e acabada, com plena capacidade técnica de segurança e higiene para possibilitar o desenvolvimento das atividades.
5. Além de tudo isso, o recorrente não poderia deixar de se insurgir - de forma alternativa - contra o v. acórdão, no que se refere à manutenção da Taxa Selic e da Multa aplicada, sob o fundamento de que a instância administrativa não possui competência para afastar a aplicação da lei em decorrência da arguição de inconstitucionalidade.
6. Enfim, se o procedimento administrativo é reconhecido e tem sua validade aplaudida, se a lei confere mecanismos para desconsiderar atos e negócios que visam dissimular a ocorrência do fato gerador, e, ainda, se os Conselheiros podem deixar de aplicar friamente a lei quando há elementos para servir de alicerce para apurar a ocorrência do tributo, tem-se que a autoridade administrativa pode perfeitamente deixar de aplicar uma lei por entender que seja inconstitucional. Isso tudo ante a sua independência para apreciar a matéria.

7. Derradeiramente, a fim de não tornar exaustivo o presente Recurso Voluntário, a contribuinte vem reiterar a tese a respeito da inconstitucionalidade da utilização da Taxa Selic, por ofender o Código Tributário Nacional, o princípio da legalidade e anterioridade, bem como da Multa de Ofício, por ofensa frontal aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e capacidade contributiva, bem como agredir a norma a respeito do confisco tributário, conforme já exaustivamente fundamentado na impugnação.

Em seguida, em razão da dispensa, a pedido, do Conselheiro Relator, os autos foram encaminhados à Disor/Cegap para novo sorteio no âmbito da Segunda Seção de Julgamento, nos termos do § 8º do art. 49 do Anexo II do RICARF, tendo sido distribuídos a este Conselheiro, para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

### **1. Juízo de Admissibilidade.**

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

Por fim, cabe esclarecer que, a teor do inciso III, do artigo 151, do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

### **2. Prejudicial de Mérito.**

Conforme narrado, trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD - DEBCAD n.º 37.116.225-4, com ciência do contribuinte em 08/10/2007, referente a contribuições sociais devidas à Previdência Social correspondentes à parte dos segurados empregados, à cota patronal, alíquota para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - RAT e contribuições destinadas a outras entidades e fundos - Terceiros (Salário Educação, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE).

As contribuições lançadas incidiram sobre a remuneração de mão-de-obra utilizada na edificação de imóvel comercial (com área a regularizar de 2.758,00 m<sup>2</sup>, situado na Rua Reverendo Francisco Lotufo s/n - Bairro Tanquinho - Botucatu/SP), calculadas através do Aviso para Regularização de Obra - ARO de fls. 17 nos termos do art. 30, inciso I, letras "a" e "b" c/c art. 22, inciso I e II, art. 33 § 4º e o art. 94, da Lei n.º 8.212/91, resultando no montante (atualizado e com acréscimos legais) de R\$ 213.762,97 (Duzentos e treze mil setecentos e sessenta e dois reais e noventa e sete centavos) consolidado em 03/10/2007.

A origem da presente NFLD foi, portanto, o Aviso para Regularização de Obra - ARO de fls. 17, emitido em 14/02/2007, em virtude da não regularização, nos termos do art. 33, § 4º da Lei 8.212/91, da obra de construção civil em nome do notificado, com uma área construída total de 2.758,00 m<sup>2</sup>.

Em relação à decadência quinquenal, tendo em vista a Súmula Vinculante n.º 08 do Supremo Tribunal Federal, para fins de cálculo de prazo decadencial, a fiscalização, em sede de Informação Fiscal, utilizou o previsto no artigo 173 do CTN, levando em consideração a data de início (05/06/1996) e fim da obra (31/01/2007), assim como a não existência de recolhimento em período não decadencial e, efetuou o cálculo em conformidade com o contido no artigo 466, da Instrução Normativa n.º 03/2005. É de se ver:

**IA: 05/06/1996      AE: 31/01/2007      Competência do ARO (fls.17): 02/2007**  
**NT: 128              MND: 62              MD: 66 (meses do período decadencial)**

<b>Remuneração relativa à área total do projeto, conforme ARO de fls. 17 (salário de contribuição do projeto)</b>	R\$ 510.125,86			
<b>Período de execução da obra</b>	05/06/1996	31/01/2007	128	meses
<b>Período decadente</b>	05/06/1996	30/11/2001	66	meses
<b>Período não decadente</b>	01/12/2001	31/01/2007	62	meses
<b>Percentual não decadente</b>	1 - (66/128)		48,44%	
<b>Remuneração da mão de obra relativa ao período não decadencial</b>	R\$ 510.125,86 x 48,44%		R\$ 247.104,96	
<b>Recolhimentos efetuado sem período não decadencial a deduzir</b>	não há			
<b>Contribuição devida relativa ao período não decadencial</b>	R\$ 247.104,96 x 36,8%		R\$ 90.934,63	

A decisão recorrida ratificou a Informação Fiscal e decidiu pela **procedência parcial** da impugnação com a **manutenção em parte do crédito tributário**, em função do reconhecimento da **decadência do crédito tributário até a competência 11/2001**, devendo ser retificado o crédito tributário exigido para o montante originário de R\$ 90.934,63 (noventa mil, novecentos e trinta e quatro reais e sessenta e três centavos), consolidado em 03/10/2007, conforme DADR, valor sobre o qual deverão incidir os respectivos acréscimos legais.

Em seu recurso, o sujeito passivo alega ter ocorrido a “prescrição” total do crédito tributário, alegando que, em **23/07/2001**, a obra se encontrava perfeita e acabada, com plena capacidade técnica de segurança e higiene para possibilitar o desenvolvimento das atividades.

Pois bem. Inicialmente, é preciso esclarecer que não há que se falar em prescrição, eis que somente terá início após a constituição definitiva do crédito tributário, o que não ocorre quando o crédito tributário está sendo discutido no processo administrativo. Em outras palavras, o direito da autoridade administrativa de cobrar o crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da constituição definitiva do crédito tributário, que só ocorrerá quando o contribuinte for cientificado da decisão administrativa da qual não caiba mais recurso.

Também não há que se falar em prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, devendo ser aplicado o entendimento preconizado pela Súmula CARF n.º 11, in verbis:

Súmula CARF n.º 11

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

(Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Em seguida, compreendendo a alegação do sujeito passivo, no sentido da decadência do crédito tributário, passo a examinar a controvérsia suscitada.

A esse respeito, tem-se que o ponto central da controvérsia se relaciona com a data final da obra, na qual o sujeito passivo alega que, em **23/07/2001**, a obra se encontrava perfeita e acabada, com plena capacidade técnica de segurança e higiene para possibilitar o desenvolvimento das atividades, ao passo que a fiscalização considerou o dia **31/01/2007**, considerando como término da obra como o mês anterior à competência do ARO, emitido em **02/2007**. A notificação do lançamento se deu em **08/10/2007** (e-fl. 28).

Em que pese a insatisfação do recorrente, entendo que não lhe assiste razão.

A começar, para fins de comprovação do início e término da obra em momentos específicos, diversos, especialmente distinto deste contexto posto, precisava o contribuinte seguir o normatizado nos regulamentos de regência, sobretudo o disposto no art. 482 da IN SRP n.º 3, de 2005, com suas alterações. Nesse sentido, os §§ 1º e 3º do artigo 482, da citada Instrução Normativa, tratam dos documentos necessários para comprovação do período inicial da obra, bem como da comprovação do período de término da obra:

Art. 482. O direito de a 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.

§ 1º Cabe ao interessado a comprovação da realização de parte da obra ou da sua total conclusão em período abrangido pela decadência.

§ 2º Servirá para comprovar o início da obra em período decadencial um dos seguintes documentos, contanto que tenha vinculação inequívoca à obra e seja contemporâneo do fato a comprovar, considerando-se como data do início da obra o mês de emissão do documento mais antigo: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRP n.º 20, de 11 de janeiro de 2007)

I - comprovante de recolhimento de contribuições sociais na matrícula CEI da obra;

II - notas fiscais de prestação de serviços;

III - recibos de pagamento a trabalhadores;

IV - comprovante de ligação de água ou de luz;

V - notas fiscais de compra de material, nas quais conste o endereço da obra como local de entrega;

VI - ordem de serviço ou autorização para o início da obra, quando contratada com órgão público;

VII - alvará de concessão de licença para construção.

§ 3º A comprovação do término da obra em período decadencial dar-se-á com a apresentação de um ou mais dos seguintes documentos:

I - habite-se, Certidão de Conclusão de Obra - CCO;

II - um dos respectivos comprovantes de pagamento de Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU, em que conste a área da edificação;

III - certidão de lançamento tributário contendo o histórico do respectivo IPTU;

IV - 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, desde que conste o respectivo número no cadastro, lançados em período abrangido pela decadência, em que conste a área construída, passível de verificação pela SRP;

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

VI - escritura de compra e venda do imóvel, em que conste a sua área, lavrada em período decadencial; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRP nº 20, de 11 de janeiro de 2007)

VII - contrato de locação com reconhecimento de firma em cartório em data compreendida no período decadencial, onde conste a descrição do imóvel e a área construída. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRP nº 20, de 11 de janeiro de 2007)

§ 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 ao 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 ART no CREA.

§ 5º As cópias dos documentos que comprovam a decadência deverão ser anexadas à DISO.

§ 6º A falta dos documentos relacionados nos §§ 3º e 4º, poderá ser suprida pela apresentação de documento expedido por órgão oficial ou documento particular registrado em cartório, desde que seja contemporâneo à decadência alegada e nele conste a área do imóvel. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 829, de 18 de março de 2008)

Contudo, o sujeito passivo não trouxe aos autos nenhum dos documentos citados no artigo 482, da IN SRP 03/2005 que serviria para demonstrar que a área total construída já estava abrangida pela decadência no momento da emissão do DISO. Tal ônus cabe ao contribuinte, em trazer elementos convincentes e concretos para afastar o quanto levantado pela fiscalização. A propósito, a data da conclusão da obra para fins de lançamento das contribuições previdenciárias, se deu com base nas declarações do próprio contribuinte e documentos entregues à fiscalização.

Os documentos acostados aos autos, a meu ver, não demonstram que o imóvel já havia sido construído além do prazo do lustro decadencial com a metragem objeto do lançamento, para além do já reconhecido pela decisão recorrida. A propósito, não constato a antecipação de pagamento, de modo a se aplicar o art. 150, §4º, do CTN, estando correto a análise da decadência realizada pela decisão recorrida, que considerou aplicável o art. 173, do CTN, nos termos da Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal.

Também não constato nos autos, nenhuma certidão emitida pela Prefeitura Municipal de Botucatu, informando que houve cancelamento ou transferência da obra matriculada no INSS sob o nº 21.075.11988/64, tendo sido juntado aos autos, mera cópia da planta, sem o alegado “cancelamento” estar homologado pela Prefeitura Municipal de Botucatu. Ademais, se houve alteração no projeto, cabe ao dono da obra apresentar à Receita Federal do

Brasil e não, a fiscalização ir ao local da obra para efetuar novo projeto, como pretendeu o contribuinte.

A fiscalização constatou, ainda, em consulta efetuada aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, que não consta nenhuma obra matriculada em nome do Centro de Ensino de Botucatu SS Ltda, não merecendo prosperar a alegação do sujeito passivo, no sentido de que a obra foi edificada por aquela pessoa jurídica. Assim, o contribuinte não apresentou provas que comprovassem que não construiu a obra objeto da notificação.

Sobre as declarações acostadas pelo sujeito passivo, cabe esclarecer que, consoante o disposto Código de Processo Civil, as declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato (art. 408, do CPC).

A propósito, os documentos de e-fls. 146 e ss, não indicam com precisão a área do imóvel, a fim de que se pudesse estabelecer nexos causal com a área do imóvel objeto do lançamento em epígrafe, motivo pelo qual, são insuficientes para comprovar o encerramento da obra em **23/07/2001**, tal como alegado pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, o documento de e-fl. 150, expedido pela Secretaria de Estado da Educação, apenas autoriza o funcionamento da instituição de ensino, em forma de expansão, em mais de um prédio, retroagindo seus efeitos a partir de 23/07/2001, mas em nenhum momento faz a correlação com a área do imóvel objeto do lançamento em epígrafe, sem sequer constar a área do imóvel, sendo insuficiente, para fins de comprovação, a menção ao endereço da rua Reverendo Francisco Lotufo n.º 228, Vila Nogueira, Botucatu/SP.

Dessa forma, em que pese a insatisfação do recorrente, entendo que sua pretensão não merece prosperar.

### **3. Mérito.**

Em relação ao mérito, entendo que as razões adotadas pela decisão de piso são suficientemente claras e sólidas, não tendo a parte se desincumbindo do ônus de demonstrar a fragilidade da acusação fiscal.

Pois bem. Conforme destacado, as contribuições lançadas incidiram sobre a remuneração de mão-de-obra utilizada na edificação de imóvel comercial (com área a regularizar de 2.758,00 m<sup>2</sup>, situado na Rua Reverendo Francisco Lotufo s/n - Bairro Tanquinho - Botucatu/SP), calculadas através do Aviso para Regularização de Obra - ARO de fls. 17 nos termos do art. 30, inciso I, letras "a" e "b" c/c art. 22, inciso I e II, art. 33 § 4º e o art. 94, da Lei n.º 8.212/91. Assim, 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 arbitramento, conforme disposto no §§ 4º, do art. 33, da Lei n.º 8.212/91:

Lei n.º 8.212/91

Art. 33. [...]

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa

corresponsável o ônus da prova em contrário. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Observe-se que a aferição indireta tem por objetivo somente possibilitar a concretização do §§ 4º, do art. 33, da Lei nº 8.212/91, eis que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, de modo que a não comprovação da regularidade da obra não pode impedir a constituição do crédito tributário correspondente. A mesma lei que prevê a aferição das contribuições devidas em face da apresentação insuficiente da documentação, também concede ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

Nesse sentido, levando em consideração que o contribuinte deixou de apresentar os documentos solicitados, para fins de comprovação da regularidade da obra, está a fiscalização autorizada a utilizar o método de arbitramento da base de cálculo, por aferição indireta, cabendo à empresa o ônus de descaracterizar a imputação que lhe é feita. Assim, a aferição indireta, não obstante seja procedimento excepcional, no presente caso acha-se perfeitamente autorizada, nos termos do artigo 33, 4º, da Lei nº 8.212/91.

Dessa forma, entendo que o auditor agiu ao amparo da lei e do Regulamento da Previdência Social, posto que autorizado pelo artigo 33 da Lei nº 8.212/1991 e alterações posteriores. Não há, pois, o que reparar no procedimento fiscal, em razão da impossibilidade de apuração regular dos fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Tem-se, pois, que resta perfeitamente demonstrada nos autos a motivação legal e fática do lançamento, tendo sido a aferição indireta, imbuída dos critérios de proporcionalidade e razoabilidade, capaz de permitir uma maior aproximação dos verdadeiros salários-de-contribuição devidos, motivo pelo qual, não merece prosperar a insatisfação do recorrente.

A propósito, não se pode confundir lançamento por arbitramento, com lançamento arbitrário. O lançamento arbitrário é aquele que foge ao razoável, sendo desproporcional. No presente caso, o lançamento respeitou os princípios da razoabilidade e proporcionalidade e foi baseado em elementos próximos da realidade. O comportamento da fiscalização está, portanto, perfeitamente compatível com o disposto no art. 33, parágrafo 3º da Lei nº 8.212 de 1991, bem como no art. 148 do CTN.

Certo é que as alegações apresentadas pelo Recorrente devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, especialmente para combater a aferição indireta, como no presente feito, não sendo suficiente juntar uma massa enorme de documentos aleatórios, sem a devida correlação com o que se pretende comprovar. Argumentações com ausência de prova enseja o indeferimento da pretensão, haja vista a impossibilidade de se apurar a veracidade das alegações.

Além disso, o ato de provar não é sinônimo de colocar à disposição do julgador uma massa de documentos, sem a mínima preocupação em correlacioná-los um a um com a movimentação bancária listada pela autoridade tributária, num exercício de ligação entre documento e o fato que se pretende provar. Sobre esse ponto, são esclarecedoras as lições de Fabiana Del Padre Tomé<sup>1</sup>, quando afirma que, “(...) provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o *animus* de convencimento”.

No mesmo sentido, manifesta-se com precisão Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em sua obra *Processo Administrativo Tributário*, Malheiros Editores, 2000, pg. 184/185:

---

<sup>1</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015*. 4. Ed. Rev. Atual. São Paulo: Noeses, 2016. p. 405.

As alegações de defesa que não estiverem acompanhadas de produção das competentes e eficazes provas desfiguram-se e obliteram o arrazoado defensivo, pelo que prospera a exigibilidade fiscal. (...) A parte que não produz prova, convincentemente, dos fatos alegados, sujeita-se às conseqüências do sucumbimento, porque não basta alegar.

Ademais, oportuno destacar que incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe, portanto, ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, bem como os documentos pertinentes para fins de comprovar os fatos narrados.

No presente caso, o lançamento foi efetuado por aferição indireta e caberia ao impugnante o ônus da prova em contrário, que só seria cumprido mediante a apresentação de documentos e esclarecimentos incontroversos, comprovando, de forma consistente, que os fatos sobre os quais se funda o lançamento, ocorreram de modo diferente do considerado pela autoridade lançadora, o que não foi realizado no presente processo administrativo fiscal.

Assim, sobre a comprovação dos fatos alegados, entendo que o recorrente não se desincumbiu de comprovar suas alegações, ficando apenas no campo das suposições, o que, a meu ver, não têm o condão de afastar a higidez da acusação fiscal.

Sobre as demais alegações apresentadas pelo sujeito passivo, não acrescentam e nem diminuem o lançamento fiscal, quando, na verdade, confirmam que o trabalho da Fiscalização está correto. Em nenhum momento o sujeito passivo demonstra, efetivamente, que os valores lançados são indevidos, limitando-os a trazer alegações genéricas e que não afastam a responsabilidade pelo crédito tributário.

A propósito, o princípio da verdade material, que rege o Processo Administrativo Fiscal, não afasta a necessidade de prova das alegações de defesa contrárias ao lançamento fiscal. Comprovado que o procedimento fiscal levado a efeito atende às normas regulamentares, não há que se falar em falta de atendimento à verdade material.

O ônus da prova existe, portanto, afetando ambas as partes litigantes. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal.

Ademais, cabe pontuar que o litigante deveria ter sido zeloso em guardar documentos para apresentação ao Fisco, até que ocorresse a decadência/prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram (conforme art. 195, parágrafo único do CTN). Trata-se, pois, do ônus de munir-se de documentação probatória hábil e idônea de suas atividades.

Para além do exposto, destaco que o sujeito passivo apresentou seu Recurso anual calendário 2010, sendo que até o presente momento (ano-calendário 2022), o recorrente não anexou qualquer documento complementar nos autos, que pudesse comprovar o adimplemento de suas obrigações tributárias, não havendo que se falar em dilação de prazo para a juntada de novos documentos, que, inclusive, deveriam ter sido apresentados quando da impugnação.

Tem-se, pois, que o contribuinte teve tempo suficiente para encaminhar os documentos comprobatórios, durante o curso do processo administrativo fiscal, não havendo, pois, que se falar em cerceamento de defesa ou violação à ampla defesa, eis que, se não exercido, foi por opção do próprio contribuinte.

Dessa forma, como o contribuinte não apresentou a documentação idônea solicitada pela fiscalização e nem mesmo demonstrou, de forma efetiva, a incorreção da base de cálculo do lançamento, reputo correto o arbitramento levado a cabo, por falta de comprovação.

No tocante à utilização da Taxa SELIC para atualizações e correções dos débitos apurados, sua incidência já foi pacificada, conforme Súmula n.º 04, do CARF, *in verbis*:

Súmula CARF n.º 4. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Ademais, sobre as demais arguições acerca da inconstitucionalidade/ilegalidade da legislação tributária, oportuno observar que já está sumulado o entendimento segundo o qual falece competência a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária:

Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Tem-se, pois, que não é da competência funcional do órgão julgador administrativo a apreciação de alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação vigente. A declaração de inconstitucionalidade/ilegalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, outorgada pela própria Constituição Federal, falecendo competência a esta autoridade julgadora, salvo nas hipóteses expressamente excepcionadas no parágrafo primeiro do art. 62 do Anexo II, do RICARF, bem como no art. 26-A, do Decreto n.º 70.235/72, não sendo essa a situação em questão.

Ademais, registro que não vislumbro qualquer nulidade do lançamento, eis que o fiscal autuante demonstrou de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como houve a estrita observância dos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto n.º 70.235/72.

A meu ver, o lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (a) constatação do fato gerador cominado na lei; (b) caracterização da obrigação; (c) apuração do montante da base de cálculo; (d) fixação da alíquota aplicável à espécie; (e) determinação da exação devida – valor original da obrigação; (f) definição do sujeito passivo da obrigação; e (g) lavratura do termo correspondente, acompanhado de relatório discriminativo das parcelas mensais, tudo conforme a legislação.

Constatado que não foi procedido o recolhimento das contribuições devidas, e considerando as disposições legais que atribuem prerrogativa de arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas na Legislação Previdenciária, e à fiscalização a obrigação legal de verificar se as contribuições devidas estão sendo realizadas em conformidade com o ali estabelecido, não pode o agente fiscal se furtar ao cumprimento do legalmente estabelecido, sob pena de responsabilidade, de conformidade com o art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Enfrentada as questões acima, apenas faço um pequeno reparo na decisão de piso, determinando, por força do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, a retroatividade

benigna do art. 35 da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

A esse respeito, relevante destacar que a própria Procuradoria da Fazenda Nacional, passou a acolher a jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, acolhendo o entendimento da inaplicabilidade do art. 35-A da Lei n.º 8.212/91, o qual prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias relativas a fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei n.º 11.941/09.

Nesse sentido, após a consolidação da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional incluiu essa matéria na lista e elaborou a nota retro referida, cujos principais trechos destaco pela pertinência com a presente lide.

Vejam os que consta na Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que fez incluir na “Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer – a que se refere o art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN N.º 502/2016 - o item o item 1.26,”c”:

#### 1.2.6. Multas

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei n.º 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME

\*Data da inclusão: 12/06/2018

5. A controvérsia em enfoque gravita em torno do percentual de multa aplicável às contribuições previdenciárias objeto de lançamento de ofício, em razão do advento das disposições da Lei n.º 11.941, de 2009. Discute-se, nessa toada, se deveriam incidir os percentuais previstos no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação anterior àquela alteração legislativa; se o índice aplicável seria o do atual art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009; ou, por fim, se caberia aplicar o art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, incluído pela nova Lei já mencionada.

6. A respeito da questão, a Fazenda Nacional vem defendendo judicialmente a tese de que, para a definição do percentual aplicável a cada caso, indispensável discernir se se trata de multa moratória, devida no caso de atraso no pagamento independente do lançamento de ofício, ou de multa de ofício, cuja incidência pressupõe a realização do lançamento pelo Fisco para a constituição do crédito tributário, diante do não recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata por parte do contribuinte.

7. Na perspectiva da Fazenda Nacional, havendo lançamento de ofício, incidiria a regra do art. 35 anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (que previa multa para a NFLD e a escalonava até 100% do débito) ou aplicar-se-ia retroativamente o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (que estipula multa de ofício em 75%), quando mais benéfico ao contribuinte. Tais regras, conforme defendido, diriam respeito à multa de ofício. Noutras palavras, na linha advogada pela União, restaria afastada a incidência da atual redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009), porquanto aplicável apenas à multa moratória, não havendo que se falar em redução da multa de ofício imposta pelo Fisco para o patamar de 20% do débito.

8. Sucede que, analisando a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça -

STJ, é possível constatar a orientação pacífica de ambas as Turmas de Direito Público no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício. É o que bem revelam as ementas dos arestos adiante transcritos, in verbis:

...

9. Vê-se que a Fazenda Nacional buscou diferenciar o regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna (CTN, art. 106. II, "c") conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade.

10. Contudo, o STJ vem entendendo que, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008). Consequentemente, a Corte tem afirmado a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN.

11. Nessas hipóteses, a jurisprudência pacífica do STJ afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. Assim, o art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incidiria apenas sobre os lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN ("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").

Recentemente, a Procuradoria da Fazenda Nacional editou ainda o PARECER SEI Nº 11315/2020/ME, no qual ratifica a aplicação do entendimento acima mesmo diante das considerações em contrário apresentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Quanto a este ponto, fazemos os seguintes destaques:

1. Trata-se da Nota Cosit nº 189, de 28 de junho de 2019, da Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – COSIT/RFB e do e-mail s/n, de 13 de maio de 2020, da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região – PRFN 3ª Região, os quais contestam a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que analisou proposta de inclusão de tema em lista de dispensa de contestar e de recorrer, nos termos da Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016[1].

...

10. Nesse contexto, em que pese a força das argumentações tecidas pela RFB, a tese de mérito explicitada já fora submetida ao Poder Judiciário, sendo por ele reiteradamente rechaçada, de modo que manter a impugnação em casos tais expõe a Fazenda Nacional aos riscos da litigância contra jurisprudência firmada, sobretudo à condenação ao pagamento de multa.

11. Ao examinar a viabilidade da presente dispensa recursal, a CRJ lavrou a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, relatando que a PGFN já defendeu, em juízo, a diferenciação do regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna, conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade:

6. A respeito da questão, a Fazenda Nacional vem defendendo judicialmente a tese de que, para a definição do percentual aplicável a cada caso, indispensável discernir se se trata de multa moratória, devida no caso de atraso no pagamento independente do lançamento de ofício, ou de multa de ofício, cuja incidência pressupõe a realização do lançamento pelo Fisco para a constituição do crédito tributário, diante do não recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata por parte do contribuinte.

7. Na perspectiva da Fazenda Nacional, havendo lançamento de ofício, incidiria a regra do art. 35 anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (que previa multa para a NFLD e a escalonava até 100% do débito) ou aplicar-se-ia retroativamente o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (que estipula multa de ofício em 75%), quando mais benéfico ao contribuinte. Tais regras, conforme defendido, diriam respeito à multa de ofício. Noutras palavras, na linha advogada pela União, restaria afastada a incidência da atual redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009), porquanto aplicável apenas à multa moratória, não havendo que se falar em redução da multa de ofício imposta pelo Fisco para o patamar de 20% do débito. (grifos no original)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

Embora inexista decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, o que implicaria força normativa formal nos termos do Regimento Interno deste Conselho (art. 62, § 1º, II, "b"), a jurisprudência reiterada e orientadora da 1ª Seção daquele Tribunal tem força normativa material, tanto que culminou com a edição da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME (vide art. 62, § 1º, II, "c", do Regimento), impondo-se a sua observância até como forma de preservar o sobreprincípio da segurança jurídica e o consequente princípio da proteção da confiança.

Ante o exposto, no presente caso, faz-se necessário determinar a retroatividade benigna do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de determinar, por força do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional, a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício, se mais benéfico ao sujeito passivo.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

Fl. 19 do Acórdão n.º 2401-010.572 - 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15889.000501/2007-08