



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

**Processo n°** 16004.001656/2008-13  
**Recurso n°** 16.004.001656200813 Voluntário  
**Acórdão n°** **2803-01.349 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 09 de fevereiro de 2012  
**Matéria** Construção Civil; Decadência  
**Recorrente** ANDRE AVELINO ROSSI DA SILVA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1998 a 30/01/2008

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL.**

Em face da inconstitucionalidade declarada do art. 45 da Lei n. 8.212/1991 pelo Supremo Tribunal Federal diversas vezes, inclusive na forma da Súmula Vinculante n. 08, o prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, ou do art. 173, ambos do Código Tributário Nacional, conforme o modalidade de lançamento.

Em atenção à NFLD, trata-se de lançamento de ofício conforme estipula o art. 142, II do CTN, fundado em descumprimento de obrigação acessória de informação na forma da legislação tributária, aplicando-se a contagem do prazo de 5(cinco) anos na forma do artigo 173, inciso I, do CTN.

Decadência do direito do Fisco em constituir créditos tributários oriundos de obrigações previdenciárias nascidas da contratação de mão-de-obra para construção de obra já decadentes, devendo ser aplicado cálculo de rateio do valor como base de cálculo apurada de forma indireta (custo da obra) por todo os meses de execução da obra e em proporção ao período dos meses decadentes.

**FINALIZAÇÃO DE OBRA DE CONSTRUÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO POR MEIO IDÔNEO.**

A comprovação do término de obra de construção, para fins de cálculo de contribuições previdenciárias, deve ser realizada por documentos idôneos e imparciais, que traga elementos da obra realizada.

**APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO EX OFÍCIO. REDUÇÃO DE MULTA MORATÓRIA.PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E MÓRALIDADE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. ART. 106, II, E 112, DO CTN.**

ALTERAÇÃO DO ART. 35, DA LEI N. 8.212/1991, PELA LEI N. 11.941/2009.

Em razão dos princípios da legalidade e moralidade da Administração Pública, e do disposto nos artigos 106, II, e 112, ambos do CTN, observando que o limite máximo 20% (vinte por cento) a ser aplicado a título de multas moratórias, conforme o art. 61, §2º, da Lei n. 9.430/1996, é inferior à multa moratória aplicada aos valores do créditos tributários lançados na NFLD, com base no art. 35, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Lei n. 11.941/2009, o lançamento do crédito tributário deve se adequar a multa moratória à aplicação da menor sanção, reduzindo-se a multa moratória, *ex officio*, desde que mais favorável ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido Em Parte – Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a), para: a) reconhecer a decadência dos créditos tributários oriundos de fatos geradores ocorridos anteriormente à data de 1º de janeiro de 2003, de forma a reformar a base de cálculo obtida pela remuneração da mão-de-obra total relativa ao período não-decadencial que será o resultado da multiplicação da remuneração relativa à área total do projeto, obtida após a aplicação dos redutores dispostos pela mesma instrução, pelo percentual não decadente calculado a partir da equação: percentual não decadente = 1 - (número de meses decadentes / número de meses de execução da obra); b) de que a multa moratória sobre os créditos constituídos seja aplicada em conformidade com o disposto no art. 35, da Lei n. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n. 11.941/2009, combinado com o art. 61, da Lei n. 9.430/1996, desde que mais favorável ao sujeito passivo, não devendo ser realizada qualquer comparação conjunta com as sanções dos arts. 32-A e art. 35-A, da Lei n. 8.212/1991, com a redação dada pela MP n. 449/2008 ou pela Lei n. 11.941/2009.

*(assinado digitalmente)*

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Gustavo Vettorato - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (presidente), Gustavo Vettorato, Eduardo de Oliveira, Oséas Coimbra Júnior, Amilcar Barca Teixeira Júnior.

## Relatório

Trata-se recurso contra decisão *a quo* que manteve o auto de infração de obrigação principal (DEBCAD nº 37.190.866-3) lavrado contra o contribuinte acima identificado, referente às contribuições previdenciárias destinadas ao Seguro , da parte do empregador, apuradas por aferição indireta pelo CUB - Custo Unitário Básico, com base nas informações constantes no ARO - Aviso para Regularização de Obra, emitido em 26/08/2008. A ciência do lançamento foi em 10.12.2008. A manutenção do lançamento se deu em razão da parte não ter comprovado a finalização da obra no ano de 2002, pois somente juntou uma conta de telefone e um certificado de propriedade veicular, que não serviriam para o fim de comprovar o pretendido.

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso, ao 2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que teve suas atribuições transferidas à 2ª Seção de Julgamento do CARF/MF.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Gustavo Vettorato

### I - Alegação da Preliminar - Decadência

Quanto à questão preliminar relativa à fluência do prazo decadencial, a mesma deve ser reconhecida em parte dos créditos objetos da NFLD questionada.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de n° 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212 de 1991, nestas palavras:

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

Conforme previsto no art. 103-A da Constituição Federal a Súmula de n° 8 vincula toda a Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la.

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

Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei n° 8.212, há que serem observadas as regras previstas no CTN.

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, assim devem, em regra, observar o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN. Havendo, então o pagamento antecipado, observar-se-á a regra de extinção prevista no art. 156, inciso VII do CTN. Entretanto, somente se homologa pagamento, assim caso esse não exista, não há o que ser homologado, devendo assim ser observado o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Nessa hipótese, o crédito tributário será extinto em função do previsto no art. 156, inciso V do CTN. Caso tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação não será observado o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN, sendo aplicado necessariamente o disposto no art. 173, inciso I, independentemente de ter havido o pagamento antecipado.

Conforme demonstrado pelo relatório fiscal e demais demonstrativos, os créditos lançados foram todos apurados pela própria fiscalização, e os fatos geradores não haviam sido informados pela Recorrente das declarações à Previdência Social. Assim, não haverá pagamento a ser homologado, incorrendo na aplicação da regra decadencial art. 173, inciso I, do CTN. Nessa hipótese, caso não haja ciência do lançamento, o direito de

constituição do crédito tributário será extinto ao termo de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Atente-se ao fato de que a constituição do crédito tributário foi cientificada oficialmente à contribuinte no dia 10.12.2008 (fls. 25), contudo, como se observa nos artigos 466 e 482, da IN 03/2005-SRP, retificados em razão do reconhecimento do prazo quinquenal de decadência e substituídos pelos arts. 374 e 390 da IN n. 09/2009 da Secretaria da Receita Federal do Brasil, houve decadência parcial dos fatos geradores apurados pela fiscalização, desde o início ao final da obra, dos fatos geradores ocorridos anteriores à 1º.01.2003.

Conforme os documentos analisados pelo autuante, está claro que a obra objeto de análise teve início oficializado em pelo alvará de construção nº 349, de 01/03/1999.(fls.15) Tal início comprovado também serve como início da contagem da decadência do direito da Fazenda Pública constituir os créditos tributários referentes às obrigações nascidas naquele período. (art. 390, § 2º, da IN n. 09/2009 da Receita Federal do Brasil). Como não foi apresentado nenhum documento que pudesse comprovar o término da obra em que indica-se a conclusão da obra no endereço da mesma (observe-se o item posterior da decisão), deve ser considerado como data de término da mesma o recebimento do ARO - Aviso para Regularização de Obra, emitido em 26/08/2008 inicial, em que se presume o final da construção, sendo essa data calculada como última data a ser calculada para fins de prazo decadencial (art. 390, §3º, da IN n. 09/2009 da Receita Federal do Brasil). Assim, o tempo total da obra foi 113 (cento e treze meses).

Ou seja, pela regra do art. 173, I, do CTN, o lançamento somente poderia ser feito de forma válida se tivesse como fatos que sofreram a incidência da norma matriz tributária, em contagem *a quo*, até data de 1º de janeiro de 2003. O tempo da obra foi o total de 113 (cento e treze) meses, sendo destes 46 (quarenta e seis) meses decadentes. Assim, pelo cálculo feito pelo art. 466, da IN n. 03/2005/SRP, vigente na época do lançamento, deve ser feito um rateio no cálculo apurado pela fiscalização:

*Art. 466. Na regularização de obra de construção civil, cuja execução tenha ocorrido parte em período decadencial e parte em período não-decadencial, será feito o rateio da área total pelo período total de execução da obra, sendo devidas contribuições sociais sobre a remuneração de mão-de-obra correspondente à área executada em período não-decadente, considerando-se, para efeito de enquadramento, a área total do projeto, submetida quando for o caso, à aplicação dos redutores previstos no art. 449, observado o disposto no art. 482.*

Mais tarde, após alteração do disposto art. 466 pela IN n. 774/2007, tal questão foi melhor estabelecida, de forma que “a remuneração da mão-de-obra total relativa ao período não-decadencial será o resultado da multiplicação da remuneração relativa à área total do projeto, obtida após a aplicação dos redutores dispostos pela mesma instrução, pelo percentual não decadente calculado a partir da equação: percentual não decadente = 1 - (número de meses decadentes / número de meses de execução da obra)”. Isso conforme o inciso II, do mesmo artigo.

Dessa forma, entende-se que o valor apurado como remuneração e base de cálculo das contribuições lançadas deve ser rateado ao patamar de 40,70% (quarenta e quatro

vírgula setenta por cento), que é a porcentagem do crédito não decadente, obtido da seguinte forma:

$$1 - \frac{46 \text{ (nº de meses decadentes)}}{113 \text{ (nº de meses de execução da obra)}} = 40,70\%$$

Ou seja, somente 40,70% do valor como base de cálculo das contribuições cobradas pode ser aplicado para o seu cálculo, devido o restante das obrigações nascidas nos demais períodos estarem decadentes, e, por consequência extintos (art. 156, V, c/c art. 173, I, do CTN).

## II – Da Não Comprovação do Término da Construção ou da Não Utilização de Mão de Obra

As alegações do contribuinte de que não utilizou-se de mão de obra contratada, ou que a construção teve finalização em 2002, não merecem acolhida. Pois em momento algum, a recorrente juntou provas ou indícios de provas desses fatos, conforme possibilita o art. 16, do Dec. 70.235.

Atente-se ao fato de que deixou apresentar qualquer elemento que corrobore-se com sua tese, apenas atacando de forma superficial o arbitramento realizado, que ocorreu sob os critérios aceitos art. 342 e seguintes da IN RFB nº 971/2009, que replica o definido anteriormente pela IN SRP N. 03/2005; IN MPS/SRP N. 24/2007; IN RFB N. 774/2007. Todas definem a utilização do CUB como base de apuração quando a interessada não fornece meios habeis para a apuração do crédito tributário, como se verificou nos autos, em consonância aos artigos 33 e 37 da Lei n. 8.212/1991.

Quanto à não comprovação de finalização da obra, nenhum dos documentos juntados dá segurança para a afirmação de que ela finalizou-se em 2002. Em nenhuma delas consta que houve obra, ou reforma, ou ampliação de construção, vinculados ao endereço. Poderia ter comprovado com vários outros documentos, desde Habite-se, Boleto de Pagamento do IPTU, ART's, etc.

Assim, não procedem as alegações da parte, como bem demonstrado na decisão recorrida.

## III – Aplicação da Multa Mais Benéfica

Entretanto, em razão do princípio da legalidade e moralidade da Administração Pública, observa-se que os fatos geradores originários dos créditos tributários apurados estavam dispensados de serem declarados em GFIP, deve-se atentar às alterações legislativas recentes no que trata a sanções tributárias (multa moratória) dispostas no art. 35, da Lei n. 8.212/1991, que foi alterado pela Medida Provisória n. 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009, passando a ter a seguinte redação:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

Ou seja, há remissão expressa ao art.61, da Lei n. 9.430/2009, *in verbis*:

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)*

Toda multa tributária é uma sanção, ou seja tem natureza primária punitiva, ou de penalização. Contudo, ainda assim podem ser classificadas em multa moratória, decorrente do simples atraso na satisfação da obrigação tributária principal, e multa punitiva em sentido estrito, quando decorrente de infração à obrigação instrumental cumulada ou não com a obrigações principais.

Tal classificação é necessária pois, apesar de não terem natureza remuneratória, mas sancionatória, os tribunais brasileiros admitem que as multas tributárias devem ser classificadas em moratórias e punitivas (sentido estrito), em razão da existência de tratamentos diversos para cada espécie pelo próprio Código Tributário Nacional e legislação esparsas. (RESP 201000456864, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA, 29/04/2010; PAULSEN, Leandro. Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª Ed., Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2010, p.1103-1109)

Assim, coloco como premissa que a diferença entre multa moratória e multa punitiva em sentido estrito. Como supra colocado, a primeira decorre do mero atraso da obrigação tributária principal, podendo sendo constituída pelo próprio contribuinte inadimplente no momento de sua apuração e pagamento. Já, a segunda espécie de multa, a punitiva em sentido estrito, demanda constituição pelos instrumentos de lançamento de ofício por parte dos agentes fiscais (art. 149, do CTN), em que se apura a infração cometida e a penalidade a ser aplicada. Inclusive a estipulação e definição da espécie de multa é dado exclusivamente pela lei, fato ressaltado em face do principio da estrita legalidade a que se regula o Direito Tributário e suas sanções (art. 97, V, do CTN). A mudança de natureza para fins de comparação no tempo, não pode ser realizada sem autorização legal, e por isso não se poderia comparar com multas punitiva em sentido estrito (referente à descumprimento de obrigação exclusivamente instrumental) com multas de natureza moratória a exemplo com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8212/1991, com a redação a partir da Medida Provisória n. 449/2008.

Devido ao disposto no art. 112, IV, do CTN, a legislação tributária que define as infrações e comina suas penalidades deve ser interpretada de forma mais favorável ao contribuinte em casos de dúvidas quanto à natureza das infrações e suas penalidades. Interpretação que deve ser conjugada com a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, a e c, do CTN, de forma a reduzir ou extinguir penalidades sempre quando lei posterior estabeleça pena menos grave ou não entenda mais como infração tal conduta. Portanto, também deve ser colocado como premissa, que além de retroagir a aplicação de dispositivo legal mais favorável essa retroação também deve sempre buscar uma aplicação mais favorável ao contribuinte.

Não se pode tratar a hipótese de incidência da multa moratória disposta no art. 35 como uma possível multa de ofício para comparar com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8.212/1991, incluso pela Medida Provisória n. 449/2008, convertida em Lei n. 11.941/2009, nem de forma conjunta com o art. 32-A, porque a multa aplicada pela redação anterior do art. 35, somente tratava de multa de natureza moratória, variada em razão das fases (tempo) do processo.

Portanto, observando que o limite do art. 61, §2º, da Lei n. 9.430/1998, é inferior à multa moratória aplicada aos valores dos créditos tributários lançados na NFLD que foram declarados em GFIP, com base no art. 35, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Lei n. 11.941/2009, deve a decisão *a quo* ser reformada no sentido de adequar a multa moratória à nova legislação, desde que mais favorável ao sujeito passivo.

#### IV - Conclusão

Pelo exposto voto por CONHECER do recurso, para no mérito CONCEDER-LHE PROVIMENTO PARCIAL, reformando a decisão *a quo* e o Auto de Infração no sentido de:

a) reconhecer a decadência dos créditos tributários oriundos de fatos geradores ocorridos anteriormente à data de 1º de janeiro de 2003, de forma a reformar a base de cálculo obtida pela remuneração da mão-de-obra total relativa ao período não-decadencial que será o resultado da multiplicação da remuneração relativa à área total do projeto, obtida após a aplicação dos redutores dispostos pela mesma instrução, pelo percentual não decadente calculado a partir da equação: percentual não decadente = 1 - (número de meses decadentes / número de meses de execução da obra).

b) de que a multa moratória sobre os créditos constituídos seja aplicada em conformidade com o disposto no art. 35, da Lei n. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n. 11.941/2009, combinado com o art. 61, da Lei n. 9.430/1996, desde que mais favorável ao sujeito passivo, não devendo ser realizada qualquer comparação conjunta com as sanções dos arts. 32-A e art. 35-A, da Lei n. 8.212/1991, com a redação dada pela MP n. 449/2008 ou pela Lei n. 11.941/2009.

É como voto.

Sala de Sessões, 09 de fevereiro de 2011.

(Assinado Digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator

Processo nº 16004.001656/2008-13  
Acórdão n.º **2803-01.349**

**S2-TE03**  
Fl. 93

---

CÓPIA