



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.730419/2012-29
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.190 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 22 de outubro de 2020
Recorrente SPE INCORPORACAO BUENO OFFICE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2009 a 29/02/2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DESATENDIMENTO DE PRESSUPOSTO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votou pelas conclusões o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (presidente em exercício). Ausente a conselheira Ana Paula Fernandes, substituída pelo conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração, conforme discriminado a seguir:

a) AI nº 51.025.672-4 – Diferenças de contribuições sociais para Terceiros devidas sobre Salário de Contribuição em Folha de Pagamento da SPE não declarado em GFIP, inclusive sobre valor pago com o título incorreto de Salário Família. Aplicada multa de 112,5% devido a não apresentação de todos esclarecimentos e documentos notificados no andamento da ação fiscal, conforme art. 35-A da Lei 8212/91 e art.44 da Lei 9430/96;

- b) AI n.º 51.025.669-4 – Obra de construção civil arbitrada pelo CUB. Diferenças de contribuições sociais para Terceiros sobre o valor aferido da mão de obra com base na tabela CUB de 02/2012. Aplicada multa de 112,5% devido a não apresentação de todos esclarecimentos e documentos notificados no andamento da ação fiscal, conforme art. 35A da Lei 8212/91 e art.44 da Lei 9430/96;
- c) AI n.º 51.025.662-7 AI 30 – Multa pelo descumprimento de obrigação acessória. Folha de Pagamento incorreta, que não contém todos os trabalhadores e remunerações, além de conter trabalhadores com NIT incorreto;
- d) AI n.º 51.025.663-5 AI 78 – Multa pelo descumprimento de obrigação acessória. Treze GFIP com incorreções, do período 03/2009 a 07/2011. Lavrado com a multa mínima mensal, conforme art.32-A da Lei 8.212/91. As treze GFIP foram corrigidas no andamento da ação fiscal, no dia 09.08.2012;
- e) AI n.º 51.025.664-3 – AI 33 Multa pelo descumprimento da obrigação acessória. Não matriculou a obra de construção civil dentro de 30 dias do seu início. Matrícula CEI realizada pela SPE apenas no dia 01.04.2008, porém a obra teve início meses antes, visto ser anterior a dezembro/2007, como comprova a contabilização de concreto desde dez/2007;
- f) AI n.º 51.025.666-0 – AI 34 Multa pelo descumprimento de obrigação acessória. Nem todos lançamentos contábeis estão em títulos próprios, de forma discriminada, algumas despesas de obra não estão compondo o custo da obra. Não estão em contas apartadas todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias;
- g) AI n.º 51.025.665-1 – AI 38 Multa pelo descumprimento da obrigação acessória. Apresentou contabilidade que não atende a todas formalidades legais exigidas, que contém informação diversa da realidade ou que omite informação verdadeira;
- h) AI n.º 51.025.673-2 – AI 99 Multa pelo descumprimento de obrigação acessória. A SPE Bueno Office não manteve em boa guarda ou não arquivou e não exigiu diversas GFIP de prestadores de serviço vinculadas à obra de construção civil de CEI 5115705980/72. Assim, descumpriu norma prevista no § 6º do art.219 do Decreto 3048/99 e art. 31 da Lei 8212/91.

Como responsáveis solidários foram arroladas as seguintes pessoas físicas e jurídicas:

- OPUS Incorporadora Ltda, CNPJ n.º 05.437.233/0001-70;
- TERRAL Participações e Empreendimentos Ltda, CNPJ n.º 04.004.733/0001-55;
- Dener Álvares Justino, CPF n.º 438.993.741-34;
- Leonardo de Oliveira Gomes, CPF n.º 365.040.091-04; e
- Paulo Araújo Sepulveda, CPF n.º 320.656.046-20

Em sessão plenária de 02/12/2014 foi julgado o Recurso Voluntário apresentado pela autuada, prolatando-se o Acórdão n.º 2803-003.895 (fls. 2529/2539), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2009 a 29/02/2012

NULIDADE. EMISSÃO DE ARO. INEXISTÊNCIA

Sendo o Aviso de Regularização de Obra (ARO) devidamente emitido contra a contribuinte, demonstrando a totalidade dos débitos que compõem todos os autos de Infração, não há que se falar em nulidade.

ARO. DATA DO FATO GERADOR

Conforme Solução de Consulta Interna nº 23 da Cosit, de 15 de outubro de 2012, na regularização de obra de construção civil por aferição indireta não é possível determinar com precisão a data de ocorrência do fato gerador, portanto consideram-se devidas as contribuições indiretamente aferidas na competência de emissão do Aviso para Regularização de Obra (ARO).

LANÇAMENTO POR AFERIÇÃO INDIRETA. FALHA NA ENTREGA DA DOCUMENTAÇÃO SOLICITADA PELA FISCALIZAÇÃO. APLICAÇÃO.

Aplicável à apuração do crédito previdenciário por aferição indireta/arbitramento na hipótese de deficiência ou ausência de quaisquer documentos ou informações solicitados pela fiscalização, que lançará o débito que imputar devido, invertendo-se o ônus da prova ao contribuinte, com esteio no artigo 33, §§ 3º e 6º, da Lei 8.212/91, c/c artigo 233, do Regulamento da Previdência Social.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para anular o Auto de Infração Debcad 51.025.6694 por considerar o fato gerador a data da emissão do ARO, 15 de outubro de 2012.

O processo foi encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 07/01/2015 que, em 30/01/2015, apresentou os embargos de fls. 2541/2543, os quais foram acolhidos mediante prolação do Acórdão nº 2301-004.897 (2567/2571). Apresenta-se a seguir ementa e registro dessa decisão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/03/2009 a 29/02/2012 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Quando em manifesto equívoco relativo à quaisquer das questões examinadas e julgadas pela turma, cabem embargos de declaração para correção do acórdão.

Embargos Acolhidos

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos da Fazenda Nacional, para que o acórdão seja rerratificado com a seguinte redação da parte dispositiva: “Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para considerar a data da emissão do aviso de regularização de obra, 15/10/2012, como o momento de ocorrência do fato gerador, devendo somente a partir de então incidir qualquer acréscimo legal, nos termos do voto do relator”.

O Contribuinte teve ciência do Acórdão de Recurso Voluntário nº 2803-003.895 e do Acórdão de Embargos nº 2301-004.897 em 24/04/2017 (fl. 2621) e, em data anterior,

20/04/2017 (fl. 2623), apresentou o Recurso Especial de fls. 2624/2638, no intuito de rediscutir a matéria “**nulidade do lançamento/erro na identificação temporal do fato gerador**”.

Embora tenham tomado ciência das decisões do Colegiado Ordinário, os responsáveis solidários não apresentaram manifestação.

O Contribuinte apresentou como paradigmas os Acórdãos n.º 1301-001.937 e n.º 1301-002.126, cujas ementas, na parte que interessa à análise da divergência, transcrevo na sequência:

Acórdão n.º 1301-001.937

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Exercício: 2009, 2008

Ementa: DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. INCORREÇÃO. LANÇAMENTOS TRIBUTÁRIOS. INSUBSISTÊNCIA.

Revelam-se insubsistentes os lançamentos tributários na circunstância em que a autoridade fiscal equivoca-se na indicação da data da ocorrência do fato gerador, elemento propulsor da obrigação tributária.

[...]

Acórdão n.º 1301-002.126

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Exercício: 2006

[...]

ERRO NA DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. VÍCIO MATERIAL.

O erro na determinação da data da ocorrência do fato gerador não constitui vício formal nem inexatidão material, mas vício substancial decorrente da imputação de prática de ato não ocorrido, a repercutir na autuação, que, desse modo, não pode prosperar, em razão da inexistência de fundamento fático.

[...]

Razões Recursais do Contribuinte

- Conforme mencionado nos fatos, a Recorrente arguiu, em sede de recurso voluntário, a nulidade dos autos de infração, já que eles consideraram como data da ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias lançadas, o mês de fevereiro, enquanto que a competência correta, segundo a IN RFB n.º 971/2009, seria outubro de 2012, porquanto esta foi a data emissão do ARO;
- O acórdão vergastado, após a indevida modificação feita pela Turma recorrida, embora tenha reconhecido o erro na identificação temporal do fato gerador, entendeu por válido o lançamento, vedando, de conseguinte, somente a incidência de acréscimos legais antes da data de emissão do ARO;

- Essa decisão, no entanto, dissente daquela contida no Acórdão n.º 1301-001.937 e no Acórdão n.º 1301-002.126, ambos proferidos pela 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento também desse CARF, pois, segundo estes decisórios, o equívoco na indicação da data do fato gerador do tributo é causa de nulidade absoluta do lançamento;
- Clara, portanto, a divergência existente entre o acórdão recorrido e paradigmas, pois enquanto nestes o erro na identificação temporal é motivo de nulidade do lançamento, por vício material, inclusive, naquele o lançamento foi mantido incólume, vedando-se apenas a incidência de encargos legais antes da efetiva ocorrência do fato gerador;
- Poder-se-ia dizer, no entanto, que os Acórdãos colacionados como paradigmas tratam de tributos diversos e que, por isso, não se prestariam para comprovar a divergência jurisprudencial. Entretanto, tal alegação, caso venha a lume, é totalmente descabida, uma vez que aqui não se discute tributo em espécie, mas sim a aplicação de normas gerais de direito tributário, de sorte que o assunto em debate é apenas a validade ou não do lançamento quando se verifica erro na identificação do fato gerador de exação fiscal, como ocorreu na situação em tela;
- Essa matéria é tratada como norma geral de direito tributário, sendo indiferente a natureza do tributo a que alude o lançamento. Cita decisões administrativas;
- Claro, portanto, o cabimento dos Acórdãos paradigmas colacionados para comprovação da divergência jurisprudencial entre a Turma recorrida e outras Turmas do CARF;
- Registre-se, por fim, que a matéria ora em debate foi devidamente prequestionada, posto que arguida tanto na peça impugnatória quanto no recurso voluntário inerente, tendo, de igual modo, sido enfrentada pela DRJ/Belém (PA) e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, respectivamente, conforme se infere das correspondentes peças processuais;
- De acordo com o art. 51, inciso V, da IN RFB n.º 971/2009, a contribuição previdenciária principal, decorrente da execução de obra de construção civil, possui como fato gerador a prestação de serviços remunerados por segurados que edificam a obra, e ocorre, com relação à empresa, no mês em que for paga, nos termos do art. 52, inciso III, alínea “a”, do mesmo dispositivo infralegal;
- Acontece que, nos casos de regularização de obra de construção civil por aferição indireta, como é a situação dos autos, não é possível determinar a data de ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, pois que a mesma deve ser considerada como a do momento de emissão do Aviso para Regularização de Obra (ARO), conforme estatui o art. 340, § 2º, da Instrução Normativa RFB n.º 971/2009, vigente à época do lançamento;
- Na situação em espécie, como se observa da simples análise dos autos do processo em testilha, o ARO foi emitido em 15/10/2012, enquanto que os autos de infração, por outro lado, consideraram os fatos geradores como sendo outros períodos, conforme planilha abaixo:

AUTO DE INFRAÇÃO - DEBCAD	PERÍODO/COMPETENCIA
51025663-5	03/2009 - 07/2011
51025672-4	06/2009 - 07/2011
51025669-4	02/2012 - 02/2012

- Este fato (erro na identificação do fato gerador), aliás, foi reconhecido pela Turma julgadora originária, como se aduz da análise do acórdão recorrido;
- Dúvidas não existem, portanto, que no caso vertente a nobre autoridade fiscal se equivocou na indicação da data da ocorrência do fato gerador, pois considerou momento diverso daquele estipulado pela legislação fiscal;
- O erro na identificação do aspecto temporal do fato gerador, como é de sabença geral, possui natureza material, porquanto atinge não a forma, mas a própria substância do ato;
- Em sendo assim, tal lançamento não pode ser convalidado, ou seja, a data do fato gerador não pode, em nenhuma hipótese, ser corrigida, seja pela autoridade lançadora, seja pelos órgãos julgadores. Cita decisões administrativas;
- Diante desse quadro, é de se concluir que não basta reconhecer, no caso sub examine, a ocorrência desse erro, como fez a Turma recorrida, mas declarar a nulidade do lançamento, pois, como dito alhures, tal vício é insanável, não podendo, por isso, ser convalidado;
- Uma vez anulados os lançamentos principais, há de se convir que também devem ser declarados sem efeito os lançamentos reflexos (multas isoladas), pois, além de padecerem do mesmo vício que atingiu os autos principais, eles, por terem natureza acessória, devem ter a mesma sorte das autuações que lhe deram origem, haja vista a relação de causa e efeito existente entre uns e outros.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 20/06/2017 (fl. 2701) e em 04/07/2017 (fl. 2711), retornaram com contrarrazões (fls 2702/2710).

Contrarrazões da Fazenda Nacional

- O recurso especial por divergência não confere ao sujeito passivo uma terceira instância para reapreciação da matéria de fato submetida às instâncias ordinárias (DRJs e Câmaras do Conselho), mas abre uma instância extraordinária, que não tem por finalidade reavaliar a justiça das decisões proferidas em sede ordinária, mas, tão-somente, a de uniformizar o entendimento das Câmaras acerca da aplicação do direito;
- A partir da uniformização do entendimento, a Recorrente pode ser indiretamente beneficiado pela decisão, isto é, a instância extraordinária tutela diretamente o interesse público, sendo que o interesse particular pode ser indiretamente tutelado a depender do resultado da uniformização;
- Diante disso, para que seja conhecido o recurso por divergência, deve estar patente a existência de casos semelhantes em que a justiça da decisão tenha se firmado de modo oposto.

- O interesse público demanda que casos semelhantes sejam decididos da mesma forma, ou seja, a justiça da decisão deve ser uma, na medida em que todos os cidadãos têm o direito de receber o mesmo tratamento do Poder Público.
- Nesse sentido, a Recorrente não logrou demonstrar a existência de divergência jurisprudencial hábil a justificar o recebimento do recurso especial por ele interposto.
- De início registra-se que o despacho de admissibilidade consigna que, *segundo a Recorrente, o acórdão recorrido, após complementado pelo acórdão de Embargos, embora tenha reconhecido o erro na identificação temporal do fato gerador, entendeu por válido o lançamento, vedando, por conseguinte, somente a incidência de acréscimos legais antes da data de emissão do ARO.*
- Contudo, não obstante o acima transcrito, pela leitura do acórdão recorrido, não resta demonstrado que o acórdão, tal como consignado, reconheceu erro na identificação temporal. Reproduz trechos do Recurso Especial e do acórdão de recurso voluntário;
- Percebe-se que diversamente do alegado, o acórdão recorrido não reconheceu erro na identificação temporal do fato gerador, mas tão somente atestou que *na regularização de obra de construção civil por aferição indireta não é possível determinar com precisão a data de ocorrência do fato gerador, portanto consideram-se devidas as contribuições indiretamente aferidas na competência de emissão do Aviso para Regularização de Obra (ARO);*
- Dessa forma, o acórdão recorrido fixou o entendimento de que na regularização de obra de construção civil por aferição indireta não é possível determinar com precisão a data de ocorrência do fato gerador, portanto consideram-se devidas as contribuições indiretamente aferidas na competência de emissão do Aviso para Regularização de Obra (ARO).
- Entendeu-se como fato gerador das contribuições previdenciárias perseguidas nos Autos de Infração em questão o dia da emissão do ARO, ou seja, 15 de outubro de 2012, devendo somente a partir desta data incidir qualquer acréscimo legal.
- Diversamente, o acórdão paradigma nº 1301-002.126 analisando situação fática completamente distinta, pois se tratava de lançamento de ofício com base no art. 61 da lei nº 8.981/95, cujo fato gerador é o pagamento sem comprovação da causa/operação ou a beneficiário não identificado, entendeu pelo cancelamento da autuação por não ter se provado terem os pagamentos ocorridos nas datas apontadas pelo Fisco, posto que a lei destaca cada pagamento para a incidência tributária, vinculando-os a vencimentos diários;
- Pela leitura do voto vencedor do acórdão acima, indicado como paradigma, a única semelhança é a pretensão da Recorrente em cancelar a autuação, porquanto tanto os fundamentos, quanto a legislação em discussão são completamente diferentes.

- Quanto ao segundo acórdão apontado como paradigma, nº 1301-001.937, melhor sorte não socorre à Recorrente, porquanto nesse segundo acórdão a lide girava em torno de exigências de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, com base na imputação de omissão de receitas e de falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL;
- É cediço que é situação fática diversa. Primeiro, diante da diversidade de fundamentos e legislações invocados no acórdão paradigma; segundo, diante da total ausência de discussão acerca de nulidade no acórdão recorrido. O acórdão não se manifestou em momento algum acerca da nulidade aventada agora em sede de recurso especial, que pudesse aproximar as situações em vergasta. De forma que, além da ausência de similitude fática, não há também o indispensável prequestionamento apto a embasar o recurso especial de divergência do contribuinte;
- Nesses termos, fica claro que a suposta adoção de tese jurídica contrária, se existente, ocorreu em contexto fático totalmente diverso, razão pela qual não pode ser tomado como paradigma apto à demonstração da divergência jurisprudencial;
- Logo, pela diversidade do quadro fático no qual proferido os acórdãos indicados como paradigma e a decisão impugnada, o recurso especial manejado pela contribuinte interessada não merece seguimento;
- No mérito, o cerne da questão reside no fato do acórdão *a quo* considerar a data da emissão do ARO - Aviso de Regularização de Obra, como o momento da ocorrência do fato gerador, devendo somente a partir de então incidir qualquer acréscimo legal;
- Segundo a Recorrente, o acórdão recorrido, após complementado pelo acórdão de Embargos, embora tenha reconhecido o erro na identificação temporal do fato gerador, entendeu por válido o lançamento, vedando, por conseguinte, somente a incidência de acréscimos legais antes da data de emissão do ARO;
- Contudo, sem razão a Recorrente. O acórdão, diversamente do alegado, não reconheceu qualquer erro na identificação temporal do fato gerador;
- Ao contrário, o acórdão reconhece a correção do lançamento. Transcreve trechos do acórdão de recurso voluntário;
- Outrossim, quanto à alegação de nulidade cabe salientar que segundo resulta da disciplina dos arts. 59 c/c 60 do Decreto nº 70.235/72, os termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos na ocorrência de uma das seguintes hipóteses: a) quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; b) resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte;
- Nenhum desses vícios, entretanto, é verificado no presente procedimento, que foi realizado por autoridade competente, assegurando-se à ora recorrente o pleno exercício do seu direito de defesa;
- Registre-se, de plano, que não há nulidade do lançamento quando os fatos narrados e documentados nos autos amoldam-se às infrações imputadas à

empresa fiscalizada, permitindo-lhe, pois, o perfeito entendimento da autuação;

- Como já acima colacionado, em 15 de outubro de 2012, foi devidamente emitido contra a contribuinte o Aviso de Regularização de Obra - ARO (As. 216/223), demonstrando a totalidade dos débitos da contribuinte que compõem todos os autos de Infração lavrados contra a Recorrente;
- Ora, resta cristalina a demonstração dos débitos existentes, bem como de todos os procedimentos adotados pela fiscalização, não persistindo qualquer irregularidade para ensejar as nulidades suscitadas no recurso;
- Da simples leitura do auto de infração, assim como da decisão da DRJ, percebe-se estarem eles adequadamente fundamentados e robustamente motivados pelas autoridades fiscais, o que se corrobora pela apresentação de substanciais defesas pela ora recorrente, não havendo se falar em prejuízo. Cita decisão administrativa;

Requer seja negado provimento ao recurso especial da contribuinte, mantendo-se o acórdão proferido pela Turma *a qua*, por seus próprios fundamentos.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O Recurso é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais requisitos necessários à sua admissibilidade. Foram apresentadas Contrarrazões também tempestivas.

Como dito no relatório, foi dado seguimento ao Recurso Especial do Contribuinte, admitindo-se a rediscussão da matéria “**nulidade do lançamento/erro na identificação temporal do fato gerador**”.

Importa esclarecer que apesar de o presente processo referir-se a 8 (oito) autos de infração, a Contribuinte faz referência em sua peça recursal somente aos registrados sob os Debcad nº 51.025.663-5, nº 51.025.672-4 e nº 51.025.669-4.

Além disso, o AI Debcad nº 51.025.663-5 refere-se a multa por descumprimento de obrigação acessória pela falta de informação de fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP e o AI Debcad nº 51.025.672-4 diz respeito a contribuições sociais devidas a Terceiros, incidente sobre a folha de pagamento da Sociedade de Propósito Específico, isto é, essas autuações não tem relação alguma com aferição indireta de contribuições previdenciárias pelo Custo Unitário Básico – CUB, decorrente da realização de obra de construção civil e, por essa razão, de pronto, não há como conhecer do Recurso em relação a esses dois lançamentos.

Em vista disso, a discussão há de remanescer, exclusivamente, quanto ao AI Debcad nº 51.025.669-4.

Ademais, de acordo com a Contribuinte, a decisão desafiada teria reconhecido erro na identificação temporal do fato gerador da exação, mas entendeu por válido o lançamento, afastando somente a incidência de acréscimos legais antes da data de emissão do Aviso de Regularização de Obra – ARO. Ainda segundo se infere, essa decisão dissente dos acórdãos indicados como paradigmas que concluíram que equívoco na indicação data do fato gerador do tributo daria causa à nulidade absoluta lançamento.

Aduz ainda a Recorrente que, conquanto os paradigmas tratem de tributos diversos, uma vez que não se está a discutir o tributo em espécie, e sim a aplicação de normas gerais de direito tributário, seria indiferente a natureza da exigência a que alude o lançamento para o seguimento do Recurso Especial.

A Fazenda Nacional, a seu turno, pugna pelo não conhecimento do apelo ao argumento de que a Recorrente não teria logrado comprovar divergência jurisprudencial hábil a justificar o recebimento do recurso especial, tendo em conta que não resta demonstrado que o acórdão reconheceu erro na identificação do aspecto temporal da regra matriz de incidência tributária, mas que teria tão-somente atestado que, na regularização de obra por aferição indireta, não seria possível determinar com precisão a data de ocorrência do fato impositivo e que, portanto, as contribuições previdenciárias considerar-se-iam devidas na competência de emissão do ARO, determinando que somente a partir de então deveria incidir qualquer tipo de acréscimo legal.

Ainda de acordo com as contrarrazões, tanto os fundamentos quanto a legislação em discussão nos paradigmas são completamente diferentes e a suposta adoção de teses jurídicas contrárias se deve aos contextos fáticos diversos em que foram proferidas as decisões confrontadas. Infere a PGFN que o acórdão recorrido não se manifestou em momento algum acerca da nulidade aventada em sede de recurso especial que pudesse aproximar as situações em vergasta, de forma que, além da ausência de similitude fática, não haveria também o indispensável prequestionamento apto a embasar o recurso especial de divergência.

Não obstante as alegações da Fazenda Nacional, consta do Acórdão nº 2803-003.895, ora recorrido, que, segundo aduzido no recurso voluntário, “a autoridade fiscal elegeu como momento de ocorrência do fato gerador o mês de fevereiro de 2012”. Contudo, “a emissão do ARO se deu em 15 de outubro de 2012, momento o qual deveria ser considerado como ocorrência para o fato gerador, nos termos do art. 340, da IN SRF nº 971/2009”. A despeito de tais argumentos, o Colegiado *a quo* entendeu inexistirem máculas que pudessem ensejar as nulidades aventadas em sede de recurso voluntário.

Vê-se, portanto, que a matéria foi devidamente prequestionada, de modo que, nesse ponto, não devem prosperar os argumentos suscitados nas Contrarrazões.

Entretanto, afora no que se refere ao prequestionamento, assiste razão à Fazenda Nacional quanto à impossibilidade de se conhecer do Recurso Especial da Contribuinte.

É que, diferentemente do que argumenta o Sujeito Passivo, não houve por parte do acórdão de recurso voluntário em discussão o reconhecimento de erro na definição do momento da ocorrência do fato gerador. Como bem destacado nas Contrarrazões da PGFN, a conclusão extraída do Acórdão nº 2803-003.895 foi no sentido de que, em se tratando de obra de construção civil de empresas sem contabilidade regular, cujas contribuições são calculadas com a

utilização da técnica de aferição indireta, por não ser possível definir com precisão o momento da ocorrência dos fatos imponíveis, as contribuições consideram-se devidas na competência de emissão do Aviso para Regularização de Obra (ARO). Senão vejamos:

Conforme Solução de Consulta Interna nº 23 da Cosit, de 15 de outubro de 2012, o fato gerador da obrigação de pagar contribuições previdenciárias decorrentes da execução de obra de construção civil é a prestação remunerada de serviços pelo trabalhador e ocorre, em regra, na data da prestação do serviço.

Na regularização de obra de construção civil por aferição indireta não é possível determinar com precisão a data de ocorrência do fato gerador, portanto **consideram-se devidas** as contribuições indiretamente aferidas na competência de emissão do Aviso para Regularização de Obra (ARO).

O ARO não é documento de constituição do crédito tributário, não interrompendo o curso do prazo decadencial. O lapso temporal decorrido entre a data de emissão do ARO e a data da constituição definitiva do crédito tributário pelo lançamento fiscal das importâncias aferidas indiretamente deverá ser considerado para fins do prazo decadencial.

A partir da competência de emissão do ARO são consideradas devidas as contribuições previdenciárias aferidas indiretamente, devendo essa data ser utilizada para cálculo de qualquer acréscimo legal, inclusive para fins de aplicação de multa decorrente de lançamento fiscal. (Grifou-se)

Observe-se que as considerações feitas no voto condutor do acórdão recorrido prestam-se não a reconhecer erro de qualquer espécie na data do fato gerador das contribuições previdenciárias, até porque sua ocorrência reporta-se à data de efetiva prestação dos serviços remunerados, mas unicamente a estabelecer que, em se tratando de aferição indireta de obra de construção civil pelo CUB, a fluência de juros e a multa moratória devem observar a data de emissão do ARO.

Trilhando caminho diverso, o primeiro paradigma, Acórdão nº 1301-001.937, trata de exigências de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, formalizadas com base na imputação de omissão de receitas e de falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL. Nessa decisão, a parte do lançamento relacionada aos créditos tributários de IRPJ e CSLL foram anulados em virtude de problemas relacionados à descrição da conduta e em razão de a autoridade autuante ter indicado que os fatos geradores teriam ocorrido em data diversa daquela que constava nos documentos apresentados pelo contribuinte. Confira-se:

Em conformidade com o auto de infração de fls. 03/17, foram imputadas à contribuinte fiscalizada as seguintes infrações:

[...]

iv) divergência entre os valores pagos/declarados e os que foram provisionados, relativamente ao IRPJ e à CSLL.

[...]

RECURSO DE OFÍCIO

Em sede de primeira instância, a contribuinte autuada foi exonerada dos seguintes montantes:

a) R\$ 1.596.310,41 e R\$ 594.891,87, relativos à infração descrita no item “iv” acima (DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES PAGOS/DECLARADOS E OS PROVISIONADOS), em virtude do fato de ter havido erro por parte da autoridade fiscal na indicação da data da ocorrência do fato gerador (foi indicado 31/01/2008, quando o correto seria 31/12/2007);

[...]

Penso que o decidido em primeira instância não é digno de qualquer reparo. No que tange à infração descrita no item “iv” acima (divergência entre os valores pagos/declarados e os que foram provisionados), registro primeiramente que a descrição dos fatos, que abaixo transcrevo, seja no Termo de Verificação de Infração Fiscal de fls. 52/61, seja nos autos de infração lavrados (fls. 04/17), foi efetuada de forma significativamente confusa.

[...]

Em que pese tal descrição, deduz-se, a partir do confronto entre o solicitado por meio do Termo de Intimação de fls. 148/151 (item XI) e a resposta apresentada pela fiscalizada (fls. 170/219 itens 3 e 4), que, de fato, os montantes de R\$ 1.593.310,41 e R\$ 594.891,87 correspondem a fatos geradores ocorridos em 31/12/2007. A autoridade autuante, contudo, parecendo não dispensar grande relevância a essa circunstância, simplesmente constituiu os créditos tributários indicando como data da ocorrência dos fatos impositivos o dia 31/01/2008, maculando, assim, os lançamentos tributários. (Grifou-se)

A situação retratada nesse primeiro paradigma não guarda relação alguma com os fatos descritos na decisão fustigada. Enquanto no acórdão vergastado têm-se, como dito, contribuições apuradas por aferição indireta a partir do Custo Unitário Básico de obra de construção civil, em que a discussão se deteve à definição da data em que deveria se iniciar a fluência de juros, no paradigma, parte do lançamento foi anulada porque a autoridade lançadora considerou que o fato gerador teria ocorrido em data diferente daquela que constava de documentos acostados aos autos.

Com efeito, a leitura dos excertos colacionados permite concluir pela inexistência de dissídio interpretativo, uma vez que as diferentes soluções a que chegaram os acórdãos recorrido e paradigma não decorreram de divergência jurisprudencial, mas sim do conjunto fático específico de cada processo.

Nestas circunstâncias, em virtude da ausência de similitude fática, não se verificou caracterizada a divergência.

Quanto ao segundo paradigma, Acórdão nº 1301-002.126, percebe-se mais uma vez que as circunstâncias descritas em referida decisão não guardam a necessária identidade com aquelas retratadas no *decisum* atacado. É que no aresto paradigmático estamos diante de lançamento do IRPJ em razão de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, em que há divergência entre as datas que constam do auto de infração e dos extratos bancários do contribuinte. Diante disso, a turma julgadora entendeu que o lançamento padecia de vício em razão do descumprimento da norma que regula especificamente esse tipo de situação (§ 2º do art. 61 da Lei nº 8.981/1995), nos seguintes termos:

Esclareça-se, antes de tudo, que os fatos geradores de que se cogita referem-se a lançamentos a débito no extrato da conta bancária nº 1359633, agência 3070, no Bradesco. Segundo a Embargante, há divergência entre as datas de realização dos

citados lançamentos bancários e as datas consignadas no auto de infração, com referência às práticas tributadas na forma do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, consoante o quadro a seguir:

Dados do auto de infração		Dados do extrato bancário	
Data	Valor	Data	Valor
28/02/2005	96.201,50	01/03/2005	96.201,50
28/02/2005	23.139,72	01/03/2005	23.139,72
28/02/2005	113.926,54	01/03/2005	113.926,54
28/02/2005	4.191,22	01/03/2005	4.191,22
28/02/2005	6.735,18	01/03/2005	6.735,18
28/02/2005	4.000,00	01/03/2005	4.000,00
31/03/2005	7.465,60	01/04/2005	7.465,60
31/03/2005	7.000,00	01/04/2005	7.000,00
31/03/2005	20.052,00	01/04/2005	20.052,00
29/04/2005	40.000,00	02/05/2005	40.000,00
29/04/2005	10.382,28	02/05/2005	10.382,28
29/04/2005	7.500,00	02/05/2002	7.500,00
27/06/2005	4.000,00	01/07/2005	4.000,01
29/06/2005	5.506,00	04/07/2005	5.506,00

O fato gerador do IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 é o pagamento despido da comprovação da causa ou da operação, ou efetuado a beneficiário não identificado. O vencimento desse tributo coincide com o dia do pagamento da respectiva importância, a teor do § 2º do aludido artigo 61 da Lei nº 8.981/1995. Ressalte-se, pois, que a lei destaca cada pagamento para a incidência tributária, vinculando-os a vencimentos diários, sempre coincidentes com as datas em que os correspondentes pagamentos foram efetuados:

"Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto. "

Nesse rumo, fica patente que o auto de infração tem o vício insanável de imputar à fiscalizada a prática de atos que não ocorreram, uma vez que não se provou terem ocorrido nas datas apontadas no auto de infração. (Grifou-se)

Veja-se que, no paradigma, resolveu-se anular o lançamento, pois as datas informadas no auto de infração são diferentes das que constam dos extratos bancários, o que contraria disposição expressa em lei acerca da efetiva data de ocorrência do fato gerador do IRPJ, na situação objeto de apuração. No acórdão recorrido, de forma diversa, tem-se, repise-se, lançamento de contribuições previdenciárias aferidas indiretamente, em que o fato gerador

acontece com a prestação dos serviços, mas, em razão da impossibilidade de se indicar de forma precisa quando esses serviços foram efetivamente prestados, a autoridade autuante entendeu que se deveria considerar como tal a competência de término da obra (02/2012), tendo o Colegiado *a quo* decidido que, para os fins de fluência de juros e aplicação da multa moratória, o correto seria considerar a data de emissão do Aviso de Regularização da Obra – ARO (10/2012).

Forçoso concluir mais uma vez pela inexistência de dissídio interpretativo, tendo em vista que as diferentes soluções a que chegaram os acórdãos recorrido e paradigma não decorreram de divergência jurisprudencial, mas sim das especificidades fáticas de cada um dos casos.

Ademais, não se está aqui a afirmar não ser possível a instauração de divergência jurisprudencial em se tratando de normas gerais de direito tributário. Entretanto, no caso vertente, além de tributos diversos, tem-se situações envolvendo o momento de ocorrência de fatos geradores que são específicas para cada tributo/situação.

Veja-se que, consoante descrito no julgado confrontado, o lançamento em discussão foi formalizado pelo procedimento de aferição indireta, motivado pela falta de apresentação de contabilidade regular, tendo por base os §§ 3 e 4º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991 c/c os arts. 232 a 234 do Regulamento da Previdência Social, hipótese em que não há como precisar o momento da efetiva ocorrência dos fatos geradores. Nos paradigmas, tem-se lançamentos de IRPJ e CSLL que foram invalidados e virtude de a fiscalização ter informado que os fatos impositivos teriam ocorrido em datas diversas daquelas gravadas nos documentos regularmente apresentados, contrariando a legislação específica desses tributos.

Constata-se, pois, que estamos diante de contextos fáticos muitíssimo diferentes e, em razão das dessemelhanças verificadas, não há como se afirmar que os colegiados prolores dos paradigmas chegariam a conclusão análoga caso estivessem diante do cenário aqui refletido.

Conclusão

Em razão do exposto, tendo em vista que os paradigmas indicados não lograram caracterizar a divergência alegada, não conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho