



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10865.004656/2008-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2301-009.928 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 04 de outubro de 2022
Recorrente BAUMER S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 02/01/2003 a 15/07/2008

DOCUMENTOS JUNTADOS EM FASE RECURSAL

A documentação juntada apenas com o recurso voluntário deve se restringir às hipóteses do art. 16, § 4º, do Decreto-Lei nº 70.235/72.

OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. AFERIÇÃO INDIRETA.

É devida a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga pela mão de obra utilizada na execução de obra de construção civil, 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 sua execução. Na aferição indireta, para a apuração do valor da mão de obra empregada na execução de obra de construção civil, em se tratando de edificação, serão utilizadas as tabelas do Custo Unitário Básico (CUB), divulgadas mensalmente na Internet ou na imprensa de circulação regular, pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil (SINDUSCON).

DECADÊNCIA. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

Inexistindo comprovação do recolhimento antecipado sobre os fatos geradores e fundamentação legal lançada de ofício, a decadência deve ser aplicada a luz do art. 173, I do CTN.

Para fins de contagem do prazo decadencial o que se leva em consideração para lançamentos de contribuições previdências decorrentes de execução de obra mediante cálculo da mão-de-obra empregada, é a informação de regularidade da obra, utilizado por sua vez por meio do ARO, ou de documento hábil e idôneo previsto na legislação.

AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. INOCORRÊNCIA.

Todos os fundamentos legais do crédito tributário foram devidamente informados ao sujeito passivo, inexistindo cerceamento ao seu direito de defesa.

EQUÍVOCO NA COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE. REAJUSTE. INOCORRÊNCIA.

Tendo em vista a totalidade das informações constantes do conjunto probatório, não houve equívoco na composição da base de cálculo.

AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E DO MÉTODO UTILIZADO. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O método utilizado para a aferição da base de cálculo, os valores e o montante devido foram corretamente informados ao sujeito passivo.

MULTA. PORTARIA CONJUNTA PGFN/RFB Nº 14/2009. SÚMULA CARF Nº 108

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

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

JUROS. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso, não conhecendo da matéria preclusa, e em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Mon (suplente convocado(a)), Fernanda Melo Leal, Mauricio Dalri Timm do Valle, Joao Mauricio Vital (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Flavia Lilian Selmer Dias, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Mon.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 516-567) em que o recorrente sustenta, em síntese:

- a) Descabe a aplicação do prazo decadencial de 10 anos previsto pelo art. 45 da Lei n.º 8.212/91, tendo em vista a Súmula Vinculante n.º 8 do STF. Igualmente, não pode ser aplicado o prazo prescrito no *caput* do art. 482 da Instrução Normativa n.º 03/2005, devendo ser observado o art. 150, § 4º, do CTN - ainda que não haja o prévio recolhimento da exação, pois esse fato não tem o condão de alterar a forma de extinção do crédito tributário lançado por homologação, o que impede a aplicação do art. 173, I, do CTN.
- b) Parte dos créditos ora cobrados já foram atingidos pela decadência, uma vez que parte das obras referentes à área de 4.756,01 m² foi realizada em período decadencial. Apresenta-se com a impugnação os documentos necessários a comprovação da realização de obra referente a 3.859,14 m² durante o referido período, nos termos do art. 482 da Instrução Normativa n.º 03/2005 (discriminados às fls. 524 e 525);
- c) A decisão recorrida deixou de se manifestar expressamente acerca do Formulário de Informações Anuais - IAN da recorrente, referente ao ano de 2001, e obtido junto à CVM. Apesar da reprodução do argumento genérico do Auditor Fiscal no sentido de que tal elemento não seria apto a comprovar a realização da obra dentro do período decadencial, tem-se a análise aprofundada da prova revelaria que as informações apresentadas comprovam o quanto afirmado pela recorrente. Isso porque tal documento demonstra que, já no início do ano de 2002, a empresa já possuía uma área construída de 12.000,00 m², confirmando que a área de 9.618,94 m² foi construída em período decadencial. O formulário atende às exigências do art. 482, § 6º, da Instrução Normativa 03/2005, uma vez que foi expedido por órgão oficial, com data contemporânea da decadência alegada, constando a área do imóvel da recorrente;
- d) A DRJ apreciou o caso apenas sob o enfoque dos §§ 2º e 3º do art. 482 da Instrução Normativa n.º 03/2005, deixando de analisa-lo sob a perspectiva do § 4º do mesmo diploma, o que veio em prejuízo do correto julgamento do feito;
- e) O auto de vistoria do corpo de bombeiros, expedido em 07/2002, comprova que nessa data a Recorrente já possuía área construída de 9.757,99 m². O documento se amolda perfeitamente à exigência do art. 482, § 4º, IV, da Instrução Normativa n.º 03/2005, além de ser elaborado por órgão público;
- f) O relatório de constatação de evidências sobre a idade das construções, assinado pelo engenheiro José Otávio Salvador, com respectiva anotação de responsabilidade técnica - que teve por base a planta aerofotogramétrica datada de 12/2001 -, também comprova as alegações da recorrente quanto a decadência. A análise efetuada pelo mencionado profissional seguiu as

normas técnicas de interpretação de fotos aéreas, sendo mais do que suficientes para o exame pretendido e chegando a um resultado conclusivo. Igualmente, as fotografias examinadas estão dentro das exigências técnicas. Para esclarecer a questão, a recorrente apresenta estudo realizado por profissionais ligados à Universidade Federal de Santa Maria/RS - o qual demonstra que as fotografias aéreas podem ser utilizadas para o fim pretendido ainda que tenham eixo oblíquo, bem como que seria inexigível uma fotografia absolutamente vertical (uma vez que isso é praticamente impossível). A comparação entre as fotografias constantes do mencionado estudo e aquelas do relatório do engenheiro José Otávio Salvador permite verificar a aptidão dessas últimas para comprovar as alegações da contribuinte. Os documentos em questão comprovam que, dos prédios existentes no parque fabril da recorrente, no mínimo, 9.618,94 m² já estavam construídos há mais de cinco anos contados de 04 de agosto de 2008 - restando preenchido o art. 483, § 4º, V, da Instrução Normativa nº 03/2005;

- g) Tem-se como termo inicial do prazo decadencial a data 06/2002, constante do auto de vistoria do corpo de bombeiros, tendo em vista ser esta a última data que consta nos documentos apresentados pela impugnante. Assim, aplicando-se a regra do art. 150, § 4º, do CTN, a constituição do crédito referente à área de 9.618,94 m² poderia ter ocorrido até 06/2007. Mesmo se adotado o entendimento expressado pela Receita Federal do Brasil nos autos do Mandado de Segurança nº 2008.61.09.010434-1 no sentido de que “*as contribuições passaram a ser exigíveis a contar de 02/02/2003*”, o Fisco teria até 02/2008 para constituir o crédito, o que apenas ocorreu em 30/12/2008;
- h) Em que pesem os argumentos da decisão recorrida quanto a emissão de novo ARO, do qual teria sido notificada a recorrente em 18/11/2008, ainda persistem as inconsistências entre este e o Relatório Fiscal no que diz respeito à área tributável. Isso porque o novo ARO apontou área de 4.563,35 m², enquanto o relatório fiscal utilizou a medida de 4.759,01 m² para aferir a base de cálculo. Tais divergências tiveram reflexos nos valores cobrados e geraram nulidade do lançamento, por ofensa ao art. 142 do CTN. Caso não se entenda pela nulidade, cabe ao menos a adoção do valor constante do ARO para a redução da base de cálculo utilizada, em respeito aos art. 112, I e II, do CTN;
- i) Apesar dos argumentos da DRJ, nota-se que o arbitramento realizado pelo Auditor Fiscal com base na Instrução Normativa nº 03/2005 extrapolou os limites da Lei nº 8.212/91. Isso porque os valores utilizados para calcular as contribuições previdenciárias foram estabelecidos exclusivamente nessa IN, tornando ilegal a apuração do crédito;
- j) A fiscalização não apontou qual seria a base de cálculo que se adequa aos fatos efetivamente ocorridos, em ofensa ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e ao art. 142 do CTN. Trata-se de nulidade material que ensejou cerceamento do direito de defesa da impugnante;

- k) O lançamento está baseado em presunção por parte do Fisco, o que diverge do dever da fiscalização de buscar a verdade material por todos os meios que lhe são facultados em Lei, ainda mais considerando que os casos de dúvida devem ser interpretados em favor do contribuinte. A presunção utilizada não atende aos requisitos mínimos de segurança, quais sejam: i) Demonstração de causalidade entre o indício e o fato presumido; e ii) demonstração de existência de gravidade, precisão e concordância - probabilidade e intensidade que não gere dúvida ou contradição lógica;
- l) Quanto a multa aplicada, ao contrário do que mencionou a decisão recorrida, a contribuinte não defendeu a tese da simples aplicação da norma mais benigna, mas sim que não foi aplicada a norma que estava em vigor no momento da lavratura do Auto de Infração, concluindo que deveria ser afastada a penalidade. O dispositivo utilizado para fundamentar a multa já estava revogado pela Medida Provisória n.º 449/2008. Trata-se, portanto, de erro na capitulação legal por parte da fiscalização; e
- m) Descabe a aplicação da Taxa Selic para o cálculo de juros de mora, bem como a incidência de juros sobre o valor da multa.

Ao final, formula pedidos nos seguintes termos:

189. Diante do exposto, requer a Recorrente seja dado integral provimento ao presente Recurso Voluntário, julgando-se nula a autuação, ou, caso assim não seja entendido, julgando-se improcedente o Auto de Infração, com o consequente arquivamento dos autos, nos termos acima pleiteados.

190. Caso assim não se entenda, requer seja integralmente excluída a multa de ofício, em face da revogação do artigo 35, da Lei n.º 8.212/91 pela Medida Provisória n.º 449/2008, vigente à época e convertida na Lei n.º 11.941/09, bem como sejam afastados os juros de mora calculados com base na taxa SELIC, assim como a aplicação dos juros sobre a multa, por ser manifestamente inconstitucional e ilegal sua exigência.

191. Requer, por fim, a produção de todas as provas em direito admitidas, além da posterior juntada de documentos.

O recurso veio acompanhado dos seguintes documentos: i) Documentos pessoais (fls. 568 e 569); e ii) Pesquisa sobre fotogrametria e fotointerpretação (fls. 570-592).

A presente questão diz respeito ao Auto de Infração – AI/DEBCAD n.º 37.215.595-2 (fls. 2-25) que constitui crédito tributário de Contribuições Previdenciárias (por parte da empresa - aferição indireta - obra de construção civil), em face de Baumer S.A. (CNPJ n.º 61.374.161/0001-30), referente a fatos geradores ocorridos no período de 02/01/2003 a 15/07/2008. A autuação alcançou o montante de R\$ 144.229,57 (cento e quarenta e quatro mil duzentos e vinte e nove reais e cinquenta e sete centavos). A notificação do contribuinte aconteceu em 30/12/2008 (fl. 2).

Na descrição dos fatos que deram origem ao lançamento, menciona o Relatório Fiscal (fls. 12-18):

I- DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS

[...]

1.4 A empresa protocolou A DISO - Declaração e Informação Sobre Obra de Construção Civil em 07/10/2008, requerendo decadência das contribuições previdenciárias relativa à área construída de 9.618,94 m² e apuração por aferição indireta com base na área construída e no padrão da obra, da remuneração da mão de obra empregada na execução da obra de construção civil para área remanescente de 896,87 m², conforme disposto no art. 478 da Instrução normativa MPS/SRP n.º 03/2005.

1.5 Considerando os documentos apresentados para comprovação da execução da obra em período decadencial foi reconhecido área construída em período decadencial 5.759,80 m² conforme Certidão da Prefeitura de Mogi Mirim de 17/09/2.008, não sendo reconhecida à execução em área decadencial para a área construída de 3.859,14, tendo em vista a empresa à não comprovação através dos documentos discriminados no art. 482 da Instrução normativa MPS/SRP n.º 03/2005, sendo então emitido o ARO - Aviso de Regularização de Obras n.º 211519, de 18/11/2.008 para uma área de Acréscimo de 4.756,01 m², com enquadramento de acordo com projeto de regularização de obra industrial aprovado junto a Prefeitura Municipal em 15/07/2.008.

II - DO LANÇAMENTO

1.6 2. Refere se este debito as contribuições da Empresa e para o financiamento dos beneficiamentos concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT), apurada por Aferição Indireta na Declaração e Informação sobre Obra de Construção Civil - DISO/ ARO - Aviso de Regularização de Obras n.º 211519, de 18/11/2.008.

III - DOS ELEMENTOS EXAMINADOS

3. Serviram de base para a lavratura deste Auto de Infração - Declaração e Informação sobre Obra - DISO 10/2008 ; Aviso para Regularização de Obra - ARO n.º 211519 de 18/11/2008, Projetos para Regularização de Obra Industrial aprovado junto à Prefeitura Municipal de Mogi Mirim e respectivo Habite-se com uma área total de 10.515,81 m², Certidão expedida pela prefeitura Municipal de Mogi Mirim de 17/12/2.008, Habite-se datado de 15/07/2.008.

IV - DA AFERIÇÃO

4.1 Na falta de prova regular e formalizada o montante dos salários pagos pela execução da obra de construção civil foi obtido mediante cálculo da mão de obra empregada proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra de acordo com critérios estabelecidos pelo RFB - Secretaria da Receita Federal do Brasil definidos nos artigos 430 a 455 da Instrução Normativa SRP n.º. 03, de 14 de julho de 2005, cuja memória de cálculo encontra-se discriminada na Declaração e Informação sobre Obra - DISO e no Aviso para Regularização de Obra - ARO n.º 211519 de 18/11/2.008.

4.2 A fiscalização apresenta como critério de aferição para apuração do valor da mão-de-obra empregada na execução de obra de construção civil as Tabelas do CUB - Custo Unitário Básico, divulgadas mensalmente na internet ou na imprensa pelos sindicatos da Indústria da Construção Civil (SINDUSCON), da respectiva localidade ou da respectiva unidade da Federação onde esteja localizada a obra.

V - DA APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES

5.1 O valor originário do débito apurado no montante de R\$ 110.945,82 (cento e dez mil, novecentos e quarenta e cinco reais e oitenta e dois centavos) à:

- Contribuição da Empresa:

- a) Calculada mediante a aplicação da 'alíquota de 20% (vinte por cento) sobre a remuneração arbitrada no Tópico IV, item 4.2 deste Auto de Infração;
- b) Calculada mediante a aplicação da alíquota de 3% (três por cento) sobre a remuneração arbitrada no Tópico IV, item 4.2 deste Auto de Infração, para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT).

Constam do processo, ainda, os seguintes documentos: i) Termo de início de procedimento fiscal e demais intimações (fls. 19-22); ii) Procuração (fls. 23 e 24); e iii) Documentos pessoais (fl. 25).

O contribuinte apresentou impugnação em 29/01/2009 (fls. 27-68) alegando que:

- a) Descabe a aplicação do art. 307 do Decreto n.º 3.048/99, uma vez que o Mandado de Segurança impetrado pela contribuinte não tem relação com o mérito da decadência parcial dos créditos ora cobrados, mas tão somente com a expedição de certidão negativa de débitos (ou positiva com efeitos de negativa);
- b) Descabe a aplicação do prazo decadencial de 10 anos previsto pelo art. 45 da Lei n.º 8.212/91, tendo em vista a Súmula Vinculante n.º 8 do STF. Igualmente, não pode ser aplicado o prazo prescrito no *caput* do art. 482 da Instrução Normativa n.º 03/2005, devendo ser observado o art. 150, § 4º, do CTN - ainda que não haja o prévio recolhimento da exação, pois esse fato não tem o condão de alterar a forma de extinção do crédito tributário lançado por homologação, o que impede a aplicação do art. 173, I, do CTN.
- c) Parte dos créditos ora cobrados já foram atingidos pela decadência, uma vez que parte das obras referentes à área de 4.756,01 m² foi realizada em período decadencial. Apresenta-se com a impugnação os documentos necessários a comprovação da realização de obra referente a 3.859,14 m² durante o referido período, nos termos do art. 482 da Instrução Normativa n.º 03/2005 (discriminados e analisados às fls. 116-120);
- d) Tem-se como termo inicial do prazo decadencial a data 06/2002, constante do auto de vistoria do corpo de bombeiros, tendo em vista ser esta a última data que consta nos documentos apresentados pela impugnante. Assim, aplicando-se a regra do art. 150, § 4º, do CTN, a constituição do crédito referente à área de 9.618,94 m² poderia ter ocorrido até 06/2007. Mesmo se adotado o entendimento expressado pela Receita Federal do Brasil nos autos do Mandado de Segurança n.º 2008.61.09.010434-1 no sentido de que “*as contribuições passaram a ser exigíveis a contar de 02/02/2003*”, o Fisco teria até 02/2008 para constituir o crédito, o que apenas ocorreu em 30/12/2008;
- e) Há divergência em relação à área tributável entre o Aviso de Regularização de Obra - ARO, do qual consta 4.515,35 m², e o Relatório Fiscal, que aponta 4.759,01 m², o que trouxe reflexos para o valor a ser

cobrado. Tal divergência quanto ao dado utilizado para a aferição indireta da base de cálculo leva à nulidade do lançamento, uma vez que não atendeu corretamente às exigências do art. 142 do CTN. Caso não se entenda pela nulidade, cabe ao menos a adoção do valor constante do ARO para a redução da base de cálculo utilizada, em respeito aos art. 112, I e II, do CTN;

- f) Embora a Lei nº 8.212/91 prescreva a possibilidade de aferição indireta da base de cálculo das contribuições cobradas, em consonância com o art. 148 do CTN, o método prescrito pela Instrução Normativa nº 03/2005 e utilizado no caso extrapola os limites determinados em Lei - isso porque os valores utilizados para calcular as contribuições previdenciárias foram estabelecidos exclusivamente nessa IN -, tornando ilegal a apuração do crédito;
- g) A fiscalização não apontou qual seria a base de cálculo que se adequa aos fatos efetivamente ocorridos, em ofensa ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e ao art. 142 do CTN. Trata-se de nulidade material que ensejou cerceamento do direito de defesa da impugnante;
- h) O lançamento está baseado em presunção por parte do Fisco, o que diverge do dever da fiscalização de buscar a verdade material por todos os meios que lhe são facultados em Lei, ainda mais considerando que os casos de dúvida devem ser interpretados em favor do contribuinte. A presunção utilizada não atende aos requisitos mínimos de segurança, quais sejam: i) Demonstração de causalidade entre o indício e o fato presumido; e ii) demonstração de existência de gravidade, precisão e concordância - probabilidade e intensidade que não gere dúvida ou contradição lógica;
- i) O Auto de infração foi lavrado após a entrada em vigor da Medida Provisória 449/2008. Entretanto multa de ofício foi indevidamente aplicada de acordo com a redação antiga do art. 35 da Lei nº 8.212/91. Havendo incorreção na capitulação legal, deve ser cancelado o lançamento; e
- j) Descabe a aplicação da Taxa Selic para o cálculo de juros de mora, bem como a incidência de juros sobre o valor da multa.

Ao final, formulou pedidos nos seguintes termos (fl. 68):

185. Diante do exposto, requer a Impugnante seja dado integral provimento à presente Impugnação, julgando-se nula a autuação, ou, caso assim não seja entendido, julgando-se improcedente o Auto de Infração, com o conseqüente arquivamento dos autos, nos termos acima pleiteados.

186. Caso assim não se entenda, requer seja integralmente excluída a multa de ofício, em face da revogação do artigo 35, da Lei nº 8.212/91 pela Medida Provisória nº 449/2008, bem como sejam afastados os juros de mora calculados com base na taxa SELIC, assim como a aplicação dos juros sobre a multa, por ser manifestamente inconstitucional e ilegal sua exigência.

187. Requer, por fim, a produção de todas as provas em direito admitidas, além da posterior juntada de documentos.

A impugnação veio acompanhada dos seguintes documentos: i) Atos constitutivos, alterações contratuais e atas de reuniões da contribuinte (fls. 69-77, 224 e 225); ii) Documentos pessoais (fl. 78); iii) Cópias de documentos dos autos (fls. 79-95); iv) Referentes ao Mandado de Segurança n.º 2008.61.09.010434-1 (fls. 96-168, 252-387, 400 e 474-465); v) Anexo XI - Declaração e informação sobre obra de construção civil - DISO (fls. 169-171 e 388-390); vi) Petições da contribuinte à fiscalização (fls. 172-174, 219, 220 e 226-230); vii) Certidão emitida pela Prefeitura Municipal de Mogi Mirim e correspondente habite-se (fls. 175 e 176); viii) Capturas de tela referentes ao cadastro geral - dados da obra (fls. 177 e 178); ix) Anotação de responsabilidade técnica - ART e relatório de constatação de evidências sobre a idade das construções (fl. 179-203, 402-407 e 430-450); x) Publicações de matérias na imprensa (fls. 204-209 e 451-459); xi) Auto de vistoria do corpo de bombeiros (fl. 210 e 401); xii) Projeto arquitetônico (fls. 211-214); xiii) Aviso de regularização de obras - ARO (fls. 215-217, 391-396 e 463-465); xiv) Guias da Previdência Social - GPS (fl. 218); xv) Relativos a entrega de declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (fls. 221-223); xvi) Registros de imóveis (fls. 231-234); xvii) Capturas de tela dos sistemas DATAPREV e da Receita Federal do Brasil (fls. 235-250, 398 e 399); xviii) Documento de arrecadação de Receitas Federais (fl. 251); xix) Certidão negativa de débitos (fl. 397 e 473); xx) Memoriais de atividades e descritivo (fls. 408-429); xxi) Capturas de tela do sistema da Comissão de Valores Mobiliários - Formulários de Informações Anuais - IAN (fls. 460-462); xxii) Documentos internos da Receita Federal do Brasil (fls. 468-472).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento Rio de Janeiro I/RJ (DRJ), por meio do Acórdão n.º 12-34.160, de 09 de novembro de 2010 (fls. 497-509), negou provimento à impugnação, mantendo a exigência fiscal integralmente, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 02/01/2003 a 15/07/2008

OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL DE RESPONSABILIDADE DE PESSOA JURÍDICA. AFERIÇÃO INDIRETA.

Na falta de prova regular e formalizado 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, a teor do disposto no § 4º do artigo 33, da Lei n.º 8.212/1991.

DECADÊNCIA. ÔNUS DA PROVA.

Compete ao sujeito passivo a comprovação da realização de parte da obra ou da sua total conclusão em período abrangido pela decadência.

PRODUÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO.

O momento para a produção de provas, no processo administrativo, é juntamente com a impugnação.

JUROS SELIC.

São devidos os juros sobre as contribuições arrecadados em atraso, no percentual estabelecido pela legislação de regência.

MULTA DE MORA. RETROATIVIDADE DE NORMA BENIGNA.

O cálculo para aplicação da norma mais benéfica ao contribuinte deverá ser efetuado na data da quitação do débito, comparando-se a legislação vigente à época da infração com os termos da Lei n.º 11.941/2009.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

Conhecimento

A intimação do Acórdão se deu em 15 de dezembro de 2010 (fl. 512), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 14 de janeiro de 2011 (fls. 516-567). A contagem do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço parcialmente.

Deixo de conhecer da alegação quanto à suposta ilegalidade do método de aferição previsto pela Instrução Normativa nº 03/2005 e utilizado pela fiscalização para a composição da base de cálculo. Isso porque o órgão julgador administrativo não tem competência para se pronunciar acerca de eventuais excessos, contradições ou incompatibilidades entre a Lei e normas de caráter infra legal em matéria tributária. Tais considerações estão reservadas ao Poder Judiciário.

Mérito

Das matérias devolvidas

1. Dos documentos apresentados apenas em fase recursal

O recorrente apresentou alguns documentos com seu recurso voluntário, consistentes em pesquisa elaborada por profissionais vinculados à Universidade Federal de Santa Maria/RS. A juntada de documentos pelo sujeito passivo no processo administrativo fiscal deve estar concentrada no momento de sua impugnação, de acordo com o art. 16 , III, do Decreto nº 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

O § 4º do mesmo dispositivo prevê as condições específicas em que os documentos e provas poderão ser apresentados excepcionalmente em fase recursal:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Os documentos poderão ser admitidos e analisados caso se encaixem em uma dessas hipóteses.

Verifica-se que não há provas e nem alegações no sentido de que era impossível a apresentação desses elementos com a impugnação em razão de força maior. Também, não se pode afirmar que os documentos se referem a fatos ou direitos supervenientes.

De outro lado, é possível verificar pela fundamentação do recurso que a pesquisa em questão foi juntada com o objetivo de contrapor as afirmações do Delegado da Receita Federal de Limeira em resposta ao pedido de informações do Juízo da 1ª Vara da Justiça Federal de Piracicaba, no âmbito do Mandado de Segurança nº 2008.61.09.010434-1, datada de 27 de novembro de 2008 (fls. 434-466 do processo nº 10865.004654/2008-51). Os argumentos do Delegado foram utilizados pela DRJ às fls. 578-580 para formar sua convicção no sentido de que as fotografias utilizadas no laudo e respectiva anotação de responsabilidade técnica não atendiam os padrões necessários ao fim pretendido.

Verifica-se que os documentos relativos ao citado Mandado de Segurança foram juntados aos autos pela própria recorrente, bem como que os argumentos do Delegado da Receita Federal de Limeira já eram de seu conhecimento à época do protocolo da impugnação administrativa. Assim, não se pode dizer que os documentos juntados com o recurso destinam-se a “contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos”.

Por esse motivo, não devem ser admitidos e analisados os documentos referentes à citada pesquisa.

2. Da decadência

Entende a contribuinte que deve ser reconhecida a decadência de parte dos créditos tributários, referentes a uma área de 3.859,14 m² que teria sido construída dentro de período decadencial, de forma que caberia o lançamento por aferição indireta das contribuições previdenciárias relativas apenas à área remanescente de 896,87 m².

Assevera que a regra aplicável para a contagem do prazo de decadência no caso em tela é aquela prevista pelo art. 150, § 4º, do CTN. Isso porque é esse o dispositivo que rege o período decadencial dos tributos lançados por homologação, ainda que não exista qualquer pagamento antecipado por parte do sujeito passivo - já que este fato não tem o condão de alterar o modo de lançamento do tributo.

De fato, o citado dispositivo é aquele que rege o prazo decadencial a ser observado nos casos de tributos lançados por homologação (tais como as contribuições previdenciárias ora cobradas), determinando que período quinquenal inicia-se com a ocorrência do fato gerador. Não se manifestando o Fisco no sentido de homologar ou revisar o lançamento, restaria decaído o direito de constituir o crédito tributário.

Entretanto, é necessário atentar para o quanto já fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no âmbito do REsp nº 973.733/SC, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória pelo CARF. Tal decisão fixou interpretação no sentido de que, não havendo pagamento antecipado nos casos de tributos lançados por homologação, o prazo a ser observado é aquele previsto pelo art. 173, I, do CTN. A tese então firmada, dando origem à Sumula nº 555 do STJ, foi a seguinte:

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação **ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre**, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito. (grifos nossos)

Por esse motivo, não há como acolher os argumentos da recorrente nesse ponto.

Outro ponto se refere à comprovação da execução e conclusão das obras de construção civil dentro do período decadencial. A questão estava regulamentada à época pelo art. 482 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 03/2005 da seguinte forma:

Art. 482. [...]

§ 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:

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.

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

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.

§ 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.

Tem-se, portanto, que cabe a análise pormenorizada dos documentos apresentados pela contribuinte para contrapor as conclusões da fiscalização, bem como aqueles que embasaram o lançamento.

2.1. Dos autos de vistoria do corpo de bombeiros

Conforme consta da decisão recorrida, os documentos em epígrafe já foram reconhecidos como elementos aptos a comprovar que a obra foi realizada em período decadencial, uma vez que, nas palavras do Delegado da Receita Federal do Brasil em Limeira/SP: “[...] constam como área total e área aprovada 9.757,99 m² [...] possuem o mesmo endereço e o mesmo proprietário consignados no projeto de construção e no habite-se expedido pela Prefeitura Municipal”.

Na ausência de recurso de ofício questionando esse ponto, adoto o posicionamento da decisão recorrida. Ressalta-se, porém, que são ainda necessários mais dois documentos semelhantes, nos termos do art. 482, § 4º, da Instrução Normativa nº 03/2005, acima transcrito.

2.2. Da declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

A recorrente apresentou recibos de entrega de declarações de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica conforme destacado e identificado no relatório acima.

Entretanto, analisando as alegações do recurso voluntário, verifica-se que tais elementos não são elencados como aptos a comprovar a realização da obra de construção civil dentro do período decadencial. É o que se extrai, por exemplo, do seguinte parágrafo:

58. Realmente, a Recorrente apresentou três documentos que são exigidos no referido dispositivo legal, quais sejam: 1) Auto de vistoria do corpo de bombeiro datado de 14/06/2002, no qual restou consignado que a área total da empresa é de 9.757,99, nos termos do § 4º, inciso IV, da Instrução Normativa nº 03/2005; 2) Relatório de constatação de evidências sobre a idade das construções assinado pelo engenheiro pelo Engenheiro José Otávio Salvador e a respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, registrada no Conselho Regional de Engenharia Arquitetura e Agronomia - CREA, bem como a planta aerofotogramétrica datada de dezembro de 2001, nos termos do § 4º, inciso V, da Instrução Normativa nº 03/2005; 3) o formulário de Informações Anuais - IAN do ano de 2001, extraído do banco de dados da Comissão de Valores Mobiliários - CVM, órgão oficial do Governo Federal, através do no site - www.cvm.gov.br - no qual resta consignado que a Recorrente, no início do ano de 2002, já possuía uma área construída de 12.000 (doze mil) metros quadrados, nos termos do § 6º, da Instrução Normativa nº 03/2005, sendo de rigor o reconhecimento da decadência das contribuições previdenciárias no caso concreto.

Dessa forma, ausentes justificativas que apontem em sentido contrário, adoto quanto a esses documentos as razões expostas na manifestação do Delegado da Receita Federal do Brasil em Limeira/SP, já referidas pela decisão recorrida:

O Recibo de entrega de Declaração e Notificação de Lançamento de Imposto de Renda da empresa Baumer Ortopedia Ltda., CNPJ/MF nº 48.169.288/0001-59, dos exercícios de 1989 e 1990 não vem acompanhado de discriminação de imóvel, com endereço e área. Aliás, a hipótese não é possível para Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, para a qual não há anexo que permita a declaração de bens e direitos, como ocorre com a Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física.

A Declaração de Imposto de renda da pessoa jurídica, entretanto, remete à escrituração contábil. Esta, se portadora de todas as formalidades intrínsecas e extrínsecas e nos históricos dos lançamentos contábeis dos bens imóveis constantes do ativo imobilizado da empresa, descrever o imóvel com endereço completo e área, e tiver sido escriturada e registrada contemporaneamente, em período abrangido pela decadência, poderá ser considerada documento probante da data da construção do imóvel.

Entretanto, não foi apresentada escrituração contábil e o recibo de entrega da declaração e Notificação de Lançamento de Imposto de Renda comprova a entrega da declaração do imposto pela empresa Baumer Ortopedia Ltda., CNPJ/MF nº 48.169.288/0001-59, e não pela empresa BAUMER S/A, inscrita no CNPJ /MF sob nº 61.374.161/0001-30, e o endereço constante do carimbo padronizado de CGC constante no referido documento informa como endereço da empresa Avenida Prefeito Antônio Tavares Leite, 381 e não Avenida Prefeito Antônio Tavares Leite, nº 181, como consta no projeto aprovado e habite-se objeto dessa manifestação.

Não há, portanto, como considerar-se esse um segundo documento de comprovação de construção em período decadencial.

2.3. Formulário de informações anuais - IAN do ano de 2001

Alega a recorrente que o documento em questão atende aos requisitos do art. 482, § 6º, da Instrução Normativa nº 03/2005 e, por isso, deve também ser considerado um dos documentos aptos a comprovar a realização das obras durante o período decadencial, nos termos do § 4º do mesmo artigo.

Assevera que se trata de documento expedido pela Comissão de Valores Imobiliários - CVM (órgão oficial do Governo Federal), com data contemporânea à época da decadência alegada, do qual consta a área do imóvel da recorrente. Tal elemento comprovaria, inclusive, que a recorrente já possuía uma área construída de 12.000,00 m², muito superior ao total de 9.618,94 m² que se alega ter sido construído durante o período decadencial.

Pois bem. De fato, a CVM se trata de órgão oficial ligado ao Governo Federal. Portanto, para atender ao que prescreve o citado § 6º, é necessário que o documento seja contemporâneo à decadência alegada, bem como identifique a área do imóvel.

Cabe mencionar que, realmente, a decisão recorrida deixou de se manifestar expressamente sobre esse documento, limitando-se a referenciar as razões apresentadas pelo Delegado da Receita Federal do Brasil em Limeira/SP no âmbito do Mandado de Segurança nº 2008.61.09.010434-1 - as quais apenas indicam genericamente que “*os demais documentos apresentados pela impetrante para comprovar a decadência da área a regularizar do imóvel não estão previstos como comprobatórios para esse fim*” e que “*não foram apresentados documentos que possam suprir as exigências do citado § 6º*”.

Observa-se, ainda, que o IAN/2001 da recorrente não consta da lista dos documentos analisados pelo referido delegado (fls. 457 e 458 do processo nº 10865.004654/2008-51) na oportunidade em que se debruçou sobre as alegações de decadência das contribuições ora cobradas.

Verifica-se à fl. 460 a captura de tela referente à consulta no sistema informatizado da CVM quanto aos Formulários de Informações Anuais apresentados pela recorrente entre os anos de 2001 a 2004. Às fls. 460 e 461 constam capturas de tela da consulta específica ao IAN de 31/12/2001, destacando o “Grupo 13 - Propriedades Relevantes”, no qual indica-se os seguintes dados do imóvel localizado na Av. Pref. Ant. Tavares Leite, 181, em Mogi Mirim/SP: Área total de 192.230,00 m² e área construída de 12.000,00 m².

Em que pese tais dados constarem de sítio eletrônico de órgão do Governo Federal, é importante lembrar que se tratam de informações a ele transmitidas por parte da própria contribuinte. Nesse sentido, não são fornecidas maiores informações acerca de como seria possível verificar a autenticidade das informações, motivo pelo qual deixo de considerar que tal documento esteja apto a comprovar a conclusão das obras dentro de período decadencial nos termos do § 6º do art. 482 da Instrução Normativa nº 03/2005.

2.4. Do relatório de constatação de evidências sobre a idade das construções com anotação de responsabilidade técnica (ART) e publicações em revistas contemporâneas ao período abrangido pela decadência.

Entente a recorrente que o Laudo técnico apresentado, acompanhado pela necessária anotação de responsabilidade técnica - ART e por publicações de matérias da imprensa contemporâneas aos fatos também se qualificariam como meios de prova da conclusão das obras durante período decadencial, nos termos do art. 482, § 4º, V, da Instrução Normativa n.º 03/2005.

A DRJ, por sua vez, entendeu que tais documentos não seriam suficientes para os fins pretendidos em razão dos argumentos já aduzidos pelo Delegado da Receita Federal do Brasil em Limeira/SP, quais sejam (fls. 579-580 do processo n.º 10865.004654/2008-51):

Quanto ao Relatório de Constatação de Evidências sobre a Idade das Construções assinado pelo Engenheiro Civil José Otávio Salvador, com registro no CREA sob n.º 060.146.929-1 (com respectiva ART n.º 92221220080819311, datada de 19/12/2008) e fotografia da vista área da Baumer, na qual não consta a data de obtenção, e as publicações em revistas contemporâneas ao período abrangido pela decadência, que contém fotografias aéreas do parque industrial da Baumer, as explicações abaixo, por si só, levarão à conclusão se os documentos devem ou não serem aproveitados para comprovar decadência na obra.

As instruções sobre construção civil determinam que deva ser apresentada planta aerofotogramétrica do período abrangido pela decadência, acompanhada de laudo técnico constando a área do imóvel e a respectiva ART no CREA.

A Aerofotogrametria refere-se às operações fotogramétricas realizadas com fotografias da superfície terrestre obtidas por uma câmera precisão com o eixo ótico do sistema de lentes mais próximo da vertical montada um aeronave preparada. E utilizada na Cartografia, Planejamento e Desenvolvimento Urbano, Engenharias Civil, Agrônomicas e Florestal.

Como se pode verificar, as fotos acostadas ao processo foram reproduzidas de revistas destinadas à exposição e venda dos produtos fabricados pela Baumer. São fotografias do parque fabril da Impetrada, que, profissionalmente, expunha aos adquirentes seus produtos e suas magníficas instalações industriais.

Para a finalidade para a qual as fotos foram tiradas, não havia a preocupação em que estas fotos fossem realizadas na vertical, ou que, através delas, pudessem ser extraídas áreas de construção que comprovassem que as instalações foram construídas em período decadencial. Aliás, existe até uma certa profundidade nas fotos, com alguns prédios destacando-se à frente e outros ao fundo, em menor tamanho, não contemplando a visibilidade conferida aos primeiros.

As plantas aerofotogramétricas são planas, com todos os prédios vistos exatamente na vertical, e a distância focal da câmera é fator determinante para a altura de vôo e muitas vezes, o uso final das imagens.

Dependendo da altura e distância focal é determinada a escala da planta aerofotogramétrica, o que permitirá o cálculo da área construída com grande precisão. E por esse motivo que muitas Prefeituras Municipais lançam o Imposto Predial com base nesses tipos de plantas.

Como se pode verificar, as fotografias aéreas apresentadas não podem ser tecnicamente consideradas plantas aerofotogramétricas.

Não obstante, mesmo que viessem a serem consideradas como mais um elemento entre os três exigidos pelo § 4º do artigo 482, haja vista estarem acompanhadas do Laudo Técnico e respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica - ARTI ainda assim, não se

tem o número mínimo de documentos exigidos pelas normas vigentes para comprovar cabalmente a edificação em período decadente.

Foi por esses motivos que o Auditor Fiscal responsável pela emissão do Aviso de Regularização de Obra - ARO não considerou as fotos aéreas comerciais como planta aerofotogramétrica. Em seu relatório, assim se manifestou:

“Dos documentos comprobatório disposto no parágrafo 4º foi considerado apenas o Auto de Vistoria do Corpo de Bombeiros, quanto o Relatório de Constatação de Evidência com análise dos telhados com base em fotos e publicações sendo tais documentos não previstas como prova de término da obra em período decadencial, restando assim apenas um documento pelos três dos dispostos no parágrafo 4º da IN 03/2005”.

Em resposta a esses argumentos, apontou a contribuinte que as fotografias utilizadas para a confecção do laudo respeitam as normas técnicas que visam garantir a confiabilidade das informações. Ainda, reitera que os métodos de interpretação das imagens utilizados pelo Engenheiro responsável são mais do que suficientes para alcançar com precisão a idade e a dimensão da área construída do imóvel em questão.

Pois bem. A questão controvertida relaciona-se à aptidão das imagens constantes do laudo para chegar às conclusões apontadas pelo engenheiro responsável, especialmente em relação às dimensões das áreas construídas e do período em que foram edificadas, tendo por base a data de registro das fotografias aéreas.

O “Relatório de Constatação de Evidências sobre a Idade das Construções” (fls. 430-450) indica que os materiais utilizados para o exame técnico pelo engenheiro responsável foram: i) Plantas aprovadas pela Prefeitura Municipal de Mogi Mirim; e ii) Publicações da área da indústria de equipamentos hospitalares e ortopédicos. Mencionam-se como “outras evidências”: i) Os autos de vistoria do corpo de bombeiros; e ii) Fotografias aéreas produzidas pela empresa Base Serviços de Fotografias Aéreas e Imagens LTDA - EPP.

Nota-se pela análise das fls. 439-450 que as imagens utilizadas para a formulação do laudo foram aquelas retiradas de publicações na imprensa, as quais visavam apresentar a empresa recorrente, seus produtos e suas instalações a possíveis interessados em seus produtos ou serviços. Tais peças publicitárias constam das fls. 451-459, além de outros trechos dos autos já identificados no relatório.

Como bem delimitado pelo Delegado da Receita Federal do Brasil em Limeira/SP, por mais que essas imagens apresentem as instalações da empresa por fotografias aéreas, não se pode dizer que se tratam propriamente das plantas aerofotogramétricas exigidas pelo art. 482, § 4º, V, da Instrução Normativa nº 03/2005. Isso porque:

- a) A captação das imagens tinha propósitos publicitários, os quais não se confundem com a intenção de aferir com precisão as dimensões dos estabelecimentos;
- b) Não há evidências quanto as especificações dos equipamentos utilizados na captação das imagens (qual o tipo de máquina fotográfica utilizada, por exemplo), e nem mesmo de qual altura foram tiradas as fotografias. Isso é importante porque, como bem mencionou o Delegado, as plantas

aerofotogramétricas são elaboradas com equipamentos e métodos específicos; e

- c) Boa parte das constatações estão baseadas no documento nomeado “fotografia 3”, a qual foi publicada na revista “Guia de Fornecedores” em julho de 2003 e, alegadamente, foi captada em setembro de 2002. Porém, conforme se verifica às fls. 458 e 459, não há indicações da data em que a imagem foi captada.

Em que pesem as justificativas da recorrente, no sentido de que as fotografias em questão e as técnicas utilizadas pelo engenheiro responsável pelo laudo seriam suficientes a constatar as dimensões e a idade das construções no imóvel, é necessário apontar que os documentos não se amoldam com perfeição às exigências da norma acima citada. Sendo assim, e considerando que ao julgador administrativo cabe a fiel aplicação da legislação tributária (sem conferir-lhe interpretação extensiva), entendo que os documentos em questão não se prestam a comprovar a conclusão das obras em período decadencial.

2.6. Conclusões sobre a decadência

Tendo em vista os subitens acima, tem-se que os documentos apresentados não são suficientes para comprovar a conclusão das obras durante o período decadencial, devendo ser mantidas as conclusões da fiscalização e da decisão recorrida, especialmente considerando o quanto informado no projeto arquitetônico com planilha de áreas a regularizar (fls. 50 e 51 do processo nº 10865.004654/2008-51), certidão emitida pela Prefeitura Municipal de Mogi Mirim (fl. 175) e o habite-se de protocolo nº 8526/08 (fl. 176), bem como a prescrição do art. 482, § 3º, I e III, da Instrução Normativa nº 03/2005.

3. Da ausência de suporte legal para o arbitramento realizado

Entende a recorrente que o lançamento pela técnica da aferição indireta careceu de fundamentação legal no caso em tela.

Contudo, verifica-se pelos documentos do Auto de Infração, especialmente o Relatório Fiscal e o anexo de Fundamentos Legais do Débito, que houve sim a indicação dos dispositivos legais e infra legais que dão suporte ao lançamento. A questão já foi enfrentada pela decisão recorrida, cujos apontamentos adoto como razões de decidir nesse ponto:

20. Assim dispõe a IN MPS/SRP nº 03, de 14/07/2005, vigente à época da lavratura, em relação à regularização de obra de construção civil:

Art. 472. A obra ou o serviço de construção civil, de responsabilidade de pessoa jurídica, deverá ser auditada com base na escrituração contábil, observado o disposto nos arts. 419 e 421, e na documentação relativa à obra ou ao serviço.

Art. 473. A base de cálculo para as contribuições sociais relativas à mão-de-obra utilizada na execução de obra ou de serviços de construção civil será aferida indiretamente, com fundamento nos §§ 3º, 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, quando ocorrer uma das seguintes situações:

(...)

II - quando não houver apresentação de escrituração contábil na forma estabelecida no §4º do art. 60;

(...)

§1º Nas situações previstas no caput, a base de cálculo aferida indiretamente será obtida:

(...)

II - pelo cálculo do valor da mão-de-obra empregada, correspondente ao padrão de enquadramento da obra de responsabilidade da empresa e proporcional à área construído;

(...)

Art. 478. Quando a empresa não apresentar escrituração contábil no momento da regularização, a CND será liberada mediante o recolhimento integral das contribuições sociais, apuradas por aferição nos termos dos arts. 427, 428, 600, 601, 604 e 605, ou nos termos do Capítulo IV deste Título, conforme o caso, desde que solicitada pelo responsável pela regularização da obra, observado o disposto no art. 475.

21. De acordo com a auditoria Fiscal, a empresa protocolou a DISO requerendo a decadência de parte das contribuições previdenciárias e apuração por aferição indireta das contribuições devidas da área remanescente. Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução da obra de construção civil foi apurado com base no art. 33, § 4º, da Lei nº 8.212/1991, abaixo transcrito:

“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 a ônus da prova em contrário. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)”.

22. Com efeito, o relatório fiscal motiva o arbitramento realizado, com base no art. 33, § 4º, da Lei 8.212/ 1991, face à não apresentação da escrituração contábil. O auditor aferiu corretamente a base impositiva e lançou as contribuições que reputou devidas, fornecendo todo o embasamento legal e normativo para o lançamento, apto a possibilitar o exercício do direito de defesa pelo contribuinte, não havendo, pois, qualquer nulidade a ser declarada.

Cabe lembrar, novamente, que não cabe ao julgador administrativo negar vigência à legislação tributária, nem emitir manifestação sobre sua eventual incompatibilidade com normas constitucionais ou outros dispositivos legais.

Nesse sentido, deixo de acolher os argumentos da recorrente nesse ponto.

4. Do erro na aferição da base de cálculo

Assevera a recorrente que houve erro na aferição da base de cálculo, o que levaria à nulidade do lançamento. Isso porque haveria divergência entre as áreas apontadas no Aviso de

Regularização de Obra - ARO e aquela utilizada para aferir a base de cálculo do tributo devido por meio de aferição indireta, mesmo havendo a substituição do ARO.

O lançamento foi realizado com base em uma área de acréscimo de 4.756,01 m², enquanto a recorrente aponta que o novo ARO aponta um total de apenas 4.563,35. Analisando o documento em questão (fl. 394-396), verifica-se o seguinte:

Dados Informados		
Destinação	Area Existente	Area Acréscimo
	489,17	721,02
Comercial Ed. Garag.	326,42 (Red. 50%)	59,70 (Red. 50%) 1(Pav) 1(Unid)
	4.944,21	3.649,67
Galpão Industrial		325,62 (Red. 50%) 3(Unid)
	5.433,38	4.370,69
Total	326,42 (Red. 50%) 5.596,59 (p/ Calc.)	385,32 (Red. 50%) 4.563,35 (p/ Calc.)

Tem-se que o valor indicado pelo Relatório Fiscal foi obtido a partir da soma dos valores da coluna “Área de Acréscimo” inscritos na linha “Total” como 385,32 (Red. 50%) e 4.370,69, totalizando 4.756,01 m².

No quadro “Dados de Enquadramento”, são identificados como “Áreas de Enquadramento” os valores de 750,87 e 3.812,48, cuja soma totaliza 4.563,35 m².

No quadro de título “Aferição da Remuneração da Mão de Obra Total”, são apresentadas as seguintes informações:

Aferição da Remuneração da Mão de Obra Total						
	Area Faixa	Custo Global	% Desconto	Custo Liquido	% M.O.	Remuneração M.O.
Acréscimo - Sal. Lojas	750,87	616.606,94	0	616.606,94	20	123.321,39
Acréscimo - Galpão	3.812,48	1.795.258,71	0	1.795.258,71	20	359.051,74
Total		2.411.865,65				482.373,13

Ao somar os dois valores constantes da coluna “Area Faixa” (“Acréscimo - Sal. Lojas” e “Acréscimo - Galpão”), tem-se o total de 4.563,35 m². Esse também é o quanto especificado no “Quadro de Áreas e remunerações” como “Área Total Projeto”:

Quadro de Áreas e Remunerações						
ARO	Área Total Projeto	% Não Decadente	Área Total Não Decadente	Área para Cálculo	Rem. de Recol. Atual.	Área a Regularizar
211519	4.563,35	100,00	4.563,35	4.563,35	0,00	4.563,35
Rem. MO Tot.	Rem. MO Não Decad.	Rem. MO A Regul.	Código de Pgto	INSS (31%)	Terceiros (5.8%)	Tot. a Recolher (36.8%)
482.373,13	482.373,13	482.373,13	2208	149.535,67	27.977,64	177.513,31

Em que pesem as citadas informações convergirem para a tese de que a área total construída fora do período decadencial era de 4.563,35 m², e não de 4.756,01 m², é importante

interpretar o conjunto probatório como um todo para verificar se houve ou não equívoco na composição da base de cálculo.

Se somadas as áreas que, na interpretação da recorrente, são indicadas pelo ARO como decaídas e não decaídas (5.596,59 m² e 4.563,35 m², respectivamente - excluindo da operação os valores de 5.433,38 m², 326,42 m², 4.370,69 m² e 385,32 m², também constantes do quadro “Dados Informados”), tem-se o total de 10.159,94 m².

No entanto, essa área total é incompatível com os valores informados pela própria contribuinte na DISO (fls. 388-390), quais sejam, 1.596,31 m², 8.022,63 m², 896,87 m², cuja soma totaliza 10.515,81 m². Importante lembrar que foi a partir das medidas desse documento que a recorrente sustentou a decadência de uma área de 9.618,24 m².

O total de 10.515,81 m² também é o que consta da certidão emitida pela Prefeitura Municipal de Mogi Mirim de fl. 56 e do quadro de áreas da fl. 51 do processo nº 10865.004654/2008-51.

Isso posto, note-se que a soma das áreas de 5.433,38 m², 326,42 m², 4.370,69 m² e 385,32 m², informadas com o ARO, é igual a 10.515,81 m². Com isso, ao subtrair desse total os valores referentes às áreas já decaídas (5.433,48 m² e 326,42 m²), chega-se à área reputada pela fiscalização como construída fora do período decadencial (4.756,01 m²).

Nesse sentido, tendo em vista que o Relatório Fiscal deixa claro que o lançamento não se baseou unicamente no ARO, mas sim no conjunto das informações constantes dos diversos documentos colhidos pela fiscalização, tem-se que não houve equívoco por parte da fiscalização no que diz respeito a composição da base de cálculo.

Por esse motivo, deixo de acolher os argumentos da recorrente nesse ponto.

5. Da ausência de indicação precisa da base de cálculo e do método utilizado

Entende a recorrente que a fiscalização deixou de apontar qual seria a verdadeira base de cálculo a ser utilizada para alcançar o montante devido, bem como o método e a memória de cálculo que formou a base de cálculo, resultando em cerceamento de seu direito de defesa.

Aqui é necessário retomar o quanto fixado no item 3 acima, no sentido de que a aferição indireta efetuada no caso em tela se deu nos exatos termos das normas legais e infra legais aplicáveis à espécie, sendo que os fundamentos legais foram devidamente informados ao sujeito passivo.

De outro lado, o Relatório Fiscal menciona os dados utilizados e o método utilizado conforme consta de fls. 12-17, além dos anexos de fls. 5-9. Entende-se, portanto, que a base de cálculo foi obtida mediante a operação prevista no art. 473, § 1º, II, da Instrução Normativa nº 03/2005:

Art. 473. A base de cálculo para as contribuições sociais relativas à mão-de-obra utilizada na execução de obra ou de serviços de construção civil será aferida indiretamente, com fundamento nos §§ 3º, 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, quando ocorrer uma das seguintes situações:

[...]

§1º Nas situações previstas no caput, a base de cálculo aferida indiretamente será obtida:

[...]

II - pelo cálculo do valor da mão-de-obra empregada, correspondente ao padrão de enquadramento da obra de responsabilidade da empresa e proporcional à área construído;

Por esse motivo, deixo de acolher as alegações da recorrente nesse ponto.

6. Do lançamento baseado em presunções pessoais

Entende a contribuinte que o lançamento foi baseado em presunções pessoais por parte do Auditor Fiscal, que deveria ter realizado mais diligências no sentido de encontrar a verdadeira data de conclusão das obras de construção civil, bem como as suas dimensões e as remunerações dos trabalhadores então empregados.

Em primeiro lugar, é necessário apontar que a questão que o art. 482, § 1º, da Instrução Normativa nº 03/2005 impõe ao próprio contribuinte o ônus de comprovar as datas de início e término das obras de construção civil.

De outro lado, note-se que não houve “presunção pessoal” por parte do auditor fiscal, mas sim a aferição indireta da base de cálculo, com esteio nos dispositivos legais e no método já descritos acima - e isso se deu tão somente porque o próprio contribuinte deixou de apresentar documentos que relacionassem com precisão a remuneração da mão-de-obra da empreitada.

Nesse sentido, deixo de acolher as alegações da recorrente nesse ponto.

7. Da multa aplicada e dos juros sobre ela incidentes

Assevera a recorrente que a multa foi aplicada com base no art. 35, I a III, da Lei nº 8.212/91, o qual já havia sido revogado pela Medida Provisória 449/2008 (posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009), o que configura equívoco na capitulação legal fornecida pelo auditor fiscal e, conseqüentemente, caberia o cancelamento do débito nesse ponto.

Pois bem, é necessário apontar que eventuais nulidades do lançamento, inclusive as que estejam relacionadas às multas, estão previstas pelo art. 59 do Decreto-Lei nº 70.235/72 nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

O lançamento em questão não se encaixa em nenhuma das referidas hipóteses, tendo em vista que o direito de defesa da recorrente foi efetivamente resguardado, com a declinação de todos os fundamentos legais do débito - inclusive daqueles referentes a multa, aplicáveis à espécie no entendimento do auditor fiscal.

A questão da aplicabilidade de um ou de outro dispositivo, tendo em vista os efeitos da vigência das alterações legislativas acima referidas, é questão que se concentra na possibilidade de retroatividade da norma que resultar na situação mais benéfica ao contribuinte. Com isso, entendo que deve ser observada a lógica da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14, de 04 de dezembro de 2009, art. 2º “*No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN)*”.

Sobre a incidência de juros sobre a multa, importante verificar o quanto fixado pela Súmula CARF n.º 108:

Súmula CARF n.º 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Sendo assim, descabem os argumentos da contribuinte.

8. Dos juros calculados pela Taxa Selic

Entende a recorrente que não cabe a aplicação de juros calculados através da Taxa Selic. No entanto, deve ser aplicada ao caso a Súmula CARF n.º 4:

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.

Por essas razões, deixo de acolher os seus argumentos.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle