



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

Processo nº 12045.000099/2007-97
Recurso nº 144.153 Voluntário
Acórdão nº 2302-00.507 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de junho de 2010
Matéria OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. DRO.
Recorrente EDUARDO RASSI
Recorrida SRP - SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2003 a 30/11/2003

DECADÊNCIA. CINCO ANOS. TERMO A QUO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO SOBRE AS RUBRICAS LANÇADAS. ART. 173, INCISO I, DO CTN.

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

Não tendo havido pagamento antecipado sobre as rubricas lançadas pela fiscalização, há que se observar o disposto no art. 173, inciso I do CTN.

OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL - ENQUADRAMENTO DE ACORDO COM O CUB - AFERIÇÃO INDIRETA. CRITÉRIOS SÃO ESTABELECIDOS PELO ÓRGÃO PREVIDENCIÁRIO.

Um dos fatos geradores de contribuições previdenciárias é a remuneração de mão-de-obra utilizada em obra de construção civil. Uma vez que o recorrente não possui prova dos valores despendidos com tal mão-de-obra, há que se utilizar o critério da aferição indireta.

A criação do critério para aferição é prerrogativa do órgão previdenciário e não do contribuinte.

JUROS CALCULADOS À TAXA SELIC. APLICABILIDADE.

A cobrança de juros estava prevista em lei específica da Previdência Social, art. 34 da Lei nº 8.212/1991, desse modo foi correta a aplicação do índice pela fiscalização federal. Para lançamentos posteriores à entrada em vigor da Medida Provisória nº 449, convertida na Lei nº 11.941, aplica-se o art. 35 da Lei nº 8.212 com a nova redação.

No sentido da aplicabilidade da taxa Selic, o Plenário do 2º Conselho de Contribuintes aprovou a Súmula de nº 3.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por maioria de votos, conceder provimento parcial quanto à preliminar de decadência, nos termos do voto do relator. Os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior e Thiago Davila Melo Fernandes divergiram, pois entenderam que se aplicava o artigo 150, § 4º do CTN. Quanto à parcela não decadente, por unanimidade de votos, foi negado provimento ao recurso.



MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA – Relator e Presidente.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Sato, Leôncio Nobre Medeiros, Maria Helena Lima, Manoel Coelho Arruda Júnior, Thiago Davila Melo Fernandes e Marco André Ramos Vieira (Presidente).

Relatório

A presente NFLD, tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social em virtude da utilização de mão-de-obra assalariada, na edificação de obra de construção civil de responsabilidade do notificado, fls. 14 a 17.

Não conformado com a notificação, foi apresentada defesa, fls. 24 a 36.

Foi comandada diligência, fl. 79, para verificar se houve ou não a fluência do prazo decadencial.

A fiscalização prestou informações às fls. 81 a 83. Cientificado do resultado da diligência, o autuado manifestou-se às fls. 90 a 103.

Nova diligência foi comandada pela Receita Previdenciária, fls. 111 a 112; tendo a fiscalização se manifestado às fls. 113 a 115.

Cientificado do resultado da diligência, o autuado manifestou-se às fls. 124 a 132.

Outra diligência foi comandada, fls. 136 a 137, tendo o Auditor se manifestado à fl. 138; com a manifestação do autuado às fls. 144 a 145.

Em função do previsto do art. 144, parágrafo 1º do CTN, foi comandada diligência fiscal para que fosse analisada a aplicação da Instrução Normativa nº 69. A fiscalização manifestou-se às fls. 149 a 151; e o Sr. Eduardo Rassi às fls. 157 a 162.

A Decisão-Notificação confirmou a procedência do lançamento, em parte, fls. 167 a 178.

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso, conforme fls. 181 a 197.

Foram apresentadas contra-razões às fls. 201 a 202.

Decisão proferida pela 1ª Turma da 3ª Câmara do CARF, fls. 205 a 208, converteu o julgamento em diligência para que o contribuinte demonstrasse que a obra foi concluída considerando o prazo de cinco anos previsto no CTN; bem como caberia à fiscalização considerar no cálculo do presente lançamento o prazo previsto no CTN, para se fosse o caso refizesse o cálculo, ainda que proporcionalmente.

A fiscalização federal refez o cálculo considerando a decadência proporcional, fl. 211.

Cientificado do resultado da diligência, o autuado manifestou-se às fls. 216 a 223. Em síntese alega que: não há nos autos qualquer indício que demonstre que a metodologia utilizada para recálculo existe ou possui previsão legal. A nota fiscal nº 5324 de 1991 comprova a aquisição de vitrais, que podem ser vistos nas ilustrações da revista Viver Bem. Juntou prova do pagamento ao caseiro. Foi juntado termo de declaração e a certidão de ocorrência, motivo que ensejou a rescisão contratual do caseiro. Há matéria e ilustração publicada na revista Viver Bem de 1992. As declarações de imposto sobre a renda fazem prova bastante. Apenas após a regularização pelo Poder Público é que deixará de ser fração ideal para se tornar lote propriamente dito. A recorrente juntou ART e Laudos Técnicos. Há declaração de energização informando que as instalações elétricas foram acionadas em 27 de abril de 1990. A nota fiscal nº 7474 demonstra a aquisição de quatro sofás. O lançamento já foi atingido pela decadência.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA, Relator

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme fl. 200. Pressuposto superado, passo ao exame das questões preliminares de mérito.

Quanto à questão preliminar suscitada pela recorrente, na peça recursal, de que o lançamento já fora atingido pela decadência, razão lhe confiro em parte.



3

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

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

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

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

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

No presente caso trata-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, cujo pagamento não foi realizado, sendo necessário o lançamento de ofício. Por não ter pago, nem declarado em GFIP, os valores somente conseguiriam ser apurados em ação fiscal, daí a aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN, para efeitos da contagem do prazo decadencial.

A decadência é causa extintiva do crédito tributário. Conforme previsto no art. 333 do CPC, cabe ao demandado o ônus da prova de causa extintiva, modificativa, ou impeditiva do direito do autor. Desse modo, ao contrário do que afirma o recorrente, o ônus da prova de que a área total já estava construída em período abrangido pelo prazo decadencial é do autuado. Caso a recorrente não apresente a documentação necessária, não conseguirá fazer a prova da fluência do prazo decadencial.

O Colegiado converteu o julgamento em diligência para que o autuado demonstrasse que a obra foi concluída nos cinco anos anteriores ao lançamento. Contudo, as provas colacionadas pelo autuado não são suficientes.

A nota fiscal n° 5324, fl. 105, prova a aquisição de vitrais, mas não prova a instalação dos mesmos na obra em questão, muito menos prova a conclusão da obra. Contudo, tal documento já foi considerado pela fiscalização, o que ensejou a retificação do lançamento, fl. 114.

O pagamento ao caseiro, fl. 106, não prova a conclusão da obra, mesmo porque nem sempre o caseiro reside no imóvel principal, e nem sempre reside no próprio imóvel. E outras vezes o caseiro é contratado justamente para vigiar os materiais que serão empregados na construção. No caso específico, a prova juntada à fl. 107, desnatura os recibos juntados. O termo de rescisão tem como empregador a sociedade empresária Steel, já os recibos tinham como suposto empregador o Sr. Eduardo Rassi, assim não é possível vincular o suposto caseiro à obra de construção civil, posto não ser possível vincular o caseiro à pessoa física do Sr. Eduardo Rassi. Apesar dessas observações, os documentos já foram considerados pela fiscalização, o que ensejou alteração do lançamento, fl. 114.

A nota fiscal à fl. 225 não está vinculada ao endereço da obra, e além do mais não se refere à prestação de serviços ligada a obra, tampouco materiais ou equipamentos empregados na obra.

As fotos colacionadas pelo recorrente e veiculadas na revista Viver Bem, fls. 40 a 41, não provam a construção de obra de 834,66 metros quadrados (fls. 81 e 85). Daí a necessidade de outras provas solicitadas pela fiscalização. Não é possível verificar a metragem apenas pelas fotos. Mesmo porquê, as ART juntadas pela recorrente demonstram a existência de diversos prédios: casa principal, casa de caseiro, guarda-barcos; e todas somadas não ultrapassam 350 metros quadrados. Uma vez que parte do lançamento está sendo expurgada pela decadência, a casa principal, que aparece nas fotos, está incluída na fração atingida pela decadência.

Ao contrário do afirmado pelo recorrente, as declarações de imposto sobre a renda juntadas, não fazem prova de conclusão da obra, pelo contrário. À fl. 47 foi declarado pelo contribuinte a propriedade de uma área em Três Ranchos. Entre 1989 e 1990 não houve nenhuma construção ou edificação, pois a situação do imóvel permaneceu inalterada no período sendo declarado o valor de 43.000,00. Somente foi declarada a área sem qualquer informação de edificação. O mesmo ocorreu para a declaração de 1991, fl. 54, não houve informação de construção, sendo declarado o mesmo valor sem alteração durante o exercício.

As anotações de responsabilidade técnica, fls. 61 a 68, apenas demonstram a elaboração de projeto, estando, portanto, ligado ao início da obra, e não à conclusão. Além do mais, referem-se a uma obra de 342 metros quadrados, o contribuinte edificou uma obra de 834,66 metros quadrados. Além do mais, as ART de fls. 65 a 68 foram elaboradas em novembro de 2003, portanto, não contemporâneas à realização da obra, e informam que o projeto foi realizado em 1989; contudo, projeto realizado, não se confunde com obra concluída. Afinal, nada impede que uma pessoa contrate a realização de um projeto em determinada data, mas construa efetivamente apenas nos anos subsequentes. Não bastasse, a metragem informada às fls. 65 a 68 está incompatível com os projetos informados às fls. 61 a 64. Os laudos técnicos juntados pelo recorrente não são provas suficientes, pois se não tiverem lastreadas em documentos contemporâneos à realização do imóvel, não passam de uma declaração. O laudo de fls. 69 e 70, estão relacionados à implantação da área verde, contudo não se está tributando mão-de-obra utilizada no plantio de jardim, o presente lançamento refere-se à mão-de-obra realizada na edificação da construção civil. O laudo juntado às fls. 72 a 75, sequer é preciso quanto à metragem, utilizando somente os termos “aproximada”, e como é cediço a controvérsia reside justamente em saber qual a metragem já havia sido edificada em período decadencial. Também é impreciso o laudo, pois na conclusão o engenheiro por meio de inspeção visual, está convicto que as edificações foram executadas entre 10 e 15 anos. Ora, é uma conclusão que possui uma margem de 50%. Da mesma forma que são 50% a mais em relação ao período de 10 anos, porque não seriam 50% a menos. Essa imprecisão é compreensível pois foi realizada com base apenas em inspeção visual e experiência pessoal do contratado pelo recorrente; não foi baseada em documentos, ou outros meios de prova.

A declaração de energização à fl. 77 apenas informa o início do fornecimento de energia. Não há individualização das residências, e além do mais, fornecer energia não quer dizer necessariamente que as obras foram concluídas em sua integralidade. Nada impede, por exemplo, de o fornecimento de energia ser somente em relação à casa do caseiro.



6
5

Pelo exposto, o contribuinte não comprovou a conclusão da integralidade da obra em período já abrangido pela decadência, seja observando a Instrução Normativa n.º 69, seja a de n.º 100, seja a de n.º 3 de 2005.

Ao contrário do que afirma o recorrente é possível a aferição indireta. Esta será utilizada quando não possível a análise de documentação que demonstre com certeza as respectivas bases de cálculo dos fatos geradores. Uma vez que houve a edificação de obra e correspondente uso de mão-de-obra, restou demonstrada a existência do fato gerador.

A fiscalização previdenciária não elaborou planilha de custo, mas sim aferiu, de forma indireta, na forma dos ditames legais, a mão-de-obra utilizada na edificação da obra. A competência para realizar tal enquadramento advém de dispositivo legal, art. 33, § 4º da Lei n.º 8.212/1991, nestas palavras:

Art. 33 – omissis

(...)

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada, 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 e ao padrão de execução da obra, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário

O que o Auditor Fiscal fez foi simplesmente uma conta aritmética utilizando-se tabela de valores elaborada pelo próprio Sinduscon, com base na área construída e no padrão da obra.

Nesse sentido é esclarecedor o posicionamento da 1ª Turma do STJ no julgamento do Recurso Especial n.º 384528, cujo Relator foi o Ministro José Delgado, publicado no DJ em 10/6/2002, cuja ementa transcrevo a seguir:

PREVIDENCIÁRIO E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. IRREGULARIDADE DE DOCUMENTOS. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE. ART. 33, § 4º, DA LEI 8.212/91. REEXAME DE MATÉRIA PROBATÓRIA. ÔBICE DA SÚM. 07/STJ. CUSTO UNITÁRIO BÁSICO – CUB. UTILIZAÇÃO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ART. 197, DO CTN. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA - CDA. SUBSTITUIÇÃO DO FATOR DE ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE ARTS. 202 E 203, DO CTN. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 13/STJ E ART. 255, DO RISTJ. PRECEDENTES

1. Comprovada a irregularidade na escrituração contábil da pessoa jurídica, sujeito passivo da obrigação tributária, pode a Fazenda Pública, nos termos expressos do art. 33, § 4º, da Lei 8.212/91, valer-se da aferição indireta dos valores devidos, conforme

evidenciado na hipótese. 2. A verificação de eventual equívoco na fiscalização dos documentos contábeis da empresa recorrente, o que, em tese, afastaria a utilização do lançamento por arbitramento, é mister que encontra óbice intransponível na Súmula 07/STJ. 3. A Lei 4.591, de 16/12/64, determinou que a

Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT, estabelecesse, dentre outros, critérios e normas para o cálculo de custos unitários de construção, o que foi materializado por intermédio da NB 140, atual NBR 12.721/92, que define os padrões para a apuração do Custo Unitário Básico da Construção Civil – CUB. Esta unidade de medida é calculada mensalmente pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil – SINDUSCON, não havendo neste ato ingerência do agente previdenciário fiscalizador e tampouco estabelecimento de base de cálculo diversa da legalmente prevista 4. Improcede a alegada ofensa ao art. 97 (inc. I e IV) do CTN, porquanto a Autarquia Previdenciária, ao utilizar o Custo Unitário Básico-CUB, não instituiu base de cálculo por intermédio de Ordem de Serviço, mas tão-somente aplicou um método para apurá-la, procedimento que se evidencia inteiramente em sintonia com o § 4º, art. 33, da Lei 8.212/91. 5. Na esteira dos precedentes da Corte, a mera substituição do fator de atualização monetária – na hipótese, a TRD pelo INPC –, não induz à nulidade da Certidão de Dívida Ativa – CDA, considerando que foi verificado no título todos os elementos exigidos pela Lei 6.830/80, havendo o devedor exercido regularmente o direito à ampla defesa. Ausente, dessarte, qualquer ofensa aos artigos 202 e 203, do CTN (REsp 331.343/MG, DJ 18.03.2002 e REsp 167.592/MG, DJ 17/08/1998, Relator Min. José Delgado) 6. A demonstração do dissenso pretoriano exige a similitude das situações fáticas julgadas, sendo indispensável a realização do cotejo analítico entre as teses em confronto, não se prestando ao mister paradigmas originados no mesmo tribunal recorrido, requisitos que na espécie não foram atendidos. Presente, portanto, o óbice contido na Súmula 13/STJ e artigo 255 do RISTJ. 7. Recurso especial parcialmente conhecido e, na parte conhecida, nego provimento.

Uma vez que o presente caso se trata de aferição, o critério para apuração de mão-de-obra é aquele previsto pelo órgão previdenciário que utilizará meios indiretos normatizados em suas Instruções Normativas.

Pelo exposto, foi correto o enquadramento realizado pelo órgão previdenciário, em virtude de se tratar de lançamento por arbitramento. O recorrente não fez prova do gasto real de mão-de-obra utilizada na edificação.

A cobrança de juros estava prevista em lei específica da Previdência Social, art. 34 da Lei nº 8.212/1991, abaixo transcrito, desse modo foi correta a aplicação do índice pela fiscalização federal:

Art.34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Artigo restabelecido, com nova redação



dada e parágrafo único acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Parágrafo único O percentual dos juros moratórios relativos aos meses de vencimentos ou pagamentos das contribuições corresponderá a um por cento.

Nesse sentido já se posicionou o STJ no Recurso Especial nº 475904, publicado no DJ em 12/05/2003, cujo relator foi o Min. José Delgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO EXECUÇÃO FISCAL CDA VALIDADE. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 07/STJ COBRANÇA DE JUROS. TAXA SELIC INCIDÊNCIA A averiguação do cumprimento dos requisitos essenciais de validade da CDA importa o revolvimento de matéria probatória, situação inadmissível em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 07/STJ. No caso de execução de dívida fiscal, os juros possuem a função de compensar o Estado pelo tributo não recebido tempestivamente. Os juros incidentes pela Taxa SELIC estão previstos em lei. São aplicáveis legalmente, portanto. Não há confronto com o art. 161, § 1º, do CTN. A aplicação de tal Taxa já está consagrada por esta Corte, e é devida a partir da sua instituição, isto é, 1º/01/1996. (REsp 439256/MG). Recurso especial parcialmente conhecido, e na parte conhecida, desprovido.

Para lançamentos realizados após a entrada em vigor da Medida Provisória nº 449, convertida na Lei nº 11.941, aplicam-se os juros moratórios na forma do art. 35 da Lei nº 8.212 com a nova redação.

No sentido da aplicabilidade da taxa Selic, o Plenário do 2º Conselho de Contribuintes aprovou a Súmula de nº 3, nestas palavras:

Súmula Nº 3

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais

Não possui natureza de confisco a exigência da multa pelo atraso, tendo previsão expressa no art. 35 da Lei nº 8.212/1991. Não recolhendo na época própria o contribuinte tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento. Se não houvesse tal exigência haveria violação ao princípio da isonomia, pois o contribuinte que não recolhera no prazo fixado teria tratamento similar àquele que cumprira em dia com suas obrigações fiscais.

É bem verdade que o art. 35 da Lei nº 8.212 foi alterado por meio da Medida Provisória nº 449, tendo, inclusive, sido acrescentado o art. 35-A à Lei nº 8.212. Assim, a partir da MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941, há que se diferenciar se os valores constaram ou não em lançamento de ofício. Se não houver lançamento de ofício e o contribuinte recolher espontaneamente os valores devidos aplica-se a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212, caso os valores tenham sido apurados por meio de lançamento de ofício, aplica-se o disposto no art. 35-A da Lei 8.212.

In casu, os valores constam em lançamento de ofício, e para os contribuintes que não declararam em GFIP, o regime jurídico novo ficou mais gravoso. Atualmente, para esses casos, deve ser observada a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, que prevê aplicação de multa de no mínimo 75%.

Desse modo, foi correta a aplicação da multa pelo órgão fazendário, não cabendo alteração do lançamento.

Quanto ao argumento da recorrente de que não há fundamentação legal para recálculo da NFLD, não lhe assiste razão. Como já afirmado, o presente lançamento foi originado de aferição indireta. Sendo um arbitramento, as alterações também continuarão sendo apuradas por aferição. Assim, reconhecendo a decadência parcial, a alteração do lançamento também será parcial.

O arbitramento sempre tem que ser guiado pela proporcionalidade e pela razoabilidade. Assim, entendo razoável o critério utilizado pela fiscalização para recálculo à fl. 211, expurgando as competências já alcançadas pela decadência. Os fundamentos legais para expurgar o período decadente na apuração do valor devido continua o mesmo, art. 33 e parágrafos, conforme indicado no relatório fiscal à fl. 07.

CONCLUSÃO:

Pelo exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário, para no mérito CONCEDER-LHE PROVIMENTO PARCIAL. O lançamento deve ser recalculado, em virtude da fluência do prazo decadencial em parte, na forma da fl. 211.

É como voto.

Sala das Sessões, em 9 de junho de 2010.


MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA, Relator.