



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12915.000720/2010-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-011.362 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de novembro de 2023
Recorrente OSWALDO MUNHOZ
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/08/1998 a 30/08/1998

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. LAUDO TÉCNICO.

A apresentação de laudo técnico é prova capaz de ilidir o lançamento de ofício com base na área construída.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Luciana Matos Pereira Sanchez (suplente convocado(a)), Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

Relatório

Trata a presente **Notificação Fiscal** de Lançamento de Débito de contribuições sociais devidas à Seguridade Social, ao FPAS — Fundo de Previdência e Assistência Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e as destinadas a Terceiros — SALÁRIO-EDUCAÇÃO, INCRA, SESI, SENAI e SEBRAE, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, oriundas da execução de obra de construção civil de responsabilidade de pessoa física, no montante de R\$ 22.318,87, consolidado em 30/09/1999.

Conforme o **Relatório Fiscal** (fls. 18 a 19):

(fl. 18) O fato gerador da contribuição em tela, refere-se à mão de obra utilizada na construção civil de um prédio residencial com área de 5.671,56 m², conforme Alvará de Licença n. 7921 de 03.09.98, da prefeitura Municipal de Ribeirão Preto – SP, DRO (Declaração para regularização de Obra) n. 668/98, de 14/08/98, e ARO -Aviso de Regularização de Obra) emitido em 19/08/98, no valor de R\$ 15.703,14.

(fl. 19) 5. A base de cálculo, projetada nos Discriminativos da presente Notificação, refere-se a valores relativos a mão-de-obra empregada na construção civil, tomando-se como base a Tabela Estadual de Custo Básico – CUB, fornecida mensalmente pelo Sindicato da indústria de Construção Civil — SINDUSCON, nos termos do parágrafo 4º, do art. 33 da lei 8.212, de 24.07.91 e art. 234 do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Dec. 3.048 de 12.05.99.

5.1. Os percentuais aplicados sobre a Tabela CUB vigente no mês 08/98, obedeceu ao padrão Normal — Tipo 11 (Edif. Residencial Alvenaria), valor do m²: R\$ 440,19, assim demonstrada a apuração do Salário de contribuição.

a) Foi feita as deduções de valores recolhidos através da conversão em metros quadrados, da remuneração constante das GRPSA's, ou seja, 5.133,01 m² foi dado como área regularizada, restando uma área de 538,55 m² a regularizar: Área 538,52 m² Custo Global/Custo Líquido 237.064,32 M.Obra 18,0 Custo M.O R\$ 42.671,58. (...)

O contribuinte apresentou **Impugnação** (fls. 29 a 34), protocolizada em 17/01/2001, referente ao DEBCAD 35.178.526-4. Nele alega que, na data de 29/06/1994, foram aprovadas as plantas apresentadas pelo proprietário com um item descrevendo as medidas do terreno e do subsolo (1.260,00m²) e outro com as medidas da construção (Pav. Térreo e Pav. Tipo, total 4.228,50m²). Aduz que deveria ter constado da documentação fornecida pela Prefeitura Municipal a soma do total construído mais a soma do subsolo, resultante no total de 5.671.56 m².

Também apresenta tabela (fl. 30) com as especificações: À LEGALIZAR 183,06 TOTAL 4 411,56 ÁREA LIVRE 1 071,53 TOTAL GERAL 5 483,09.

Afirma que, com base no Alvará expedido pela prefeitura, o INSS extraiu a metragem de 4.228,50m², e com isso alega que:

(fl. 31) uma vez que a área a regularizar totalizava 4.411,56m² e os valores dos Salários de Contribuição Referentes as GRPSs Relacionadas no DRO totalizaram 5.133,01m², restava um saldo em favor do contribuinte de 721,45m², tornado portanto, totalmente desnecessária a juntada de referido laudo ao Processo.

8.Entretanto, posteriormente, o próprio contribuinte, percebendo o erro material cometido, juntamente, pela Prefeitura Municipal e pelo Instituto Securitário, solicitou, mediante aditivo à DRO referida, fossem efetivadas as correções devidas, alertando o INSS para o erro ocorrido em razão da inclusão errada no Alvará emitido pela Prefeitura Municipal, onde havia constado como área total da construção a metragem de 4.411,56, uma vez desconsiderada a área do subsolo, informando, mais uma vez, o valor correto da construção, que teria com "área global real" o total de 5.671,56 m².

9.Nesta esteira, e com o desiderato de evitar qualquer outra incorreção, com relação às medidas do imóvel, novas plantas foram apresentadas à Prefeitura Municipal, apenas para alterar a forma do demonstrativo de especificação das áreas, alterando a forma das especificações da área do edifício objeto do presente processo, sob o processo

nº02/98/28161-6, cujo projeto foi aprovado em 01/09/98, posterior a data do D.R.O., com os resumos efetivados da seguinte forma:

Apresenta nova tabela (fl. 32) com as especificações: À LEGALIZAR 183,06 TOTAL 5 671,56 ÁREA LIVRE 1 071,53 TOTAL GERAL 6 743,09.

(fl. 32-33) 10. Não obstante isto, e verificando o contribuinte que, desconsiderando o valor inicialmente levado em consideração pela Prefeitura Municipal e, conseqüentemente, pelo Instituto Securitário, para apuração de nova metragem da " área de construção global", consideradas as peculiaridades técnicas para apuração de tal valor com relação à construção do subsolo, em conformidade com o disposto nos itens 23.2º2 e 27º3 da Ordem de Serviço INSS/DAF nº 161/97, apresentou, juntamente com a informação para retificação da área total da construção, LAUDO TÉCNICO, onde determina os valores da área de construção global do pavimento subsolo que, de acordo com a metodologia utilizada, tem sua equivalência, em metros quadrados, para efeito de apuração de base de cálculo de salário-de-contribuição devidos, a Área de Construção Global e 504,00 m² e não 1.260,00 m², o que provoca alteração na área total a ser considerada como base de cálculo para apuração dos valores dos salários de contribuição.

11. Portanto, não obstante a existência da área de construção real ser de 5.671,56 m², para efeito de apuração da base de cálculo dos salário-de-contribuição, em conformidade com a Ordem de Serviço 161/97, aplicável no presente caso, o valor a ser considerado com a relação ao subsolo deve ser de 504,00 m². Portanto, teremos o seguinte cálculo:

Apresenta uma terceira tabela (fl. 33) em que consta: ÁREA TOTAL DE CONSTRUÇÃO 5 671,56 m² ÁREA GLOBAL REAL DO SUBSOLO 1 260,00 m²(-) SUBTOTAL 4 411,56 m² ÁREA TOTAL DE CONSTRUÇÃO GLOBAL EQUIVALENTE DO SUBSOLO 506,00 m² (+) TOTAL 4 917,56 m².

(fl. 33) 12. Interessante, entretanto, que embora o INSS possuísse, até o alerta emitido pelo próprio contribuinte, como valor total de construção, a metragem de 4.411,56 m², valor este que constou inclusive da documentação existente até aquele momento, após tal fato, passou a considerar, para efeito de base de cálculo e apuração dos valores que entendia devidos, a metragem total de 5.671,56 m², desconsiderando, totalmente, o LAUDO TÉCNICO juntado em anexo ao mesmo documento de regularização da referida DRO (sob protocolo nº35.426.002440/98-35, de 31/08/98),... Ou seja, de um único documento extraiu somente a parte que lhe interessava, desconsiderando totalmente a parte relativa à regularização da situação do contribuinte.

13. Desta forma, considerando todos os elementos erigidos na presente defesa, há que ser reconhecida, pelo Instituto Securitário, a quitação total dos valores devidos pelo contribuinte a título de mão de obra utilizada na construção civil do prédio residencial objeto do presente processo, correspondente às partes dos empregados, da empresa e de terceiros, em conformidade com o seguinte quadro resumo:

ÁREA DE CONSTRUÇÃO GLOBAL 4 917,56 m²(-)

ÁREA EQUIVALENTE RECOLHIMENTO GRPSs 5 133,01 m²(+)

SALDO EM FAVOR DO CONTRIBUINTE 215,45 m²(+)

A **Decisão-notificação** n. 21.431/179/00 (fls. 53 a 54), datada de 07/06/2000, julgou pela nulidade do lançamento e determinou a imediata lavratura de NFLD substitutiva, pelo que segue:

(fl. 53) 4. Da análise dos autos, constatou-se que foi atribuído ao débito lançado codificação incorreta 507.0, relativo ao FPAS — Fundo de Previdência e Assistência Social, quando **o correto para execução de obra de construção civil, de responsabilidade de pessoa física, é 507.2.**

Consta solicitação de correção de **Laudo Técnico** (fl. 58 e seguintes) à Fiscalização Geral de Obras em documento datado de 31/08/1998.

Em 26/03/2001 a **Decisão-notificação** n. 21.431/084/01 (fls. 85-91), julgou pela procedência do lançamento. Quanto ao Laudo Técnico, julgou-se que:

(fl. 89) 7.2. O Contribuinte, através do expediente protocolizado sob o nº 35426.002440/98-35 em data de 31.08.98, solicita a inclusão do Laudo Técnico, datado de 26.08.98, que transforma a área real em área equivalente, argumentando que em razão da incorreção constante do Alvará de Licença, o INSS procedeu os cálculos não incluindo a área do subsolo, e ainda que, os recolhimentos efetuados durante a obra, com a aceitação do Laudo Técnico, a obra encontrar-se-ia completamente quitada. (...)

(fl. 90) 8.1. Dessa forma, como podemos constatar, das determinações contidas no Ato Normativo, a apresentação e aceitação de laudo técnico para efeito de enquadramento no padrão da obra ou aferição de área equivalente, é uma permissividade da Autarquia, mas desde que ocorra estritamente dentro das condições estipuladas, devendo obrigatoriamente constar da documentação que subsidiará a emissão do ARO, ou seja, quando da apresentação da Declaração de Regularização de Obra-DRO, sendo vedada sua aceitação em data posterior. Sendo esta a decisão das instâncias superiores, após a análise do contido nos autos do processo supracitado.

Cientificado em 05/04/2001 (fl. 96), o contribuinte interpôs **Recurso ao Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS** (fls. 100 a 106). Quanto a questão do Laudo Técnico, reitera que:

(fl. 104) 10. Não obstante isto, e verificando o contribuinte que, desconsiderando o valor inicialmente levado em consideração pela Prefeitura Municipal e, conseqüentemente, pelo Instituto Securitário, para apuração de nova metragem da " área de construção global", consideradas as peculiaridades técnicas para apuração de tal valor com relação à construção do subsolo, em conformidade com o disposto nos itens 1 23.2"2 e "27"3 da Ordem de Serviço INSS/DAF n' 161/97, **apresentou, juntamente com a informação para retificação da área total da construção, LAUDO TÉCNICO, onde determina os valores da área de construção global do pavimento subsolo que, de acordo com a metodologia utilizada, tem sua equivalência, em metros quadrados, para efeito de apuração de base de cálculo de salário-de-contribuição devidos, a Área de Construção Global de 504,00 m2 e não 1.260,00 m2**, o que provoca alteração na área total a ser considerada como base de cálculo para apuração dos valores dos salários de contribuição. (grifos meus)

A Gerência Executiva de Ribeirão Preto – Serviço de Arrecadação/Seção de análise de defesas e recursos, em 02/05/2001, apresentou **contrarrrazões** (fls. 111 a 117). Nela, aduz, em resumo, que o Contribuinte exerceu plenamente o seu direito soberano da ampla defesa e do contraditório, mas não carregou aos autos elementos ou fatos que pudessem ilidir ou alterar o procedimento fiscal. Além disso, que é devida a manutenção total do débito lançado.

O **Acórdão 04/00611/2001** do Conselho de Recursos da Previdência Social – 4ª Câmara de Julgamento (fls. 119 a 123), em decisão de 23/07/2001, negou provimento ao Recurso.

Conforme o Voto, Ementa e Acórdão do Processo 2002.61.021000907-9, da 6ª Vara de Ribeirão Preto/SP, em documento datado de 09/06/2009 (fl. 209):

Como salientado na r. sentença apelada, após ser notificado, o autor apresentou à ré a DRO - Declaração de Regularização de Obra, o requerimento de CND, em 14/08/98 e o Alvará de Licença, em 26/06/1998, informando a existência de área total de 4.411,56 m².

Posteriormente, foi emitido o ARO - Aviso de Regularização de Obra.

Todavia, na planta aprovada na Prefeitura consta que a área total da obra é de 5.671,56 m², pois incluído o subsolo, de modo que a ré emitiu novo ARO e apurou o restante das contribuições devidas pela autora, no valor de R\$ 15.703,14 e determinou a apresentação do comprovante de recolhimento desses valores, sob pena de lavratura da NFLD.

Em resposta, a autora apresentou laudo técnico, atestando que a área real foi transformada em área equivalente e que, em decorrência, as contribuições haviam sido feitas de maneira correta.

A controvérsia contida nestes autos diz respeito ao momento da apresentação do laudo técnico que, nos termos da Ordem de Serviço nº 161/97, pode ocorrer até a emissão do ARO.

Na hipótese, a Lei nº 8.212/91, em seu artigo 33, § 40, previa com a redação à época: § 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 corresponsável o ônus da prova em contrário.

Regulamentando o artigo, havia o Decreto nº 2.173/97 e disciplinando as rotinas administrativas a Ordem de Serviço nº 161/97. A lei é omissa a respeito e, rigorosamente, não se pode entender que a OS nº 161/97 vedava a apresentação do laudo naquela oportunidade: o fato de determinar que ele deveria acompanhar a DRO não impede sua apresentação posterior, se a questão surgiu apenas posteriormente; deve entender-se que ele deve ser apresentado na primeira oportunidade em que se mostrar necessário.

Em todo caso, em virtude do princípio da estrita reserva legal, as ordens de serviço obrigam apenas os servidores do órgão. O contribuinte só está obrigado a cumpri-las se isto não importar aumento do tributo.

Acrescento que a OS nº 161/97 é perfeitamente compatível com a Lei nº 8.212/91, desde que se entenda que ela apenas determina a juntada do laudo na primeira oportunidade em que surgir dúvida quanto à área da edificação.

ri-1- Por outro lado, o laudo particular produzido extrajudicialmente e não apreciado pela instância administrativa não é suficiente para que o Poder Judiciário afaste a incidência da contribuição social.

Com tais considerações, DOU PARCIAL PROVIMENTO à apelação da autora para julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE O PEDIDO e, declarar o direito do contribuinte de ver seu laudo apreciado pela ré, bem como determinar o prosseguimento do processo administrativo fiscal.

O Ofício n. Ofício PGFN/RPO nº. 2566-CCM (fl. 237), datado de 17/09/2010, informa que a ação judicial foi julgada parcialmente procedente, declarando o direito de o

contribuinte ver seu laudo apreciado, determinando o prosseguimento do processo administrativo fiscal.

Consta o **Acórdão 981801** da 6ª Vara de Ribeirão Preto do Tribunal Regional Federal da 3ª Região relativo ao Processo Judicial n. 2002.61.02.000907-9 (fls. 240 a 245), de 09/06/2009. Decidiu-se, por unanimidade de votos, dar parcial provimento à apelação da parte autora (Oswaldo Munhoz) para declarar o direito do contribuinte de ver seu laudo apreciado pela ré (Fazenda nacional), bem como determinar o prosseguimento do processo administrativo fiscal (fl. 242).

Em 18/09/2018 (fl. 249) os autos retornaram para julgamento a este Conselho.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

Admissibilidade.

A Decisão nos autos n. 0009664-92.2002.403.6102 (2002.61.02.009664-0) ordena que, quanto a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito n. 35.178.526-4, o laudo técnico apresentado precisa ser objeto de apreciação no âmbito administrativo.

Apreciação do laudo técnico.

O Contribuinte cita, em sede de impugnação (fl. 32), que apresentou laudo técnico determinando os valores da área de construção global do pavimento subsolo – que tem sua equivalência, em metros quadrados, para efeito de apuração de base de cálculo de salário-de-contribuição devidos, a Área de Construção Global de 504,00 m².

Requer, assim, a alteração na área total a ser considerada como base de cálculo para apuração dos valores dos salários de contribuição.

Todavia, acusa o INSS de ter desconsiderado o referido laudo técnico:

(fl. 33) 12.Interessante, entretanto, que embora o INSS possuísse, até o alerta emitido pelo próprio contribuinte, como valor total de construção, a metragem de 4.411,56 m², valor este que constou inclusive da documentação existente até aquele momento, após tal fato, passou a considerar, para efeito de base de cálculo e apuração dos valores que entendia devidos, a metragem total de 5.671,56 m², desconsiderando, totalmente, o LAUDO TÉCNICO juntado em anexo ao mesmo documento de regularização da referida DRO (sob protocolo nº35.426.002440/98-35, de 31/08/98) Ou seja, de um único documento extraiu somente a parte que lhe interessava, desconsiderando totalmente a parte relativa à regularização da situação do contribuinte.

A Decisão-notificação de primeira instância, quanto ao tema, decidiu que a apresentação e aceitação de laudo técnico, para efeito de enquadramento no padrão da obra ou aferição de área equivalente, é uma permissividade da Autarquia, desde que ocorra estritamente nas condições estipuladas, devendo constar da documentação que subsidiará a emissão do ARO.

Ou seja, é vedada a apresentação do laudo após a apresentação da Declaração de Regularização de Obra (fl. 90).

Da análise dos autos, constata-se, inicialmente, que na atuação fiscal foram cumpridos todos os requisitos legais, *vide* Relatório Fiscal e anexos (fls. 18 e 19), tendo sido realizada análise criteriosa de todos os elementos fornecidos pelo próprio contribuinte.

O Ato Normativo OS 161/1997 estabelece que o enquadramento de projeto de obra de construção civil é ato que será realizado de ofício, de acordo com a área construída, **sempre que não apresentado laudo técnico que o defina** (item 28).

Cabe constar que a Decisão judicial determina a apreciação do laudo técnico pela Fazenda Nacional, considerando que:

(fl. 241) A controvérsia contida nestes autos diz respeito ao momento da apresentação do laudo técnico que, nos termos da Ordem de Serviço nº 161/97, pode ocorrer até a emissão do ARO.

Na hipótese, a Lei nº 8.212/91, em seu artigo 33, § 4º, previa com a redação à época:

(fl. 242) § 40 Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo a 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 corresponsável o ônus da prova em contrário.

Regulamentando o artigo, havia o Decreto nº 2.173/97 e disciplinando as rotinas administrativas a Ordem de Serviço nº 161/97.

A lei é omissa a respeito e, rigorosamente, não se pode entender que a OS n. 161/97 vedava a apresentação do laudo naquela oportunidade: o fato de determinar que ele deveria acompanhar a DRO não impede sua apresentação posterior, se a questão surgiu apenas posteriormente; deve entender-se que ele deve ser apresentado na primeira oportunidade em que se mostrar necessário.

Em todo caso, em virtude do princípio da estrita reserva legal, as ordens de serviço obrigam apenas os servidores do órgão. O contribuinte só está obrigado a cumpri-las se isto não importar aumento do tributo.

Acrescento que a OS n. 161/97 é perfeitamente compatível com a Lei nº 8.212/91, desde que se entenda que ela apenas determina a juntada do laudo na primeira oportunidade em que surgir dúvida quanto à área da edificação.

No entanto, ainda que se obrigue a apreciação do Laudo, não há qualquer vinculação quanto ao julgamento neste Conselho, dada a independência técnica do Conselho.

Feitas tais considerações, importa analisar: conforme o Relatório da Notificação Fiscal, tanto a DRO – Declaração para Regularização de Obra, quanto o ARO – Aviso de Regularização de Obra, foram emitidos “conforme disposto no item 20, subitem 20.1 e item 21, subitem 21.1 da Ordem de Serviço INSS/DAF nº 161 de 22/07/97 publicada no Diário Oficial da União em 19.06.97 DRO da Prefeitura” (fl. 18).

(fl. 18) 4. O fato gerador da contribuição em tela, refere-se à mão de obra utilizada **na construção civil de um prédio residencial com área de 5.671,56 m2**, conforme Alvará de Licença nº 7921 de 03.09.98, da prefeitura Municipal de Ribeirão Preto —

SP, DRO (Declaração para regularização de Obra) nº 668/98, de 14/08/98, e ARO - Aviso de Regularização de Obra) emitido em 19/08/98, no valor de R\$ 15.703,14,(xerox em anexo).

O **Laudo Técnico** (fl. 59) traz como Área Global Real a metragem de 1.260,00m² e Área de Construção Global de 504,00m².

Para o contribuinte, em razão da incorreção constante do Alvará de Licença, o INSS procedeu os cálculos não incluindo a área do subsolo, e ainda que, os recolhimentos efetuados durante a obra, com a aceitação do Laudo Técnico, a obra encontrar-se-ia completamente quitada.

Portanto, não obstante a existência da área de construção real ser de 5.671,56 m², para efeito de apuração da base de cálculo dos salário-de-contribuição, em conformidade com a Ordem de Serviço 161/97, aplicável no presente caso, deve ser considerada com relação ao subsolo a metragem de 504,00 m².

Levando em consideração, portanto, o Laudo Técnico, o cálculo se apresenta conforme trazido pelo contribuinte (fl. 104):

ÁREA TOTAL DE CONSTRUÇÃO 5 671,56 m²

ÁREA GLOBAL REAL DO SUBSOLO. 1 260,00 m²(-)

SUBTOTAL 4 411,56 m²

ÁREA TOTAL DE CONSTRUÇÃO GLOBAL EQUIVALENTE DO SUBSOLO
506,00 m²(+)

TOTAL 4 917,56 m²

Conforme o Relatório Fiscal (fl. 19), foram feitas as deduções de valores recolhidos através da conversão em metros quadrados, da remuneração constante das GRPSA's, ou seja, 5.133,01 m² foi dado como área regularizada, restando uma área de 538,55 m² a regularizar:

Área 538,52 m²

Custo Global/Custo Líquido 237.064,32

% M.Obra 18,0

Custo M.O 42.671,58

Dado que o laudo demonstra 504,00 m² e foi regularizada a área de 4.900 m², levando-se em consideração os novos cálculos, não há área a ser regularizada, perdendo sentido o Auto de Infração.

Conclusão.

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, dou integral provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho