



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

Processo nº 13603.001976/2007-37
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-004.938 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de fevereiro de 2017
Matéria ARBITRAMENTO EM OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL
Recorrente CONDOMÍNIO ITAUPOWER SHOPPING
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2003 a 31/05/2007

NULIDADE. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

É nula a decisão que deixa de enfrentar, ao menos conjuntamente com as demais, as alegações de mérito do impugnante. Tal ausência impede o reexame da decisão através de recurso voluntário por supressão de instância.

Decisão Recorrida Anulada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, para declarar a nulidade da decisão recorrida, nos termos do voto do relator.

Andrea Brose Adolfo - Presidente Substituta

Julio Cesar Vieira Gomes - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: ANDREA BROSE ADOLFO, JULIO CESAR VIEIRA GOMES, FABIO PIOVESAN BOZZA, JORGE HENRIQUE BACKES, ALEXANDRE EVARISTO PINTO e MARIA ANSELMA COSCRATO DOS SANTOS.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento fiscal lavrado em 21/07/2007 para arbitramento de contribuições previdências incidentes sobre a remuneração de segurados empregados de obra de construção civil.

Seguem transcrições de alguns trechos da decisão recorrida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2003 a 31/05/2007

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA ARBITRAMENTO

Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da d empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, conforme dispõe a legislação previdenciária.

Lançamento Procedente

...

No tocante aos questionamentos sobre itens do relatório fiscal aduzidos na defesa e documentos anexados, o processo foi baixado em diligência fiscal, tendo o Auditor Fiscal notificante esclarecido, de forma detalhada e conclusiva, todos os itens questionados, consoante informação fiscal de fls.345 a 354, cuja cópia foi entregue à notificada, bem como reproduzida, em síntese, no item relatório desta decisão, razão pela qual torna-se desnecessário fazer qualquer consideração a esse respeito, visto tratar-se apenas de matéria de fato já devidamente esclarecida.

Quanto à manifestação apresentada pela Impugnante sobre os esclarecimentos prestados pela fiscalização na aludida informação fiscal, cabe ressaltar que não trouxe nenhum fato novo capaz de modificar o feito fiscal, já que restou comprovado nos autos que a Notificada não demonstrou que sua contabilidade registrou a mão de obra real empregada na construção do referido empreendimento para que pudesse ser apurada as contribuições devidas de forma direta como pleiteia em sua defesa.

Antes da decisão de primeira instância o julgamento foi convertido em diligência para esclarecimentos sobre questões de fato. Na informação fiscal complementar, fls. 372, a fiscalização informa que:

3.3) Em 21/06/2007 emitimos novo ARO pois percebemos que o enquadramento originado pela declaração do contribuinte fl.29, dava conta de que o empreendimento possuía 5 pavimentos, quando na verdade eram somente 4 pavimentos.

3.4) *A cada ARO emitido foi dada ciência ao contribuinte, inclusive com relatório preliminar dos valores apurados, para que o mesmo tivesse o direito de recolher ou parcelar de forma espontânea os valores levantados ou apresentar novos fatos que alterassem o feito fiscal.*

3.5) *Assim os valores levantados no ARO emitido em 21/06/07 é o definitivo e correto.*

4) *A competência lançada no feito fiscal deveria ser 05/2006, mês o qual foi feita a recepção do ARO e o cálculo e não 05/2007, competência anterior à ciência da última e definitiva correção da Regularização da obra.*

5) *Por não ser possível alterar competência no sistema de cadastramento do débito, somos de que se mantenha os valores autuados e quando da possibilidade de lançamento de acréscimos legais o façamos para as de 05/2006 a 05/2007 referente aos juros não inclusos nesta notificação.*

Em diligência solicitada por esta turma, foram buscados os esclarecimentos:

Antes do julgamento das questões de mérito, gostaria esse relator de esclarecer uma questão de fato tratada na informação fiscal complementar, fls. 371/372. No DAD, fls. 8, consta como competência do lançamento o mês 05/2007 e segundo a fiscalização o ARO emitido em 21/06/2007 é o correto e definitivo, e que substituiu o ARO emitido em 28/05/2007 com base nas informações prestadas pelo recorrente. Por fim, emite a opinião de que a competência correta para o lançamento deveria ser 05/2006 com posterior cobrança de acréscimos legais até 05/2007.

Considerando que se trata de um documento complementar ao relatório fiscal, que integra o lançamento tributário, e que a decisão recorrida não se pronunciou sobre essas conclusões da fiscalização, essa turma solicita os devidos esclarecimentos, em especial sobre os efeitos ulteriores do documento sobre o lançamento sob exame.

Contra a decisão, o recorrente reiterou suas alegações na impugnação, insurgiu-se contra o arbitramento das contribuições já que fez prova regular contábil das remunerações pagas na obra e que os motivos trazidos pela fiscalização são improcedentes. Quanto a falta de escrituração de subsídios repassados aos lojistas, esclarece não tem relação com o custo da obra e foi um lapso suscetível de correção, inclusive procedeu ao recolhimento do auto de infração correspondente. Segue uma síntese das alegações:

1)- item 1.1.2 do Relatório Fiscal - a área do projeto é 97.307,06 m2, porém, a área equivalente da obra, considerando as reduções permitidas conforme artigo 449 da IN 3 de 15/07/2003, utilizada para o cálculo do ARO foi de 66.094,88 m2, conforme página 27 do Relatório Fiscal. Apurou-se no mesmo ARO a área regularizada de 18.222.16m2, correspondendo a 27,57% de mão de obra utilizada e não 14,63% como descrito no referido relatório;

2)- item 2.1 do Relatório Fiscal — parágrafo 2, não elaboraram folhas de pagamento e GFIP individualizadas somente aqueles subempreiteiros que não puderam fazer-las, uma vez que se enquadram no artigo 162 da IN 3 de 15/07/2007, que trata da inviabilidade da individualização por serviço pela empresa contratada (transcreve o artigo 162 da IN 3);

3)- item 2.1.2 do Relatório Fiscal-

3.1)- o Shopping fez um contrato com a Construtora Caparaó, e no referido contrato a Caparaó poderia constituir um consórcio com a Topus Construções Ltda, e, também, sub-contratar empresas, o que foi feito. No contrato da Caparaó consta que o valor da mão de obra corresponde a 20% do custo total da obra, ou seja, R\$1.620.000,00. A subcontratação de empresas também foi feita pelo consórcio (anexa documentos);

3.2)- a mão de obra própria das construtoras Caparaó, Topus e do S Consórcio foi realmente muito baixa como demonstrado no quadro do relatório fiscal. Houve claramente opção do consórcio por subcontratar quase a totalidade da mão de obra utilizada, mas o relatório não considerou o enorme faturamento de subempreiteiros feito diretamente ao consórcio, justamente o grosso da mão de obra empregada (anexa documentos fls.74 a 254);

3.3)- quanto a TEMOM, o contrato com o Shopping previa 28% de mão de obra. Este mesmo contrato autorizava subempreitar serviços e permite o faturamento direto de subempreiteiros à Contratante, exatamente o que foi feito em grande escala, conforme comprovado por contratos apresentados no anexo II, justificando desta forma o baixo nível de mão de obra própria da TEMON (anexa documentos fls. 255 a 323);

4)- item 2.1.3 do Relatório Fiscal- questiona o valor baixo da mão de obra comprovado em relação ao faturado. Lembramos mais uma vez que não foram considerados na análise os subempreiteiros e a relação material x mão de obra dos contratos. Esta última, muito menor em função das características construtivas do empreendimento (utilização maciça pré-fabricados) e pelo fato de a maior parte da obra ter sido entregue no "osso", ou seja, sem acabamento, conforme laudo técnico apresentado pelo Shopping e constante do relatório fiscal;

5)- item 3 do Relatório Fiscal- questionamento sob a conta denominada "subsídios a Lojistas" — é uma forma usual de atrair os empresários do consórcio varejista mais rapidamente, pois um empreendimento desta envergadura precisa agilizar o seu retorno, exatamente como o fazem os governos municipais, estaduais e federal para atrair investimentos;

6)- item 4 do Relatório Fiscal- que se refere ao laudo técnico entregue pelo shopping, gostaríamos de clarificar que apenas 15% da área do Shopping podem ser considerados padrão alto. Os restantes 85% são áreas de estacionamento, lojas entregues sem acabamento (no osso), de custo muitíssimo menor que o valor de padrão alto atribuído a estas áreas no ARO;

6.1)- há um engano quanto ao entendimento do que significa os 15% do empreendimento, não se justificando o cálculo indicado neste item. O que se quis dizer no Laudo Técnico é que apenas 15% da obra teve um acabamento compatível com o padrão enquadrado pelo ARO (padrão alto). Os restantes 85% tiveram custo muito menor por se tratar de áreas sem acabamento. O empreendimento foi realizado integralmente e no custo apurado na contabilidade;

7)- não é possível concordar com a não comprovação da mão de obra utilizada a partir do momento que o Condomínio Itau Power Shopping disponibilizou para a Receita Federal do Brasil toda a documentação solicitada para comprovar esta mão de obra utilizada na construção do empreendimento. Não foram levadas em consideração na arbitragem as características construtivas de um empreendimento desta natureza, claramente descritas no Laudo Técnico apresentado, elaborado por profissional habilitado e parte integrante do Relatório Fiscal. O uso intensivo de materiais pré-fabricados e equipamentos tem como objetivo a redução do tempo de construção, e conseqüentemente o uso de mão de obra na sua forma convencional. No cálculo do ARO nada disto foi considerado, lembrando que nem mesmo enquadrada como obra de construção mista foi, como atestado no laudo técnico (faz comentário da IN 3 comparando com a OS 161 de 1997 e IN 24 de 2007);

8)- o Laudo Técnico apresentado pelo Shopping traz algumas informações relevantes a esta impugnação:

8.1)- no Laudo página 23 do relatório Fiscal chamamos a atenção para o uso intensivo de estruturas pré-fabricadas em aço e concreto em seu segundo parágrafo e não considerado em nenhuma parte do relatório;

8.2)- também no laudo página 23 do Relatório Fiscal, último parágrafo, quando há o uso intensivo de pré-fabricados a mão de obra se restringe a montagem destes produtos, com larga utilização de equipamentos, diminuindo ainda mais o uso de mão de obra no canteiro, uma vez que sua maior parte ocorreu na unidade de fabricação;

8.3)- ainda sobre o Laudo, página 24 do Relatório Fiscal, último parágrafo, é destacado que em um empreendimento com a finalidade de shopping grande parte do valor total imobilizado se refere a equipamentos, tais como ar condicionado, circuito fechado de tv, elevadores, escadas rolantes, equipamento de incêndio, parte elétrica diferenciada, etc, equipamentos de custo elevado e com baixo índice de mão de obra incidente no local da instalação;

9)- conclui que não é possível concordar com a aferição indireta para essa obra, pois, o empreendedor disponibilizou completamente a contabilidade para a fiscalização;

está comprovado nesta defesa o uso intensivo de mão de obra subempreitada em valores compatíveis com esse tipo de obra; não foi considerado no relatório o Laudo Técnico apresentado no que diz respeito às características especiais da obra: utilização de pré- - fabricados, grande quantidade de equipamentos e 85% da área sem acabamento;

10)- requer seja desconsiderado o lançamento de débito apontado no DEBCAD 37.051.051-8, por tudo que foi exposto e comprovado, levando-se em consideração que a contabilidade registra a movimentação real da remuneração de mão de obra utilizada na construção, com receita e despesa, pede que a obra seja liberada com base na aferição direta.

Consoante despacho de fls.333 a 336, tendo em vista os argumentos aduzidos pela notificada em sua peça impugnatória, e os documentos anexados (fls.55 a 327), bem como a análise procedida nos autos, o processo foi encaminhado ao auditor fiscal notificante para as seguintes providências:

1- proceder a revisão do levantamento, em face das razões de defesa e da documentação carreada aos autos, prestando todos os esclarecimentos necessários a elucidar, de forma conclusiva, as alegações de natureza fática, a seguir transcritas:

1.1- a área do projeto é 97.307,06 m2, porém, a área equivalente da obra, considerando as reduções permitidas conforme artigo 449 da IN 3 de 15/07/2005, utilizada para o cálculo do ARO foi de 66.094,88 m2, conforme página 27 do Relatório Fiscal. Apurou-se no mesmo ARO a área regulazrizada de 18.222.16m2, correspondendo a 27,57% de mão de obra utilizada e não 14,63% como descrito no referido relatório (item 1.1.2 do Relatório Fiscal);

1.2- não elaboraram folhas de pagamento e GFIP individualizadas somente aqueles subempreiteiros que não puderam faze-Ia, uma vez que se enquadram no artigo 162 da IN 3 de 15/07/2005, que trata da inviabilidade da individualização por serviço pela empresa contratada (item 2.1 do Relatório Fiscal — parágrafo 2 -transcreve o artigo 162 da IN 3);

1.3- o Shopping fez um contrato com a Construtora Caparaó, e no referido contrato a Caparó poderia constituir um consórcio com a Topus Construções Ltda, e, também, sub-contratar empresas, o que foi feito. No contrato da Caparaó consta que o valor da mão de obra corresponde a 20% do custo total da obra, ou seja, R\$1.620.000,00. A subcontratação de empresas também foi feita pelo consórcio (item 2.1.2 do Relatório Fiscal - anexa documentos);

1.4- a mão de obra própria das construtoras Caparaó, Topus e do Consórcio foi realmente muito baixa como demonstrado no quadro do relatório fiscal. Houve claramente opção do consórcio por subcontratar quase a totalidade da mão de obra utilizada, mas o relatório não considerou o enorme faturamento de subempreiteiros feito diretamente ao consórcio, justamente o grosso da mão de obra empregada (item 2.1.2 do Relatório Fiscal-- anexa documentos fls.74 a 254);

1.5- quanto a TEMOM, o contrato com o Shopping previa 28% de mão de obra. Este mesmo contrato a autorizava subempreitar serviços e permite o faturamento direto de subempreiteiros à Contratante, exatamente o que foi feito em grande escala, conforme comprovado por contratos apresentados no anexo II, justificando desta forma o baixo nível de mão de obra própria da TEMON (Item 2.1.2 do Relatório Fiscal - documentos fls. 255 a 323);

1.6- questiona o valor baixo da mão de obra comprovado em relação ao faturado. Lembramos mais uma vez que não foram considerados na análise os subempreiteiros e a relação material x mão de obra dos contratos. Esta última, muito menor em função das características construtivas do empreendimento (utilização maciça pré-fabricados) e pelo fato de a maior parte da obra ter sido entregue no "osso", ou seja, sem acabamento, conforme laudo técnico apresentado pelo Shopping e constante do relatório fiscal; (item 2.1.3 do Relatório Fiscal)

1.7- questionamento sob a conta denominada "subsídios a Lojistas" — é uma forma usual de atrair os empresários do consórcio varejista mais rapidamente, pois um empreendimento desta envergadura precisa agilizar o seu retorno, exatamente como o fazem os governos municipais, estaduais e federal para atrair investimentos (item 3 do Relatório Fiscal);

1.8- que se refere ao laudo técnico entregue pelo shopping, gostaríamos de clarificar que apenas 15% da área do Shopping podem ser considerados **padrão alto**. Os restantes 85% são áreas de estacionamento, lojas entregues sem acabamento (no osso), de custo muitíssimo menor que o valor de **padrão alto** atribuído a estas áreas no ARO (item 4 do Relatório Fiscal-);

1.9- há um engano quanto ao entendimento do que significa os 15% do empreendimento, não se justificando o cálculo indicado neste item. O que se quis dizer no Laudo Técnico é que apenas 15% da obra teve um acabamento compatível com o padrão enquadrado pelo ARO (padrão alto). Os restantes 85% tiveram custo muito menor por se tratar de áreas sem acabamento. O empreendimento foi realizado integralmente e no custo apurado na contabilidade;

1.10- não é possível concordar com a não comprovação da mão de obra utilizada a partir do momento que o Condomínio Itaiú Power Shopping disponibilizou para a Receita Federal do Brasil toda a documentação solicitada para comprovar esta mão de obra utilizada na construção do empreendimento. Não foram levadas em consideração na arbitragem as características construtivas de um empreendimento desta natureza, claramente descritas no Laudo Técnico apresentado, elaborado por profissional habilitado e parte integrante do Relatório Fiscal. O uso intensivo de materiais pré-fabricados e equipamentos tem como objetivo a redução do tempo de construção, e conseqüentemente o uso de mão de obra na sua forma convencional. No cálculo do ARO nada disto foi considerado,

lembrando que nem mesmo enquadrada como obra de construção mista foi, como atestado no laudo técnico (faz comentário da IN 3 comparando com a OS 161 de 1997 e IN 24 de 2007);

1.11- o Laudo Técnico apresentado pelo Shopping traz algumas informações relevantes a esta impugnação:

1.12- no Laudo página 23 do relatório Fiscal chamamos a atenção para o uso intensivo de estruturas pré-fabricadas em aço e concreto em seu segundo parágrafo e não considerado em nenhuma parte do relatório;

1.13- também no laudo página 23 do Relatório Fiscal, último parágrafo, quando há o uso intensivo de pré-fabricados a mão de obra se restringe a montagem destes produtos, com larga utilização de equipamentos, diminuindo ainda mais o uso de mão de obra no canteiro, uma vez que sua maior parte ocorreu na unidade de fabricação;

1.14- ainda sobre o Laudo, página 24 do Relatório Fiscal, último parágrafo, é destacado que em um empreendimento com a finalidade de shopping grande parte do valor total imobilizado se refere a equipamentos, tais como ar condicionado, circuito fechado de tv, elevadores, escadas rolantes, equipamento de incêndio, parte elétrica diferenciada, etc, equipamentos de custo elevado e com baixo índice de mão de obra incidente no local da instalação;

1.15- que não é possível concordar com a aferição indireta para essa obra, pois, o empenhador disponibilizou completamente a contabilidade para a fiscalização; está comprovado nesta defesa o uso intensivo de mão de obra subempregada em valores compatíveis com esse tipo de obra; não foi considerado no relatório o Laudo Técnico apresentado no que diz respeito às características especiais da obra: utilização de pré-fabricados, grande quantidade de equipamentos e 85% da área sem acabamento;

2- proceder também a revisão do lançamento, em face das seguintes constatações feitas nos autos, prestando os esclarecimentos e fundamentos quanto ao procedimento adotado pela fiscalização:

2.1- nos termos do §2º do artigo 431 da IN 3 de 2005, no cálculo da área regularizada e do montante das contribuições devidas, se for o caso, será considerada como competência de ocorrência do fato gerador o mês da emissão do ARO;

2.2- foram emitidos dois ARO's, sendo um com competência 05/2006 , às fls.47/48 e outro com competência 05/2007, às fls.49/50;

...

A fiscalização reiterou que os acréscimos legais correspondentes ao período compreendido entre as duas datas dos ARO serão objeto de novo lançamento e, portanto, não haveria outras implicações ao presente processo, fls. 414:

Afim de não prejuízo à Fazenda Pública com o valor principal autuado, ficou decidido que tão somente depois do julgamento e se este fosse procedente, seria lavrado os valores devidos correspondente ao lapso de tempo já referido; abrindo-se novo processo dando totais garantia de ampla defesa ao contribuinte.

Lembramos que tal valor perto do principal, apesar de justo e certo, corresponde a parcela mínima do valor autuado.

Valendo-nos do princípio de economicidade, somos que se mantenha o processo como está para justo julgamento de real teor.

418. Não houve manifestação do recorrente sobre o resultado da diligência, fls.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Verifico o cumprimento dos pressupostos de admissibilidade e passo a examinar o recurso voluntário.

Consta que o fundamento considerado suficiente para a decisão recorrida manter o lançamento foi a falta de escrituração de uma despesa coincidente com valores a título de subsídios aos lojistas do referido shopping de lojas objeto do arbitramento. Fato reforçado com o recolhimento do valor correspondente à multa aplicada por não ter escriturado em títulos próprios fatos contábeis.

No mais, deixa de se pronunciar sobre a conferência dos cálculos realizados pela fiscalização e das alegações do contribuinte quanto às características da obra a justificar os reduzidos percentuais de mão-de-obra, bem inferiores ao previsto na tabela CUB: utilização predominante de pré-moldados, subempreitadas, ausência de acabamento por ser entregue contratualmente aos lojistas nessa condição etc.

Assim, entendo que a decisão recorrida não atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: deixou de enfrentar as alegações de mérito do recorrente, tendo adotado como fundamento que a fiscalização, quando da diligência, já prestou todos os esclarecimentos sobre as questões de fato; portanto, sem indicação precisa dos fundamentos.

O Superior Tribunal de Justiça firmou jurisprudência de que as decisões devem formar um conjunto coerente de enfrentamento das razões apresentadas pelo recorrente, sendo assim desnecessário o enfrentamento ponto-a-ponto, mas o acórdão ou sentença deve ao menos conjuntamente enfrentá-las, sem omissões, o que no caso não ocorreu:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.

1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.

2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados “: (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216).

Processo nº 13603.001976/2007-37
Acórdão n.º **2301-004.938**

S2-C3T1
Fl. 424

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, entendo que a decisão recorrida é nula, devendo ser proferida uma nova decisão.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes