



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13656.720834/2012-14
ACÓRDÃO	2004-000.390 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMARILDO BAQUIAO DA SILVA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/01/2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. DUPLO GRAU DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO PARCIAL. MATÉRIA NÃO CONSTANTE NA IMPUGNAÇÃO QUE INSTAUROU O LITÍGIO. PRECLUSÃO.

Em procedimento de exigência fiscal o contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que delineia especificamente a matéria a ser tornada controvertida, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido diretamente indicada ao debate no momento primevo. Inadmissível a apreciação em grau de recurso voluntário de matéria nova não apresentada para enfrentamento por ocasião da impugnação. Nos termos do art. 17 do Decreto 70.235, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão consumativa em relação ao tema. Impossibilidade de apreciação da temática, inclusive para preservar as instâncias do processo administrativo fiscal. Não conhecimento do recurso voluntário no particular que inova.

INTIMAÇÃO NO DOMICÍLIO FISCAL DO CONTRIBUINTE POR CARTA COM AVISO DE RECEPÇÃO. RECEBIMENTO DA CORRESPONDÊNCIA QUE NÃO OCORRE EM MÃOS PRÓPRIAS DO SUJEITO PASSIVO. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Intimações realizadas no domicílio fiscal do contribuinte com a utilização da carta com aviso de recepção (AR), ainda que não recebidas em mãos próprias, são válidas e efetivas no processo administrativo fiscal.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO PROCESSUAL DA SUA APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO.

A juntada da prova documental deve ocorrer no início da fase litigiosa, considerado o momento processual oportuno, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo. A legislação admite, excepcionalmente, a prova extemporânea em situações que justifiquem a apresentação posterior, desde que comprovadas nos autos.

OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. OBRA INACABADA. UTILIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA PARA SUA EXECUÇÃO. INCIDÊNCIA.

A obra de construção civil inacabada é uma obra iniciada, mas não finalizada, sem condições de habitabilidade, ou de uso, que pressupõe o emprego de mão de obra para sua execução. Configura o fato gerador a prestação de serviços remunerados pelos segurados que edificam a obra, razão pela qual são devidas contribuições incidentes sobre a remuneração paga/creditada aos trabalhadores, proporcionalmente à área correspondente à obra inacabada.

OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. REGULARIZAÇÃO. INTIMAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS E APRESENTAR DOCUMENTOS. INÉRCIA DO CONTRIBUINTE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO POR AFERIÇÃO INDIRETA. EMISSÃO *EX OFFICIO* DE ARO PARA LASTREAR O LANÇAMENTO E EXPOR A BASE DE CÁLCULO. DOCUMENTAÇÃO NECESSÁRIA PARA DESCONSTITUIR OS ELEMENTOS INFORMATIVOS VERIFICADOS PELA AFERIÇÃO INDIRETA DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Para regularização das contribuições previdenciárias relativas à obra de construção civil alegada como inacabada, o responsável deve apresentar na impugnação laudo de avaliação técnica de profissional habilitado pelo CREA, ou CAU, acompanhado da respectiva ART, no qual seja informado o percentual da construção já realizado. O laudo precisa ser apresentado na impugnação, inclusive para que seja contemporâneo com o estado da obra aferido pela fiscalização.

Não apresentado o laudo técnico com a ART por ocasião da impugnação, de forma contemporânea com a fiscalização, incorre o atendimento do critério de suficiência probatória para afastar a aferição indireta, não atendendo o contribuinte o ônus probatório que lhe competia.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto a alegação quanto ao valor do CUB utilizado no arbitramento. Na parte conhecida, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencido o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros (relator), que deu provimento parcial para determinar a retificação do lançamento, com exclusão da área residencial inacabada de 405,88m². Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleberson Alex Friess (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 106/128), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de primeira instância (e-fls. 82/88), consubstanciada no Acórdão nº 14-65.753, de 25/04/2017, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/01/2012

OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL EXECUTADA POR PESSOA FÍSICA. REGULARIZAÇÃO DE OBRA PARCIALMENTE CONCLUÍDA.

Na regularização de obra de construção civil apenas parcialmente concluída, as contribuições sociais serão devidas proporcionalmente à área já construída, conforme o demonstre documento oficial emitido pelo órgão competente.

OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL EXECUTADA POR PESSOA FÍSICA. REGULARIZAÇÃO DE OBRA INACABADA.

A regularização de obra inacabada se procederá pela constatação, em laudo técnico assinado por profissional habilitado pelo CREA e acompanhado da respectiva ART, de qual o percentual da construção já realizada em relação à obra total, percentual este que servirá para apuração da mão de obra sobre as quais incidirão as contribuições devidas, proporcionalmente à área correspondente à obra inacabada.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE EXIBIR LIVROS OU DOCUMENTOS.

É passível de aplicação de multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória quando o contribuinte deixa de exhibir quaisquer dos livros ou documentos relacionados às contribuições fiscalizadas, aos quais ele tenha sido formalmente intimado para apresentação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para fatos geradores ocorridos nas competências destacadas na ementa do acórdão recorrido, com auto de infração juntamente com as peças integrativas e Relatório Fiscal (e-fls. 21/24) devidamente colacionados, tendo o contribuinte sido notificado em 23/11/2012 (e-fl. 69), foi bem sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo com breves adaptações quando necessárias:

Trata-se de ação fiscal desenvolvida no contribuinte identificado com o fito de verificar o regular cumprimento de suas obrigações tributárias em relação a obra de construção civil sob sua responsabilidade, matriculada em cadastro específico do INSS – CEI (Atual Cadastro Nacional de Obras – CNO) sob nº 50.139.49177/66 e 154.785.718-81, que redundou na lavratura dos seguintes Autos de Infração de Obrigação Tributária Principal (AIOP) e Acessória, todos em valores consolidados em 20/11/2012:

i) AIOP/DEBCAD nº 51.029.576-2 (Patronal): Constitutivo de contribuições destinadas à Seguridade Social, quota correspondente à parcela patronal, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), calculadas sobre a remuneração da mão-de-obra utilizada na construção civil aferida indiretamente, no importe de R\$ 104.889,74 (Cento e quatro mil, oitocentos e oitenta e nove reais e setenta e quatro centavos);

ii) AIOP/DEBCAD nº 51.029.577-0 (Segurados): Constitutivo de contribuições destinadas à Seguridade Social, quota correspondente à parcela dos segurados empregados incidente sobre suas remunerações, aferida indiretamente, no importe de R\$ 36.483,40 (Trinta e seis mil, quatrocentos e oitenta e três reais e quarenta centavos);

iii) AIOP/DEBCAD nº 51.029.578-9 (Terceiros): Constitutivo de contribuições destinadas às outras entidades ou fundos, ditas “Terceiros” (FNDE/INCRA/SENAI/SESI/SEBRAE), incidentes sobre a remuneração da mão de obra aplicada em construção civil, aferida indiretamente, no importe de R\$ 26.450,46 (Vinte e seis mil, quatrocentos e cinquenta reais e quarenta e seis centavos).

IV) AIOA/DEBCAD nº 51.020.235-7 (CFL 38): Multa isolada pelo descumprimento da obrigação acessória de apresentar quaisquer documentos ou livros relacionados com as contribuições lançadas (CFL 38), no importe de R\$ 16.170,98 (Dezesseis mil, cento e setenta reais e noventa e oito centavos).

Informa o Relatório Fiscal tratar-se de regularização de obra de construção civil sob a responsabilidade do contribuinte autuado, regularmente intimado para comparecer ao atendimento da Delegacia jurisdicionante em 09/04/2011 (SISOBRAGER), mas que não veio a comparecer.

Em diligência ao local da obra constatou-se a conclusão de unidade comercial onde se encontra em funcionamento a empresa “Cometa Tintas Ltda”, cujo sócio é o proprietário da obra, é a loja de móveis “M & M”.

No piso superior verificou-se uma área residencial inacabada.

Conforme cópia do Alvará de construção fornecido pelo órgão municipal, constatou-se que já havia uma área construída de 237,26m² com acréscimo de 1.289,39m² nas unidades comerciais, além de um acréscimo de 405,88m² na área residencial, totalizando 1.932,53m².

Ainda, verificou-se que houve registro de recolhimentos no período de 08 a 10/2008 (e-fl. 63), porém insuficientes para a sua regularização, razão do seu encaminhamento para que a fiscalização levantasse o crédito tributário devido.

Narra ainda o relatório que o contribuinte, então, foi intimado do Termo de Início de Procedimento Fiscal e solicitado a apresentar documentos referentes a obra em 27/02/2012, tendo sido novamente intimado em 21/05/2012, ambos mediante correspondência enviada com Aviso de Recebimento, mas sem responder à fiscalização.

Na sequência enviou-se, também via postal, os Autos de Infração pelo descumprimento de obrigação acessória e principal, que foi arbitrada em sua base de cálculo através do Custo Unitário Básico – CUB regional da Construção Civil, tudo com supedâneo legal e nos termos da legislação de regência, especialmente art. 33, §4º, da Lei nº 8.212, abatendo-se os valores previamente recolhidos da contribuição assim calculada.

O lançamento foi formalizado para a competência 01/2012 (considerando o período de apuração da obra de 08/2007 a 01/2012), sendo que o CUB no mês 01/2012 era de R\$ 914,19 o m² (MG-1) para salas e lojas comerciais.

Para composição dos valores do lançamento, utilizou-se o ARO – Aviso de Regularização de Obra (e-fls. 62/64). Entendeu-se que houve um acréscimo de área de 1.695,27m² pendente de regularização, correspondentes aos acréscimos das áreas comercial (1.289,39m²) e residencial (405,88m²).

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação (e-fls. 72/73), que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme consta sumariado no relatório da decisão vergastada, pelo que peço vênia para, igualmente, reproduzir com breves adaptações quando necessárias:

O contribuinte, cientificado do feito e irresignando-se, apresentou impugnação tempestiva na qual deduz o quanto segue, em síntese:

- Afirma que nunca recebeu através do SISOBRAGER comunicado para comparecer à Receita Federal do Brasil para prestar esclarecimentos.

- Informa que pelos recolhimentos efetuados, originários da matrícula CEI, é possível verificar que iniciou a ampliação da obra em 2007, pois já existente uma área de 237,36m².

Detalha, então, as áreas já construídas e informa que apenas 1.028,00m² estariam concluídos, dos quais se deduz a área já existente (237,36m²) de maneira que a área do imóvel ampliado resultaria em apenas 790,74m² (*diferentemente do lançamento que considerou 1.695,27m²*).

Diz que o pavimento residencial (405,88m²) ainda é área a ser concluída.

Assevera que fez recolhimentos no período 08/2007 a 10/2008.

- Anexa aos autos laudo da Prefeitura Municipal juntamente com Alvará parcial de conclusão de obra.

Requer o cancelamento da autuação, uma vez que a área que está sendo cobrada não se coaduna com a realidade.

Do Acórdão de Impugnação

Na DRJ, primeira instância do contencioso tributário, lavrou-se a decisão *a quo* cujos fundamentos são pela improcedência dos pedidos deduzidos na impugnação, conforme teses sintetizadas na ementa alhures transcrita.

A DRJ, com base em documentação dos autos, conclui que há provas no sentido de que o contribuinte foi intimado para comparecer na Receita Federal, a fim de explicar e apresentar documentos sobre a obra de construção civil.

A DRJ assentou, ainda, que foi acertado o lançamento pela totalidade da obra indicada no alvará de construção, uma vez que a obra comercial estava concluída e a residencial em área superior foi classificada como obra inacabada e a prova competiria ao contribuinte quando alegar que se trata de obra inacabada.

O lançamento foi entendido correto, pois intimado o contribuinte a comprovar não o percentual da obra que segue inconclusa em relação ao projeto inicial, como o faz o documento da Prefeitura Municipal trazido aos autos, mas sim qual o percentual já foi realizado, não o fez e a prova lhe competiria. Constatou-se que o contribuinte deveria apresentar documento técnico de engenharia e responsabilidade técnica que permita à Auditoria fiscal extrair a específica mão de obra empregada na parte da obra que já foi executada, a fim de apurar o quanto pode (e deve) ser cobrado do sujeito passivo. O contribuinte não atendeu a intimação e, assim, assumiu o ônus do lançamento pela totalidade do projeto dado pelo alvará de construção.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, inicialmente, requer a nulidade da intimação que vai tratar do descumprimento da obrigação acessória. Diz que não foi intimado pessoalmente para apresentar documentos. No mérito, sustenta obra inacabada, não concordando que seja cobrado pela totalidade do projeto considerando o alvará de construção.

O contribuinte apresenta laudo técnico o qual aponta uma obra acabada com acréscimo de 1.280,28m² dos 1.695,27m². Portanto, alega ser uma obra pendente de regularização.

Em temática nova, questiona o valor do metro quadrado (m²) arbitrado e apresenta documentação nova que seria relacionada com os gastos da obra, a fim de afastar o CUB.

Requer a nulidade do procedimento, por vício na intimação ou, ainda, a nulidade da multa isolada pelo descumprimento da obrigação acessória.

No mérito, requer que a exigência seja exclusivamente sobre a obra acabada e que seja afastado o CUB arbitrado para que se utilize o custo efetivo praticado na Cidade de Muzambinho/MG, a partir do que foi efetivamente gasto (*documentação anexada*).

Requer, ainda, que sejam considerados os valores já recolhidos no período 08/2007 a 10/2008.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio para este relator.

É o que importa relatar. Passo para a fundamentação do voto analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, ao final, consignar o encaminhamento com o registro do dispositivo.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo (notificação em 24/05/2017, e-fl. 102, protocolo recursal em 22/06/2017, e-fl. 106, e despacho de encaminhamento, e-fl. 587), mas não atende a todos os pressupostos de admissibilidade, sendo caso de conhecimento parcial, pois reconheço fatos impeditivos e mesmo extintivos do direito de recorrer para matéria veiculada no recurso. Explico.

Pretende o recorrente, em argumento subsidiário de mérito, caso vencido em temas de nulidade e cancelamento do lançamento de ofício, que ocorra o debate sobre a adequação do valor do metro quadrado (m²) arbitrado pela fiscalização a partir da verificação do CUB arbitrado. Apresenta documentação nova que seria relacionada com os gastos da obra, a fim de afastar o CUB. Pretende que – *se mantido o lançamento* –, o custo da obra seja dado a partir do cômputo dos gastos que ele entende ter incorrido considerando a documentação que anexa no recurso e não pelo CUB arbitrado.

Muito bem. O recorrente não apresentou tais alegações na primeira oportunidade que lhe foi oportunizada, quando da apresentação de sua impugnação, de modo que a matéria restou preclusa, sob pena de violação dos arts. 15 e 16, III e §4º, do Decreto nº 70.235, que regula o processo administrativo fiscal, além de risco de violação ao primado que proíbe a supressão de instância, considerando que o tema não foi levado ao debate na DRJ.

Perceba-se que os arts. 14, 16 e 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, dispõem que:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

(...)

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; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).

Desta forma, nos termos dos arts. 14 a 17 do Decreto nº 70.235 a fase litigiosa do processo administrativo fiscal somente se instaura se apresentada a impugnação contendo as matérias que delimitam expressamente os limites da lide, sendo elas submetidas à primeira instância para apreciação e decisão, tornando possível a veiculação de recurso voluntário em caso de inconformismo com as matérias julgadas, não se admitindo conhecer de inovação em sede de recurso.

Isto porque, a competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) circunscreve-se ao julgamento de *“recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial”*, de forma que não se aprecia a matéria não impugnada ou não julgada pela DRJ para enfrentamento em sede de revisão.

Se determinada matéria não foi impugnada ocorreu a preclusão consumativa, tornando inviável aventá-la em sede de recurso voluntário como uma inovação e, por isso mesmo, a DRJ não se pronunciou sobre tema não suscitado.

Por conseguinte, conheço parcialmente do recurso voluntário, deixando de apreciar o debate do pedido subsidiário para que se afaste o arbitramento pelo CUB.

Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito

- Preliminar de nulidade relacionada com questionamento sobre intimação

Observo que o recorrente requereu seja reconhecida a nulidade do procedimento ou da multa por descumprimento de obrigação acessória. Diz que não foi intimado pessoalmente para apresentar documentos.

Pois bem. Entendo que não assiste razão ao recorrente, uma vez que, a despeito dos argumentos, resta demonstrado que foi intimado, no endereço fiscal por AR (Aviso de Recepção), para apresentar esclarecimentos e documentos e não atendeu à fiscalização no curso do procedimento.

Ora, consta que o contribuinte foi intimado em 09/04/2011 para comparecer na Receita Federal do Brasil e não compareceu. Com mais direcionamento, em 27/02/2012, foi enviado o Termo de Início de Procedimento Fiscal para o contribuinte, no qual estava intimado a apresentar documentos referentes à obra. Tal Termo foi recebido em 29/02/2012, conforme documentação anexada aos autos (e-fl. 28). Entretanto, não houve resposta. Por sua vez, em 21/05/2012 foi enviado, também por via postal com AR – Aviso de Recebimento, o Termo de Intimação Fiscal nº 01 (TIF nº 01), o qual intima o contribuinte, novamente, a apresentar os documentos relativos à obra. Termo recebido em 23/05/2012 (e-fl. 31) e não respondido. Além disso, houve a intimação dada por termos de continuidade de procedimento fiscal. Adicionalmente, houve visita *in loco* na obra e o contribuinte igualmente esteve ciente.

Por outro lado, a intimação dirigida ao endereço fiscal do sujeito passivo produz todos os efeitos, não sendo a notificação necessariamente em mãos próprias, exigindo-se que seja no endereço fiscal do sujeito passivo para atendimento do critério de regularidade. Por analogia, menciona-se, inclusive, a Súmula CARF nº 9: *“É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”*

Neste sentido, as intimações realizadas no domicílio fiscal do contribuinte com a utilização da carta com aviso de recepção (AR), ainda que não recebidas em mãos próprias, são válidas e efetivas no processo administrativo fiscal.

Portanto, o contribuinte esteve ciente dos procedimentos fiscais e foi plenamente intimado e acompanhou a etapa fiscalizatória. Não há cerceamento de defesa ou quaisquer nulidades.

Sendo assim, rejeito a preliminar em comento.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa ao lançamento de ofício e se refere a exigência de contribuições previdenciárias (patronal e segurados) e de Terceiros sobre remunerações pagas para a mão de obra empregada na obra de construção civil. A obra foi executada pelo autuado contribuinte pessoa física. Também, houve lançamento de multa isolada pelo descumprimento da obrigação acessória de apresentar quaisquer documentos ou livros relacionados com as contribuições lançadas (CFL 38).

A base de cálculo do lançamento das obrigações principais foi encontrada por aferição indireta nos termos do art. 33, §4º, da Lei nº 8.212/1991, na forma estabelecida pela Instrução Normativa – IN RFB nº 971, de 13/11/2009, vigente à época. Isto porque, intimado para prestar informações sobre a obra o contribuinte não respondeu. Para lastrear o auto de infração houve a emissão do *Aviso de Regularização de Obra* (ARO), na competência 01/2012 (e-fls. 62/64). Aplicou-se o CUB do mês de emissão do ARO.

O ARO indica obra da categoria “Acréscimo”, de destinação “Comercial Salas e Lojas”, padrão “normal”, com área nova construída de 1.695,27m², com valor de CUB R\$ 914,19 (MG-1). Consta que o início da obra foi em 1º/08/2007 e o término em 31/01/2012.

Com o término da obra em 01/2012, considerado como o fato gerador, e notificação em 11/2012, não se calculou qualquer período em decadência no ARO emitido em 08/2012.

Aplicou-se multa de ofício de 75% sobre a contribuição apurada no ARO.

Consta que houve recolhimentos durante a execução das obras, embora insuficientes, motivo pelo qual se encaminhou para o procedimento fiscal. A remuneração recolhida foi considerada no ARO (conferir e-fl. 63). Os lançamentos são das diferenças devidas.

No recurso voluntário o sujeito passivo sustenta obra inacabada e não concorda que seja cobrado pela totalidade do projeto considerando o alvará de construção (1.695,27m²), pois este não atesta o que foi executado.

O contribuinte apresenta laudo técnico o qual aponta uma obra acabada com acréscimo de 1.280,28m² dos 1.695,27m². Requer que a exigência seja exclusivamente sobre a obra acabada.

Requer, ainda, que sejam considerados os valores já recolhidos no período 08/2007 a 10/2008.

Os valores já recolhidos foram considerados no ARO (conferir e-fl. 63), de modo que não há o que ser deferido neste sentido.

Passo para a análise da matéria subjacente restante – o mérito em si.

É incontroverso nos autos que havia uma área construída de 237,26m² (existente) e que havia um **alvará de construção** para acréscimo (e-fl. 42), sendo a área a crescer num total de 1.289,39m² em unidades comerciais (689,00m² do porão, 131,50m² estacionamento/laje, 315,04m² loja e 153,85m² mezanino) e 405,88m² na área residencial.

O lançamento de ofício (1.695,27m²) foi a soma da área comercial total (1.289,39m²) com a área residencial a crescer (405,88m²). Seriam elas as áreas construídas tributáveis.

Consta que visita da fiscalização *in loco* (e-fl. 21) atestou a edificação da área comercial no total de 1.289,39m² como finalizada (acabada) e área residencial inacabada (405,88m²). A própria fiscalização atesta que a área residencial é inacabada e não é possível extrair se e em qual percentual estaria executada.

Neste horizonte, tenho que o fato gerador das contribuições é a execução da obra, vale dizer, é a efetiva conclusão da obra, ela (a obra) deve se qualificar como acabada, executada, de modo que se tenha concebido que houve uma mão de obra empregada a gerar remunerações e a incidência tributária consequente. Ou caso fosse inacabada, mas tributável quando executada em algum percentual, então que se atestasse no lançamento de ofício quanto foi executado para se exigir do contribuinte a tributação correspondente a proporcionalidade. A fiscalização não diz quanto da inacabada obra estaria executado. Logo, para o que consta como inacabado, tenho que não deve imperar a tributação.

O contribuinte diz que a área residencial (405,88m²) não foi concluída e que a área comercial não estaria finalizada (sustenta que a *fiscalização in loco afirmou – conferir e-fl. 21: “No piso superior há uma área residencial inacabada”*).

Consta em recurso voluntário que a área finalizada seria de 1.280,28m², conforme laudo técnico que não foi apresentado na impugnação, mas apenas no recurso. Esse laudo, em certa medida, confessa a tributação ao confirmar a finalização de 1.280,28m².

Pois bem. Entendo que assiste parcial razão ao recorrente.

A autoridade fiscal efetivou o lançamento da área comercial total que foi atestada em fiscalização *in loco* como concluída e pelo **alvará de construção** (e-fl. 76) seria de 1.289,39m²

em unidades comerciais (689,00m² do porão, 131,50m² estacionamento/laje, 315,04m² loja e 153,85m² mezanino), porém a autoridade fiscal também lançou a exigência de contribuições para a execução de área residencial (405,88m²) que a própria fiscalização diz “inacabada” (e-fl. 21 em trecho do relatório fiscal).

A questão é que sobre a parcela da obra inacabada não tem a incidência das contribuições, em minha ótica. Neste sentido, deve-se retificar o lançamento para afastar dele a exigência de contribuições sobre mão de obra para o acréscimo de 405,88m² no que seria a obra residencial inacabada, pois não consta como plenamente executada, uma vez que a própria fiscalização na visita *in loco* (e-fl. 21) pondera que não estava concluída e não indica um percentual que estivesse concluído.

Além disso, os demais elementos dos autos realmente apontam que a referida área não foi concluída e não se sabe um percentual eventualmente executado (é uma inferência entender que algo foi executado). O fato gerador, como dito, é a execução da obra.

Logo, como não foi comprovada que executada no que se relaciona com a área residencial (405,88m²) não há incidência de contribuições nesta parte.

O próprio **habite-se** da Prefeitura converge para confirmar a pendência (e-fl. 76) no que seria a área residencial e os documentos de suporte dele igualmente (e-fls. 74/77). Estaria inacabado os 405,88m²) sem se falar no que eventualmente poderia estar executado.

Quanto a obra comercial (no total de 1.289,39m²), a fiscalização diz que estava concluída a partir da observação *in loco* (e-fl. 21). O contribuinte em impugnação não apresenta prova suficiente para desconstituir o lançamento neste particular, inclusive não apresentando laudo com ART, como seria exigido na forma da regulamentação constante da IN 971, vigente à época, de modo a incorrer em preclusão.

Apenas no recurso voluntário apresenta laudo técnico, embora já preclusa a oportunidade, ainda assim o laudo diz ter uma área total executada de 1.280,28m², que seria a comercial. Ocorre que, o laudo é apresentado a destempo e a vistoria do expert *in loco* para confecção do laudo é posterior a visita *in loco* da fiscalização, de forma que o elemento probatório não se apresenta sustentável pelas datas divergentes, pois os critérios temporais são distintos.

Neste sentido, mantém-se o lançamento da área comercial como plenamente executada na forma aferida *in loco* pela fiscalização tributária, com 1.289,39m², não tendo o contribuinte apresentado prova tempestiva suficiente no particular para afastar a conclusão.

Ora, pela ausência de prestação de informação para fiscalização, o ônus da prova se inverteu e competiu ao contribuinte no contencioso fiscal a desconstituição, se o fizesse tempestivamente e regularmente, o que não atendeu. Neste sentido, cabe ao contribuinte comprovar sua afirmação com suficiência probatória necessária a tempo e modo. Esse ônus, ao meu sentir, ocorre para as obras acabadas, exclusivamente. Na parte inacabada não ocorre a

tributação ou é preciso que se aponte quanto foi executado para se tributar apenas a execução efetiva.

Sendo assim, com parcial razão o recorrente para retificar o lançamento exclusivamente para que seja afastado do cálculo do ARO a área residencial inacabada de 405,88m², que não edificada não pode ser tida como fato gerador de contribuições.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em apreciação racional com base na legislação tributária e processual, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço parcialmente do recurso, não conhecendo a irresignação contra o metro quadrado encontrado a partir do CUB utilizado no arbitramento, rejeito a preliminar de nulidade, e, no mérito, quanto a parte conhecida, dou provimento parcial ao recurso para que seja afastado do cálculo do ARO a área residencial inacabada de 405,88m², reformando em parte a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço em parte do recurso voluntário, exceto quanto a apreciar a irresignação contra o CUB utilizado no arbitramento, para, na parte conhecida, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para que seja afastada a área residencial inacabada de 405,88m².

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Cleber Alex Friess**, redator designado

Peço licença ao I. Relator para divergir do seu voto, particularmente quanto à incidência da tributação sobre a área inacabada de 405,88 m².

Segundo o Relatório Fiscal, após realizar uma diligência “in loco”, a autoridade tributária identificou acréscimo na área construída da parte comercial da edificação, correspondente a 1.289,39 m², enquanto no piso superior havia uma área destinada ao uso residencial inacabada de 405,88 m² (fls. 21/24).

Embora regularmente intimado, o responsável pela obra não apresentou documentação comprobatória, motivo pelo qual a fiscalização procedeu ao arbitramento, por aferição indireta, com base na área construída e no padrão de construção.

Tratando-se de edificação, para a apuração do valor da mão-de-obra empregada na execução de obra de construção civil foram utilizadas as tabelas do Custo Unitário Básico (CUB), divulgadas mensalmente pelo Sindicato da Construção Civil.

O procedimento da fiscalização encontra amparo no art. 33, § 4º, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, abaixo reproduzido:

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 o ônus da prova em contrário.

(...)

Ademais disso, lavrou-se auto de infração específico, sob o DEBCAD nº 51.020.235-7, pela falta de apresentação dos documentos solicitados, com fulcro no art. 33, §§ 2º e 3º, da Lei nº 8.212, de 1991 (fls. 02).

A obra inacabada é parte executada do projeto ainda sem condições de habitabilidade, ou de uso, em que o Poder Público não emitiu habite-se ou certidão de conclusão da obra.

Não obstante, a obra iniciada, mas não finalizada, pressupõe a utilização de mão de obra para sua execução, razão pela qual resta configurado o fato gerador da obrigação tributária principal. Segue a mesma dinâmica da obra acabada, porquanto são devidas contribuições sociais incidentes sobre a remuneração paga/creditada aos trabalhadores, proporcionalmente à área correspondente à obra inacabada.

Em outras palavras, ocorre a prestação de serviços remunerados pelos segurados que edificam a obra de construção civil, sendo necessário delimitar, na hipótese de arbitramento, por aferição indireta, o percentual da construção já realizada, em relação à obra total integrante do projeto.

O ônus da prova não incumbe à fiscalização tributária, e sim ao responsável pela regularização da obra de construção civil, até porque a autoridade fiscal não detém competência legal e técnica para atestar o percentual equivalente à área construída do imóvel, quando obra inacabada.

Eis os dispositivos da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, na redação vigente à época dos fatos geradores:

Art. 373. No caso de obra inacabada, deverá ser solicitado ao responsável pela sua regularização o laudo de avaliação técnica de profissional habilitado pelo Crea, acompanhado da respectiva ART, no qual seja informado o percentual da

construção já realizada, em relação à obra total, observando-se, quanto à matrícula, o disposto no § 2º do art. 379.

§ 1º O percentual informado no laudo de avaliação técnica será utilizado para determinação da área que constará na CND de obra inacabada e que servirá de base para a apuração da remuneração sobre a qual incidirão as respectivas contribuições, efetuando-se o enquadramento de acordo com a área total do projeto, e apurando-se as contribuições proporcionalmente à área correspondente à obra inacabada, na forma dos incisos II e III do § 1º do art. 372.

(...)

Em estrito cumprimento à legislação tributária, o sujeito passivo foi formalmente intimado a apresentar “Laudo Técnico com a porcentagem de realização da obra (obra inacabada)”, através do Termo de Intimação Fiscal nº 1, recepcionado no dia 23/05/2012 (fls. 30/32).

O fiscalizado permaneceu inerte, sem atender à intimação, de sorte que não restou alternativa para a autoridade tributária, no exercício da atividade vinculada e obrigatória do lançamento, senão considerar 405,88 m² como área construída, cabendo ao proprietário/dono da obra a produção da prova documental em contrário.

Na impugnação, o contribuinte declarou que a área correspondente à residência estava somente com a alvenaria pronta, sem acompanhar, contudo, laudo técnico de avaliação do percentual da área já executada (fls. 72/77).

Quanto à obra inacabada, o acórdão de primeira instância examinou as alegações de defesa, cujos fundamentos estão a seguir reproduzidos (fls. 88):

(...)

No caso em comento, mediante a situação fática evidenciada pela visita in loco promovida pela Auditoria, intimou-se então o contribuinte a apresentar, não somente os alvarás de licença e habite-se eventualmente emitidos para a construção como também “laudo técnico com a porcentagem de realização da obra (obra inacabada)”, bem como “anotações de responsabilidade Técnica - ART do laudo técnico, conforme disposto no art. 373 da Instrução Normativa SRF nº 971”, conforme nos dá conta o termo de Início de Procedimento Fiscal às fls. 26/27 e reiterado pelo Termo de Intimação Fiscal nº 1, às fls. 30.

Tal laudo técnico solicitado, cuja apresentação segue desatendida pelo contribuinte, evidenciaria não o percentual da obra que segue inconclusa em relação ao projeto inicial, como o faz o documento da Prefeitura Municipal trazido aos autos pelo Defendente, mas sim qual o percentual da parte inconclusa já foi realizado, o que permitirá à Auditoria extrair a mão-de-obra empregada nessa parte inacabada da obra, a fim de apurar-se o quanto já pode (e deve) ser cobrado do sujeito passivo (como se deduz do § 1º do art. 373 acima transcrito), mormente porque, como é cediço em matéria tributária, a decadência não se

suspende nem se interrompe, de tal modo que, ainda que o contribuinte suspenda ou interrompa a obra projetada, por qualquer razão que seja, já se tem por devidas as contribuições atinentes ao percentual construído da parte que segue inacabada.

Isto posto, e não apresentando o contribuinte o laudo que evidenciaria a situação da obra inacabada ao qual foi formalmente intimado, nem quando da Auditoria tampouco agora em sede do contencioso, entendo que agiu com acerto a fiscalização ao proceder à cobrança da totalidade do empreendimento, não merecendo reparo o procedimento fiscal.

(...)

Em seu recurso voluntário, protocolado em 22/06/2017, a pessoa física finalmente apresentou laudo de avaliação técnica de profissional habilitado pelo CREA, datado de 20/06/2017, acompanhado da respectiva ART, no qual é informado que 57,17% do pavimento residencial de 405,88 m² estava concluído, ou seja, uma área construída equivalente a 232,04 m² (fls. 106/132 e 142/166).

Por isso, cumpre analisar a possibilidade de aceitação da prova extemporânea juntada aos autos.

A limitação temporal à produção de provas no processo administrativo fiscal é questão controvertida no âmbito dos órgãos julgadores administrativos.

De um lado, a jurisprudência administrativa tem buscado conciliar a necessidade de manter as formalidades e integridade do rito procedimental, garantindo previsibilidade e estabilidade para o julgamento do litígio; de outro, invoca-se o princípio da verdade material, importante vetor do processo administrativo, e o dever de zelar pela legalidade do ato administrativo.

A regra é a preclusão probatória, que impõe a juntada da prova documental no momento da impugnação, admitindo-se, excepcionalmente, a sua relativização em determinadas hipóteses listadas na legislação, conforme previsto no art. 16, inciso III, §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

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;

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

- 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.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

(...)

Em primeiro lugar, não há como considerar que o laudo técnico juntado, tão somente na fase recursal, tem por finalidade robustecer o conjunto probatório já anteriormente apresentado, na medida em que, ainda no curso do procedimento de fiscalização, a autoridade responsável intimou expressamente a pessoa física para apresentar laudo de avaliação do percentual da obra inacabada.

A alegação, em preliminar, da falta de intimação válida que impossibilitou a regular defesa do contribuinte foi didaticamente rechaçada pelo I. Relator, conforme fundamentos do voto que integra o acórdão.

Mesmo ciente da lavratura dos autos de infração, contendo o relatório fiscal as razões do lançamento de ofício, o contribuinte não providenciou a juntada de laudo técnico para acompanhar a peça impugnatória, tendo esclarecido apenas que o pavimento da residência estava inacabado.

É de ver-se que o laudo técnico subscrito pelo engenheiro poderia ter sido juntado com a impugnação, porém a pessoa física autuada aportou a prova documental tão somente na fase recursal, aproximadamente cinco anos após o recebimento da intimação no procedimento fiscal, sem demonstrar, concretamente, a presença das circunstâncias excepcionais do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

A conduta revela o desrespeito às regras que determinam a concentração da prova na fase inicial da defesa no processo administrativo fiscal.

Além disso, a documentação probatória juntada originalmente em segunda instância, acompanhando o recurso voluntário, suprime a manifestação do órgão julgador de primeira instância, com afronta ao duplo grau de jurisdição administrativa.

Carece de justificativa a apresentação tardia dos elementos de prova pelo recorrente, após a decisão de primeira instância, até porque a juntada de documentos poderia ser requerida ao órgão julgador a qualquer tempo, mediante petição fundamentada (art. 16, § 5º, do Decreto nº 70.235, de 1972).

É oportuno frisar que, no caso em apreço, os elementos juntados somente no recurso voluntário não configuram prova documental destinada a contrapor fatos ou razões

posteriormente trazidos aos autos, invocados pela decisão de primeira instância para decidir (art. 16, § 4º, “c”, do Decreto nº 70.235, de 1972).

Em verdade, a apresentação da prova documental extemporânea é sinal de desprezo aos limites das restrições temporais, que repercute em prejuízo ao curso normal e à duração razoável do processo.

Enfim, reputo inadmissível a documentação extemporânea juntada aos autos, em razão da preclusão.

Acompanho o I. Relator nas demais questões, inclusive na rejeição da preliminar de nulidade.

Diante disso, cabe manter a decisão de piso.

Conclusão

Em face do exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess