



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13827.000948/2009-30
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.867 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de novembro de 2022
Recorrente ETROS INCORPORADORA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 15/12/2005 a 26/05/2008

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. ARO. AUSÊNCIA DE PRÉVIA EXPEDIÇÃO. VÍCIO MATERIAL.

Com a vigência da Instrução Normativa RFB nº 774, de 29/08/2007, passou-se a considerar que, no cálculo da remuneração despendida na execução da obra 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.

O lançamento realizado, sem a prévia expedição do ARO, é nulo por vício material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário interposto, acolhendo a preliminar de nulidade por vício material. Vencido o conselheiro Francisco Ibiapino Luz, que negou-lhe provimento. O conselheiro Honório Albuquerque de Brito votou na reunião de outubro de 2022. O conselheiro Diogo Cristian Denny não votou.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Gregório Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Vinícius Mauro Trevisan e Honório Albuquerque de Brito (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da Decisão (fls. 249 a 256) que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve o crédito lançado por meio do Auto de

Infração DEBCAD nº 36.251.504-5 (fls. 2 a 11), consolidado em 21/10/2009, relativo às contribuições destinadas a terceiros (destinadas a outros entes), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados que executam obra de construção civil, apurada por aferição indireta com base na área construída e no padrão de construção.

Consta no Relatório Fiscal (fls. 19 a 27) que a recorrente, na qualidade de incorporadora, é a responsável pela obra de construção civil desde 15/12/2005 e a responsável pelo recolhimento das contribuições lançadas.

Impugnação apresentada em 25/11/2009 às fls. 41 a 55 e documentos às fls. 56 a 186.

A Unidade de Origem informou por meio do Despacho de fls. 240, que a recorrente apresentou, em 27/11/2009, os comprovantes de recolhimento das Guias da Previdência Social (GPS) das competências 01/2006, 04/2006, 05/2006, 07/2006, 11/2006 a 07/2007, 12/2007, 01/2008 a 08/2008, pagas após o lançamento para serem deduzidos do valor lançado (fls. 187 a 234).

A Decisão recorrida restou assim ementada (fl. 249):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 15/12/2005 a 26/05/2008

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

A base de cálculo para as contribuições sociais relativas à mão-de-obra utilizada na execução de obra ou de serviços de construção civil será aferida indiretamente, quando a empresa estiver desobrigada da apresentação de escrituração contábil e não a possuir de forma regular.

PROCEDIMENTO FISCAL. PERDA DA ESPONTANEIDADE.

O início do procedimento fiscal retira do sujeito passivo a espontaneidade para cumprimento de obrigações acessórias e principais, cabendo o lançamento com multa de ofício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte foi cientificada em 18/04/2011 (fl. 261) e apresentou recurso voluntário em 17/05/2011 (fls. 263 a 271 e documentos às fls. 272 a 278) sustentando: a) retificação das GFIPs após o registro de nova matrícula para a obra e pedido de averbação dos recolhimentos; b) possibilidade de realizar o pagamento após a emissão do ARO sem a inclusão da multa de ofício; c) nulidade do auto de infração; d) redutor incorreto aplicado à área construída; e) indevido o lançamento por arbitramento; f) decadência e; g) recolhimento parcial do valor lançado.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

1. Das contribuições devidas à seguridade social e o Aviso para Regularização da Obra – ARO

Trata-se de lançamento decorrente de ação fiscal, iniciada em 22/06/2009, que apurou os fatos geradores das contribuições com base na área construída porque o contribuinte não teria declarado em GFIP (Guias de Recolhimento do FGTS) os dados que estão relacionados à obra localizada na Avenida Nossa Senhora de Fátima, Quadra C, Lotes 6 e 7 e parte do lote 4 – Bauru/SP.

Em decorrência do Mandado de Procedimento Fiscal nº 0810300.2009.00725 foram lavrados 3 Autos de Infração, tendo como fato gerador a remuneração apurada por aferição indireta dos segurados empregados da obra de construção civil.

Processo	DEBCAD	Contribuições lançadas	Valor lançado (R\$)
13827.000947/2009-95	37.251.502-9	Patronal	251.557,39
13827.000947/2009-95	37.251.503-7	Parte segurados	87.498,22
13827.000948/2009-30	37.251.504-5	Terceiros	63.436,21

O responsável por obra de construção civil está obrigado a recolher as contribuições arrecadadas dos segurados e as contribuições a seu cargo, incidentes sobre a remuneração dos segurados utilizados na obra e por ele diretamente contratados, de forma individualizada por obra, em documento de arrecadação identificado com o número da inscrição da obra perante a Receita Federal do Brasil (RFB).

Para regularização da obra de construção civil, o proprietário do imóvel, o dono da obra, o incorporador, pessoa jurídica ou pessoa física, ou a empresa construtora contratada para executar obra mediante empreitada total, deve informar à RFB, os dados do responsável pela obra e o relativos à obra, mediante a utilização da Declaração e Informações Sobre Obra (DISO) – art. 430 da Instrução Normativa SRP nº 3, de 14/7/2005 (IN nº 3/2005).

Assim, a partir das informações prestadas na DISO, após a conferência dos dados nela declarados com os documentos apresentados, é expedido o Aviso de Regularização de Obra (ARO), em duas vias, destinado a informar ao responsável pela obra a área regularizada e, se for o caso, o montante das contribuições devidas – art. 431 da IN nº 3/2005.

Havendo contribuições a recolher, o prazo inicial era o dia 2 do mês seguinte ao da sua emissão, prorrogando-se o prazo de recolhimento para o primeiro dia útil seguinte, se no dia dois não houvesse expediente bancário.

Com a vigência da Instrução Normativa RFB nº 774, de 29 de agosto de 2007, passou-se a considerar que, “*no cálculo da remuneração despendida na execução da obra 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, e o valor das contribuições nele informadas deverá ser recolhido até o dia dez do mês subsequente ao da sua emissão,*

prorrogando-se o prazo de recolhimento para o primeiro dia útil seguinte, se no dia dez não houver expediente bancário” - § 2º do art. 431.

Não sendo recolhido no prazo devido, as contribuições passam a sofrer os acréscimos legais.

O processo administrativo fiscal é regido por diversos princípios, dentre eles o da verdade material, que impõe a perseguição pela realidade dos fatos (prática do fato gerador) praticados pelo contribuinte, podendo o julgador, inclusive de ofício, independentemente de requerimento expresso, realizar diligências para aferir os eventos ocorridos. Ao lado disso, o art. 9º do Decreto nº 70.235/72 dispõe que a exigência do crédito tributário deve vir acompanhada dos elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. De modo a inadmitir o lançamento baseado em presunções e indícios.

Nesse sentido, cumpre esclarecer que o vício material do lançamento diz respeito aos aspectos intrínsecos e relaciona-se com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, conforme definido pelo art. 142 do CTN.

O lançamento está eivado de vício material, que é aquele existente quando há erro no conteúdo do lançamento, que é a norma individual e concreta, na qual figura “o fato jurídico tributário” no antecedente, e no consequente a “relação jurídica tributária” (composta pelos sujeitos e pelo objeto, o *quantum* a título de tributo devido).

A ausência do ARO invalida o lançamento por vício material e afronta às disposições citadas acima, bem como ao disposto no art. 142 do CTN.

Nesse sentido é o entendimento do CARF:

PESSOA FÍSICA. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. AFERIÇÃO INDIRETA DA MÃO-DE-OBRA PELA SISTEMÁTICA DO CUB. LANÇAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES EFETUADO SEM A PRÉVIA EMISSÃO DE ARO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. Nos termos das disposições da IN 971/09, antes do lançamento das contribuições devidas pela regularização de obra de construção civil com matrícula CEI é necessária a prévia expedição do competente Aviso de Regularização de Obra - ARO. A ausência da emissão de ARO, deixa o julgador a mercê dos limites do lançamento efetuado, não podendo aferir, à míngua da existência de outras informações no relatório fiscal da infração, qual o período de início e finalização da obra de construção civil, sequer detendo elementos para efetuar a contagem do prazo decadencial. Recurso voluntário Provido.

(Acórdão nº 2401-002.626, Relator Conselheiro Igor Araújo Soares, Publicado em 07/10/2013)

Dito isso, em respeito ao princípio da legalidade, não pode subsistir o lançamento de crédito tributário quando não demonstrada a ocorrência do fato gerador e a subsunção dos fatos à hipótese descrita na lei.

Esse é o entendimento do CARF no sentido de que *é ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado* (Acórdão nº 3301-003.975, Publicado em 05/10/2017).

No processo administrativo fiscal, são nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72), consubstanciado no princípio do contraditório e da ampla defesa que se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de

se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal.

O devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o sujeito passivo, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação, possa exercitar a sua defesa plena.

Não obstante, se assim não fosse, o lançamento estaria nulo por cerceamento do direito de defesa, conforme será analisado no tópico abaixo, complementar a este.

Diante do exposto, o recurso voluntário deve ser provido e declarada a nulidade por vício material do lançamento.

2. Do lançamento por arbitramento

A Lei nº 8.212/91, em seu art. 33, §§ 3º e 6º¹, atribui à fiscalização o poder de:

- (a) lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário, no caso de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente;
- (b) apurar e lançar as contribuições devidas quando constatar que a contabilidade não registra a realidade da remuneração dos segurados a seu serviço e;
- (c) desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado, quando constatare que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições que caracterizem tal condição.

Em obediência à legislação previdenciária é cabível o lançamento de tributos quando o contribuinte se recusar ou sonegar a apresentação de qualquer documento ou informação. Ou seja, a apuração indireta do débito por intermédio da aferição é autorizada pela legislação previdenciária; contudo, estando no campo da exceção, deve atender a requisitos mínimos que determinem com exatidão o surgimento do fato gerador da obrigação tributária.

A Instrução Normativa SRP nº 3/2005, diz, em seu art. 597, que a aferição indireta será utilizada, se:

"II — a empresa, o empregador doméstico, ou o segurado recusar-se a apresentar qualquer documento, ou sonegar informação, ou apresentá-los deficientemente."

A mesma Instrução Normativa determina, em seu artigo 600, que *"para fins de aferição, a remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços por empresa corresponde ao mínimo de: 1— quarenta por cento do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços"*.

¹ Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

(...) § 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...) § 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da 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, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

No tocante à apuração das contribuições devidas, o relatório fiscal informa que o lançamento foi feito com base na área construída e padrão da edificação diante da ausência de escritura contábil, da remuneração dos empregados que executaram a obra e a não apresentação dos contratos de venda das frações ideias do terreno.

Assim menciona:

Não se tendo o custo real da obra (escrita contábil) e nem contratos que comprovassem os valores pagos pelos condôminos, restou se avaliar a área de responsabilidade do incorporador com base nos elementos conhecidos (apresentados pelo incorporador que concluiu a obra).

Dos elementos apresentados pela Etros, a folha-de-pagamento dos empregados que trabalharam na obra abrange a primeira e segunda fase; por isso, foi a partir desta folha que se entendeu estabelecer um critério razoável para avaliação da área executada em cada fase da obra: dias-homem. A proporção de dias-homem de operários que executaram cada fase da obra corresponde à proporção da área da obra concluída. Planilha anexa apura esta proporção.

da obra concluída. Planilha anexa apura esta proporção.

21. Assim, cada incorporador responde pela seguinte área:

INCORPORADOR	DIAS-HOMEM		ÁREA EDIFICADA (m²)
	QUANTIDADE	%	
Edson Crivelli	2067	22	1.148,32
Etros Incorporadora Ltda.	7171	78	4.071,32
Total	9238		5.219,64

A Fiscalização informa que o laudo de vistoria com ART apresentado não foi aceito porque elaborado em 22/07/2008, após a conclusão da obra.

No caso em análise, os recolhimentos da contribuição previdenciária foram efetuados na matrícula CEI 21.060.0004592/75. Após o término da obra, em 27/06/2008, a Etros Incorporadora Ltda. requereu a transferência da titularidade desta matrícula para seu nome - protocolo CAC 02 27/jun/2008 11:13 00002525, e, reiterado em 30.10.2008 (doc. 08).

A recorrente esclareceu ainda que fez a retificação das GFIPs e requereu que as GPS recolhidas na primeira matrícula fossem averbadas na segunda.

Nesse momento, a recorrente fazia jus ao pagamento ou ao parcelamento das contribuições devidas antes da constituição do crédito, o que não foi observado pela Fiscalização Tributária, sendo incabível no lançamento a inclusão da multa de ofício.

No Relatório Fiscal do lançamento consta que “a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições previdenciárias relativas à obra custeada pelos condôminos, bem como a matrícula, é do incorporador definido na lei nº 4.591/1964 (exclusivamente), para atender o item 12 da Instrução Normativa - INSS/DC nº 18/2000 (seguindo o art. 30, inc. VI, e inc. VII; além de art. 49, parágrafo 1º, da lei nº 8.212/1991)” (fl. 21).

Afirma ainda que nenhum dos incorporadores apresentou contrato de empreitada total transferindo a responsabilidade pela execução da obra para a construtora; que o incorporador pessoa física não está obrigado a apresentar escrituração contábil mas que será fiscalizado da mesma forma que o incorporador pessoa jurídica.

Com relação à matrícula da obra, o Relatório Fiscal informa que “como havia uma matrícula indevida da obra (mesmo endereço), quando necessário, fez-se a matrícula correta em nome do incorporador”.

De fato, à recorrente era imprescindível que a administração pública procedesse à transferência da titularidade da matrícula para que a recorrente pudesse realizar o encerramento da matrícula através da DISO. Ou seja, a Fiscalização Tributária iniciou o procedimento fiscal e procedeu ao lançamento de ofício em face da recorrente sem que antes tivesse atendido ao pedido de transferência da titularidade da matrícula para que houvesse o devido procedimento relacionado ao DISO e ao ARO.

Aqui, além de ser indevida a inclusão da multa de ofício, observa-se a nulidade por omissão da Decisão proferida pela DRJ, eis que se limitou a dizer que a multa de ofício está prevista na MP 449.

A decisão recorrida menciona, ainda, que o ARO serviu apenas para efetivação do cálculo dos valores das contribuições e não pode ser aberto prazo para o pagamento espontâneo das contribuições devidas porque o procedimento fiscal já havia sido iniciado – art. 7, § 1º, Decreto 70235 PAF.

Há violação ao direito de defesa do contribuinte quando há descrição deficiente dos fatos imputáveis ao contribuinte ou quando a decisão contém vício na motivação por não enfrentar todos os argumentos capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador, ou que se enquadre em uma das hipóteses do art. 489, § 1º, do CPC.

Conclusão

Diante do exposto, voto pelo provimento do recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira