



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

Processo nº 15504.010824/2009-31
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2402-002.717 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2012
Matéria CONSTRUÇÃO CIVIL: ARBITRAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES. PARCELA DESTINADA A OUTRAS ENTIDADES E TERCEIROS
Recorrente OSCAR FERREIRA DA SILVA E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/1996 a 31/10/1996

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO À GARANTIA DA AMPLA DEFESA. FALTA DE ANÁLISE DE ARGUMENTOS. JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE.

A ausência, em parte, de verificação, análise e apreciação dos argumentos apresentados na primeira instância pelo sujeito passivo caracteriza supressão de instância, fato cerceador do amplo direito à defesa e ao contraditório, motivo de nulidade. Esse entendimento encontra amparo no Decreto 70.235/1972 que, ao tratar das nulidades no inciso II do art. 59, deixa claro que são nulas as decisões proferidas com a preterição do direito de defesa.

Importa cerceamento ao direito de defesa o não enfrentamento pela autoridade de primeira instância das questões apresentadas em sede de impugnação.

Decisão Recorrida Nula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em anular a decisão de primeira instância.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Ewan Teles Aguiar.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, concernente às contribuições destinadas a outras Entidades/Terceiros (Salário-educação/FNDE, SESI, SENAI, INCRA e SEBRAE), para a competência 10/1996.

O Relatório Fiscal (fls. 11/14 – Volume I) informa que se trata de lançamento fiscal substitutivo ao consubstanciado na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD), DEBCAD nº 32.107.243-0, anulada pelo Acórdão nº 00144/2005 (cópia de fls. 15/19 dos autos do processo nº 15504.010826/2009-20), proferido em 25/02/2005, pela 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS), em razão de preterição ao direito de defesa do contribuinte.

Esse Relatório Fiscal informa ainda que:

1. conforme despacho nº 205-60, de 28/01/2005 (cópias de fls. 20/21 dos autos do processo nº 15504.010826/2009-20), foi negado (pelo presidente da 5ª Câmara de Julgamento do Segundo Conselho de Contribuintes) o seguimento do requerimento de revisão da decisão contida no Acórdão nº 144/2005 de 25/02/2005 feito pela autoridade lançadora;
2. na NFLD anulada, DEBCAD nº 32.107.243-0, haviam sido lançadas contribuições patronais devidas a Previdência Social, as Outras Entidades e Fundos/Terceiros (Salário Educação, SENAI, SESI, INCRA E SEBRAE) e contribuições para a Previdência referentes a parte dos segurados a seu serviço. Assim, em respeito ao procedimento de fiscalização atualmente adotado, procedeu-se ao lançamento por meio de 3 Autos de Infração distintos: (i) Auto de Infração (AI) DEBCAD nº 37.203.422-5 que contém a parte patronal devida a Previdência Social; (ii) AI DEBCAD nº 37.203.420-9 que contém a parte dos segurados para a Previdência Social; (iii) e o AI DEBCAD nº 37.203.421-7 que contém a parte patronal devida às Outras Entidades e Fundos;
3. as contribuições lançadas neste Auto de Infração são decorrentes do valor de remuneração relativo à mão de obra empregada, no período de 03/1995 a 02/1996, na construção civil executada na Rua Alcântara nº 416, Quadra 20, Lote 6. Bairro Nova Granada, Belo Horizonte (MG), apurado com base na Declaração para Regularização de Obra (DRO), processada em 09/09/1996, sob o nº 381 (cópia de fls. 22/28), que gerou o Aviso de Regularização de Obra (ARO), emitido em 23/10/1996 (cópia nas fls. 30/31);

4. diante da inexistência de prova regular e formalizada da mão de obra utilizada na execução da obra de construção civil (pelo fato da não apresentação da contabilidade da obra) as contribuições foram apuradas por aferição indireta, mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra. Para apuração das contribuições lançadas foram utilizados os critérios estabelecidos pela Ordem de Serviço INSS/DAF nº 116/94 (cópias de fls. 32/53 dos autos do processo 15504.010826/2009-20), vigente na época do pedido de regularização da obra;
5. para apuração do valor de mão de obra aplicado na construção, a obra foi enquadrada conforme segue: área construída 584,09 m², área regularizada (mediante recolhimentos relacionados na DRO) 274,21 m², área a regularizar 309,88 m², Padrão Normal, competência de apuração (mês de recepção da DISO) 10/1996, valor do CUB/m², utilizado R\$ 521,24/m², custo de mão de obra apurado R\$ 29.073,93;
6. na época, o Serviço de Logística do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), com base em projeto arquitetônico e vistoria no local, emitiu em 30/05/2001 Nota Técnica (cópias de fls. 55/57 dos autos do processo nº 15504.010826/2009-20) assinada pela engenheira Lilian Beatriz Freire Vidigal na qual consta: que a área real da construção é 859,88 m², que a área equivalente da construção é 587,03 m² (conforme subitem 4.1.2.2 da NBR 12.721/92 e o item 4.3.1.2 do Manual das Normas Administrativas de Engenharia e Patrimônio do INSS), que o Padrão da construção é Normal e que existe área de cobertura no terraço não contemplada no projeto arquitetônico apresentado;
7. a "área construída" considerada no ARO é menor que a "área equivalente" apontada na Nota Técnica. Contudo, por se tratar de lançamento substitutivo, no presente lançamento ateve-se a área originariamente considerada deixando-se de lançar a contribuição referente à diferença entre as mesmas;
8. a contribuição recolhida durante a execução da obra não atingiu o percentual mínimo de 70% do valor apurado por aferição indireta e tendo em vista não ter sido exibida prova regular e formalizada da mão de obra utilizada na execução da obra foi apresentada ao sujeito passivo, o valor das contribuições devidas referentes a área não regularizada que não foi recolhida pelo mesmo. Em razão disso foi lavrada a NFLD, DEBCAD nº 32.107.243-0 (anulada em razão de vício formal);
9. a obra objeto desta autuação foi matriculada inicialmente com o CEI nº 11.062.09014/64, posteriormente, para lavratura da NFLD 32.107.243-0, foi gerada (de ofício) a matrícula CEI nº 11.902.00376/99 e para proceder aos lançamentos substitutivos da mencionada NFLD foi cadastrada a matrícula CEI 41.330.00484/02.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 23/06/2009 (fls. 01 e 15), mediante correspondência postal com Aviso de Recebimento (AR).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 19/37) – acompanhada de anexos de fls. 38/526 –, alegando, em síntese, que:

1. na interposição do Recurso Administrativo nº 35.097.007090/2001-21 alegou a ocorrência de cerceamento de defesa por não ter sido mencionado no Relatório Fiscal da Notificação anulada a OS-INSS/DAF nº 116/94 que continha os critérios utilizados na aferição indireta e que na época era apenas de circulação interna. Inexistem equívocos insanáveis na adoção da Tabela CUB, imposta por tal OS que foram sanadas pela OS-INSS/DAF nº 161/97;
2. não cabia aferição indireta uma vez que o notificado apresentou toda a documentação exigida no item 2 da OS-INSS/DAF nº 116/94. Assim, só houve diferença apurada em razão de erro na OS-INSS/DAF nº 116/94 que contrariando as diversas possibilidades de classificação contidas na tabela CUB impediu a classificação adequada da obra;
3. as informações constantes no relatório fiscal do lançamento substitutivo atinentes a aplicabilidade ao caso de aferição indireta são totalmente improcedentes, pois tem toda documentação regular e formalizada da obra atendendo a toda a legislação trabalhista e previdenciária, principalmente as constantes no item 2 da OS-INSS/DAF nº 116/94;
4. a Orientação de Serviço INSS-DAF nº 116/94 é contraditória a ela mesma e ao que estabelece o § 4º do artigo 33 da Lei 8.212/1991 e ao que dispõe o artigo 53 do ROCSS (Decreto 612/1992) que prevê aferição indireta na falta de prova regular e formalizada. Tal Orientação de Serviço (OS) prevê que a aferição indireta deve ser tratada como exceção, entretanto, ela estabelece a regularização de obra de construção civil de responsabilidade de pessoa física somente através de Declaração de Regularização de Obra (DRO), que nada mais é do que a aplicação da aferição indireta independentemente de ter ou não documentação regular e formalizada. As alegações constantes do relatório fiscal são uma tentativa de convencer que a aferição indireta deu-se pela ausência de documentação ou pela sua apresentação com deficiência o que não é verdade. Para ressaltar a contradição, disserta sobre Acórdão n 02.667 no qual consta que independentemente de documentação regular e formalizada a regularização de obra de construção civil de pessoa física, inclusive em nome coletivo, dar-se-á sempre por aferição indireta. Tal OS não pode criar nova fonte de custeio para Previdência Social;
5. possui prova dos salários pagos, por meio de Folhas de Pagamentos, Livro de Registro de Empregados, guias de recolhimento. As pessoas físicas não estão obrigadas a escriturar o Livro Diário e ainda que tivesse interesse em fazê-lo não poderia uma vez que a Junta Comercial não registrará tal livro;
6. a OS INSS DAF nº 116/94 apresenta diversos equívocos e que ~~permite apenas~~, a partir de 03/1993, a utilização da classificação

"Residencial H1-2Q", no programa DRO da Dataprev para regularizar qualquer tipo de obra. Cita o CTN para demonstrar não ser aplicável ao presente caso a aferição indireta. A classificação conforme a tabela CUB adequada à obra em questão seria "Residencial H04-3Q". Disserta sobre as implicações da adoção da classificação, sobre a utilização de tal classificação "Residencial H1-2Q" e sobre os prejuízos ao impugnante. Não foi utilizada na aferição a área equivalente para fins de enquadramento, sendo que essa passou a ser a área utilizada segundo a OS INSS DAF 161/97 (editada após a OS 116/94). A utilização da classificação "Residencial H1-2Q" termina por levar a uma diferença super-avaliada e até inexistente em desfavor do contribuinte, elevando de forma indireta os valores a serem recolhidos. Elaborou tabela contendo as conversões dos recolhimentos em m² nos termos das OS INSS DAF 161 e 172/97 (posteriores a OS 116) para demonstrar que a aplicação dessas OS resultaria em área regularizada de 578,93 m² o que representa 114,30% da área equivalente e 99,12% da área real;

7. tem pleno conhecimento das irregularidades contidas na OS 116/94, tendo inclusive procedido ao seu saneamento com a edição da OS — INSS DAF 161/97. Por tratar-se de erro material a aplicação dessa OS, deveria retroagir. Cita jurisprudência;
8. requer seja declarada insubsistente e nula a aferição indireta ou que seja adotada a classificação correta da obra aplicando-se "Residencial - 3Q - Padrão normal". Seja declarado nulo o débito apurado por não existir diferença a ser apurada por aferição indireta. Seja apensado aos autos do presente processo dos autos da NFLD 32.107.243-0 substituída;
9. junta cópias de documentos (fls. 38/526), dentre eles cópia de procuração de fl. 38, datada de 29/06/2009.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Belo Horizonte/MG – por meio do Acórdão nº 02-30.929 da 8ª Turma da DRJ/BHE (fls. 544/548) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto.

A Notificada apresentou recurso voluntário (fls. 553/578), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Belo Horizonte/MG encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processo e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Sendo tempestivo (fls. 549/553), CONHEÇO DO RECURSO e passo ao exame de seus argumentos.

DA PRELIMINAR:

Quanto às preliminares, há questão que merece ser analisada.

Da análise inicial dos autos, verifica-se questão prejudicial ao julgamento do recurso encaminhado, face à ocorrência de cerceamento da garantia da ampla defesa, vício esse que deve ser saneado.

Após a apresentação da peça de impugnação de fls. 19/37 – acompanhada de anexos de fls. 38/526 (cópias de vários documentos, dentre eles: Guias de Recolhimentos da Previdência Social - GRPS; resumo de folhas de pagamento das competências 03/1995 a 02/1996; registros de empregados e documentos de identificação de pessoas físicas; contratos de subempreiteiros, acompanhados de notas fiscais) –, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Belo Horizonte/MG prolatou uma decisão, por meio do Acórdão nº 02-30.929 da 8ª Turma da DRJ/BHE (fls. 544/548), e considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade.

Contudo, essa decisão não analisou, de forma suficiente, todos os pontos abordados pela peça de impugnação, eis que não se manifestou à respeito de **duas questões fáticas** para o deslinde da controvérsia instaurada no presente processo, que são:

1. **a classificação da obra e enquadramento na Tabela CUB**, sendo que o Fisco enquadrou como Residencial H1-2Q (Padrão Normal) e o sujeito passivo alega que o enquadramento correto seria Residencial H4-3Q (Padrão Normal), conforme os seus documentos anexados aos autos (fls. 38/526); e
2. **a Defendente (sujeito passivo) alega que apresentou toda a documentação regular e formalizada da mão de obra empregada, no período de 03/1995 a 02/1996, na construção civil objeto da presente autuação** – conforme cópias de Guias de Recolhimentos da Previdência Social (GRPS); resumo de folhas de pagamento; registros de empregados e documentos de identificação de pessoas físicas; contratos de subempreiteiros, acompanhados de notas fiscais (fls. 216/526 – Volumes II e III).

Tal decisão apenas registrou que (fls. 547/548):

“[...] *PROVA REGULAR DO MONTANTE DE SALÁRIOS*

Apesar de não ser aplicável ao presente caso, apenas a título de esclarecimento ao sujeito passivo, ressalte-se que por prova regular do montante de salários pagos para execução da obra entende-se aquela devidamente lastreada por escrituração contábil regular e formalizada (Livro Diário e Razão).

Isso, pelo simples fato de que a norma contida no artigo 53 do Decreto nº 612, de 21/07/1992 não pode ser interpretada de forma isolada estando incluída na Seção V cujo título é "Do Exame da Contabilidade".

DA IMPOSSIBILIDADE DE REGISTRO DE LIVROS CONTÁBEIS

No mesmo sentido, ainda a título de esclarecimento do contribuinte convém ressaltar que os Livros Diário podem ser registrados em Cartório de Títulos e Documentos uma vez que os mesmo tem competência residual, nos termos da Lei nº 6.015/1973, artigo 127, parágrafo único, cabendo-lhe a realização de qualquer registro não atribuído expressamente a outro ofício.

Art. 127. No Registro de Títulos e Documentos será feita a transcrição

(...)

Parágrafo único. Caberá ao Registro de Títulos e Documentos a realização de quaisquer registros não atribuídos expressamente a outro ofício.

Portanto, o presente Auto de Infração encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, consoante discriminado nos Fundamentos Legais do Débito - FLD, às fls. 07/08. [...]"

Com a finalidade de afastar qualquer dúvida acerca do enquadramento da obra na Tabela CUB e da suposta regular documentação apresentada pela Recorrente, deveria a autoridade de primeira instância de julgamento rebater os pontos apresentados na peça de impugnação, visando demonstrar que o Fisco cumpriu, ou não, a legislação de regência na época de ocorrência do fato gerador. Ou caso os autos não possuam os elementos suficientes, entendendo eficaz a baixa do processo em diligência para manifestação do auditor quanto aos argumentos apresentados.

Dentro desse contexto da decisão de primeira instância, cumpre esclarecer que tal decisão deve ser pautada dentro princípio da motivação. Esta motivação exige da Administração o dever de justificar seus atos, apontando-lhes os pressupostos fáticos e jurídicos, assim como a correlação lógica entre os fatos expostos nos autos e o ato praticado, demonstrando a compatibilidade da conduta com a lei. Enfim, exige um raciocínio lógico entre o motivo, o resultado da decisão e a lei.

Isso está em consonância com o art. 50 da Lei 9.784/1999, que estabelece a exigência de motivação como condição de validade do ato.

Lei 9.784/1999– diploma que estabelece as regras no âmbito do processo administrativo federal:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; (...)

Diante disso, entendo que a decisão de primeira instância não está devidamente motivada, eis que lhe faltou examinar as duas questões fáticas retromencionadas e sinalizadas na peça de impugnação (fls. 19/37), acompanhada de anexos de fls. 38/526 (Volumes I a III).

A Recorrente possui o direito de verificação e análise de todos seus argumentos na primeira instância. Não procedendo dessa forma, ocorreu a supressão de instância do direito de defesa da Recorrente, motivo de nulidade.

Da forma como foi prolatada a decisão de primeira instância, o direito do sujeito passivo ao contraditório não foi conferido de forma ampla.

E a ampla defesa, assegurada constitucionalmente aos contribuintes, deve ser observada no processo administrativo fiscal. A propósito do tema, é salutar a adoção dos ensinamentos de Sandro Luiz Nunes que, em seu trabalho intitulado Processo Administrativo Tributário no Município de Florianópolis, esclarece de forma precisa e cristalina: “*A ampla defesa deve ser observada no processo administrativo, sob pena de nulidade deste. Manifesta-se mediante o oferecimento de oportunidade ao sujeito passivo para que este, querendo, possa opor-se a pretensão do fisco, fazendo-se serem conhecidas e apreciadas todas as suas alegações de caráter processual e material, bem como as provas com que pretende provar as suas alegações*”.

Ressalte-se, também, que há determinação legal para que se verifique o direito dos cidadãos, nos termos do art. 2º da Lei 9.784/1999 e do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal/1988.

Lei 9.784/1999:

Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito; (...)

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;(...)

VIII - observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados; (...)

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de

recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio; (...)

XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;

Constituição Federal/1988:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

*LV - aos litigantes, **em processo judicial ou administrativo**, e aos acusados em geral são assegurados **o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes**; (g.n.)*

Assim, é dever da Administração Pública garantir o direito dos cidadãos contribuintes, especialmente àqueles que se configuram como direitos e deveres individuais e coletivos, previstos na Constituição Federal/1988 como cláusula pétrea.

Sobre nulidade, a legislação determina motivos e atos a serem praticados em caso de decretaco de nulidade.

Decreto 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou **com preterição do direito de defesa**.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade. (g.n.)

Portanto, por ser autoridade julgadora competente para a decretação da nulidade, por estar claro que ocorreu preterição ao direito de defesa da Recorrente, decido pela nulidade da decisão de primeira instância.

Em respeito ao § 2º do art. 59 do Decreto 70.235/1972, ressalto que a Receita Federal do Brasil deve cientificar o sujeito passivo dessa decisão, emitir nova decisão, dar ciência de todas as diligências e de seus respectivos resultados (pronunciamentos da fiscalização e do órgão julgador), reabrir prazos e tomar as devidas providências para a continuação do contencioso.

Desse modo, é necessário que seja efetuado o saneamento do vício apontado para que se possa julgar a procedência ou não do lançamento fiscal, bem como a análise do recurso voluntário interposto.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **ANULAR** a decisão de primeira instância, para que seja proferida uma nova decisão consubstanciada em motivação fática e jurídica, presentes nos autos, bem como seja oferecido ao sujeito passivo um novo prazo para manifestação.

Ronaldo de Lima Macedo.