



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

Processo nº 35383.000021/2005-75
Recurso nº 146.038 Voluntário
Acórdão nº 2401-01.188 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de abril de 2010
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL
Recorrente CONDOMÍNIO CIVIL DO SHOPPING CENTER IGUATEMI CAMPINAS
Recorrida SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA - SRP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1994 a 31/08/2004

DOCUMENTAÇÃO QUE NÃO APRESENTA DADOS SUFICIENTES PARA VERIFICAÇÃO DA REGULARIDADE FISCAL. POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES MEDIANTE ARBITRAMENTO.

Ao exibir documentos e esclarecimentos insuficientes para verificação de sua regularidade fiscal, o sujeito passivo abre ao fisco a possibilidade de arbitrar o tributo devido, sendo do contribuinte o ônus de fazer prova em contrário.

EMISSÃO DE CND. POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES EM AÇÃO FISCAL FUTURA.

O fornecimento de Certidão Negativa de Débito não impede que o fisco possa exigir posteriormente contribuições que porventura venham a ser apuradas *à posteriori*.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1994 a 31/08/2004

PREVIDENCIÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO PELO FISCO DA AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. CONTAGEM A PARTIR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

Não se podendo constatar, com esteio nos elementos constantes dos autos, se houve ou não antecipação de pagamento das contribuições, aplica-se, para fins de contagem do prazo decadencial, o critério previsto no § 4.º do art. 150 do CTN, ou seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

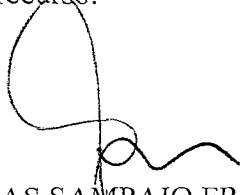
LEGISLAÇÃO QUE ESTABELECE NOVOS CRITÉRIOS DE APURAÇÃO. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA.

Pode-se aplicar retroativamente a legislação que venha a estabelecer novos critérios de apuração do crédito tributário.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos: I) em declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 11/1999; II) em rejeitar o pedido de diligência; e III) no mérito, em negar provimento ao recurso.



ELIAS SAMPAIO FREIRE – Presidente



KLEBER FERREIRA DE ARAÚJO - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Marcelo Freitas de Souza Costa, Ewan Teles Aguiar (Convocado) e Maria da Glória Faria (Suplente). Ausente o Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata o presente processo administrativo fiscal da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, DEBCAD nº 35.774.640-6, posteriormente cadastrada na RFB sob o número de processo constante no cabeçalho.

A notificação, lavrada em nome do contribuinte já qualificada nos autos, traz em seu bojo a contribuição dos segurados e as seguintes contribuições patronais: para a Seguridade Social, incluindo a contribuição para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – RAT, e aquelas destinadas a outras entidades e fundos.

O crédito em questão reporta-se à competência 11/2004 e assume o montante, consolidado em 20/12/2004, de R\$ 1.443.468,09 (um milhão, quatrocentos e quarenta e três mil, quatrocentos e sessenta e oito reais e nove centavos).

De acordo como relatório fiscal, fls. 16/20, as contribuições incidiram sobre a remuneração paga aos segurados empregados na obra de construção civil de propriedade do Condomínio notificado.

Ressalta-se que o notificado, por ter se constituído na forma de Condomínio, estaria dispensado legalmente de formalizar sua contabilidade, em razão desse fato, foram apresentados à auditoria os Livros Diário sem registro e autenticação em Cartório ou Junta Comercial. A ausência dessa formalidade, afirma o fisco, levou à apuração do salário-de-contribuição por aferição indireta.

Assevera o fisco que o valor da remuneração referente à execução da obra foi obtida mediante cálculo da mão-de-obra empregada proporcional à área construída e ao padrão de execução da edificação, nos termos da legislação de regência.

A seguir, são apresentados os critérios e procedimentos utilizados na apuração da matéria tributável.

A empresa apresentou impugnação, fls. 53/73, na qual, em síntese, alega que:

a) a NFLD é nula em razão de inexistirem os requisitos legais que autorizariam o fisco a promover a apuração do crédito por aferição indireta;

b) conforme se reconheceu no próprio relatório fiscal, o sujeito passivo, por não ser dotado de personalidade jurídica, estaria desobrigado de observar as regras de contabilidade aplicáveis às empresas em geral;

c) malgrado a falta de obrigatoriedade, o Condomínio mantém devidamente escriturados os livros Diário e Razão, com lançamento de todas as notas fiscais relativas aos serviços que lhes foram prestados, bem como a totalidade dos valores retidos a título de contribuição previdenciária e repassados ao INSS. Afirma que todos esses documentos, que foram colocados à disposição da auditoria, encontram-se anexados à impugnação;

d) o auditor notificante não apontou qualquer falha quanto à escrituração apresentada, alegando tão-somente a falta de registro no órgão competente para a sua total desconsideração, o que representa procedimento arbitrário;

e) também é causa de nulidade do lançamento o fato do fisco haver desrespeitado o princípio da busca da verdade material;

f) caso não se reconheça a nulidade da NFLD, converta-se o julgamento em diligência, para que sejam verificados os documentos oportunamente apresentados;

g) em face da arbitrária exigência do fisco, cuidou de levar a registro na Junta Comercial todos os seus Livros Diário;

h) o cálculo da mão-de-obra por aferição indireta apresenta falhas, como é o caso de se ter desconsiderado o fato da área denominada “Regularização do Bloco 1” já está com as contribuições adimplidas, conforme atesta a Certidão Negativa de Débito emitida em 02/04/2003, a qual engloba a referida área;

i) também não se levou em conta que grande parte dos serviços de construção atinentes à área denominada “Regularização do Bloco 1” foram realizados em período abrangido pela decadência. Nesse sentido, afirma que nada poderia ser exigido em relação aos serviços executados antes de dezembro de 1999;

j) verifica-se que a maior parte da citada área foi edificada pelos lojistas do shopping center e corresponde a mezaninos no interior das unidades autônomas, os quais foram construídos a partir de 1980, data da inauguração do empreendimento. Essa afirmação, assevera, pode ser comprovada pela análise da Planta de Regularização e Reforma Comercial do Shopping Center Campinas, na qual consta área de 14.928,02m²;

k) tendo-se em conta que a responsabilidade pela construção dos mezaninos coube aos lojistas, conforme Convenção do Condomínio e Manual de Instalação das Lojas, são esses que devem responder pelas contribuições previdenciárias eventualmente não recolhidas;

l) também não se poderia adotar o padrão alto para fins de aplicação da tabela CUB, haja vista que as unidades são entregues aos lojistas sem qualquer acabamento, consistindo em blocos sem revestimento ou pintura, com piso e teto na laje, fato que pode ser observado da leitura do Memorial Descritivo anexado;

m) foram desconsideradas no cálculo da mão-de-obra diversas notas fiscais de contratação de serviços de construção civil, sobre os quais foram retidas e recolhidas contribuições previdenciárias, conforme demonstra em planilha anexada;

n) no período de fevereiro de 1999 a setembro de 2002, utilizou-se de fator de conversão de recolhimentos efetuados em área regularizada em desconformidade com a Circular INSS/DIRAR/CGRREC nº 047/2002, norma que regia à matéria;

o) o instituto da responsabilidade solidária somente é aplicado às contribuições previdenciárias, não podendo ser estendido às contribuições para outras entidades e fundos.

O Condomínio notificado trouxe à colação farta documentação, fls. 75/1.966, que se referem cópias de folhas de livros Diário, documentos que deram suporte à escrituração, controles orçamentário da obra, CND, plantas, Convenção de Condomínio, Manual de Instalação de Lojas, notas fiscais, etc.

Os autos retornaram à autoridade notificante para que fosse apreciada a impugnação. Em sua manifestação, fls. 1.986/1.994, o agente do fisco revê seu entendimento inicial e afirma que o Condomínio não está dispensado de apresentar a escrita contábil, haja vista que é equiparado à empresa e deve se sujeitar aos ditames que regulam as obrigações relativas à apresentação da contabilidade nos termos da legislação de regência.

Assevera que os livros Diário apresentados não apresentaram as demonstrações de encerramento do exercício e que também não constam nos seus termos de abertura e encerramento o número de inscrição no CNPJ.

Na sequência, afirma que a emissão de CND é procedimento sumário e que não garante a inexistência de outros débitos não verificados durante no procedimento de liberação da certidão.

Quanto à possível construção de parte da obra pelos locatários, a auditoria se contrapõe a afirmação do notificado, alegando que não foram trazidos aos autos documentos que comprovassem tal afirmação, além de que para as áreas supostamente não realizadas pelo Condomínio é possível se invocar o instituto da responsabilidade solidária, haja vista que esse é o proprietário da edificação.

Em relação ao equívoco no enquadramento da obra para fins de aplicação da tabela CUB, a autoridade notificante afirma que seguiu os ditames da Instrução Normativa IN n.º 100/2003, não havendo reparos a ser feito no lançamento quanto a esse aspecto.

O fisco assevera ainda que relacionou as notas fiscais que, por disposição normativa, não poderiam ser aproveitados no cálculo da mão-de-obra por não integrarem o CUB.

Afirma-se também que o fator de conversão dos valores recolhidos em área regularizada seguiu a sistemática da IN n.º 100/2003, a qual revogou a IN n.º 69/2002 e, por conseguinte, a citada Circular n.º 47/2002.

Continuando, a auditoria alega que a exigência da contribuição aos “terceiros” é legítima, posto que no caso não se está diante de responsabilidade solidária, mas de apuração da mão-de-obra por aferição indireta efetuada no bojo de ação fiscal realizada no próprio responsável pela edificação.

Por fim, reconhecendo que foram apresentadas notas fiscais que não haviam sido consideradas no cálculo anteriormente efetuado, o valor do crédito foi retificado, conforme demonstrativo anexado.

O órgão de primeira instância, com base nessas informações, declarou o lançamento parcialmente procedente, fls. 1.996/2.007.

Inconformado com a decisão, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário, fls. 2.017/2.040. Afirma o recorrente que, tendo superado a alegada falha de falta de registro dos livros, o fisco de forma inovadora desconsiderou novamente os lançamentos contábeis apresentados, desta feita, por que não teriam sido incluídas ao final as demonstrações de encerramento do exercício, bem como pela falta do número do CNPJ nos termos de abertura. Essa prática mostra-se abusiva.

Assevera que cuidou de sanar as novas irregularidades apontadas pelo fisco e espera que seja determinada a conversão do julgamento do recurso em diligência para que seus documentos possam ser apreciados. A seguir, repete os demais argumentos apresentados na impugnação.

O órgão de julgamento da SRP determinou a realização de nova diligência, fl. 2162, fiscal, para que a auditoria se manifestasse sobre as alegações recursais e os novos documentos acostados pelo sujeito passivo.

Em sua informação, prestada às fls. 2163/2164, o fisco afirma que, malgrado o Condomínio tenha corrigido as falhas formais de sua contabilidade, a falta de demonstração da responsabilidade dos locatários quanto à execução de área de 9.035,83 m², deixa claro que não há como se aceitar a escrituração contábil como elemento de prova, devendo-se manter a aferição indireta da mão-de-obra.

O órgão de primeira instância apresentou contra-razões, fls. 2.167/2.168, pugnando pelo desprovimento do recurso.

A Quarta Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS decidiu, por unanimidade, anular a decisão de primeira instância, sob o fundamento de que a autoridade julgadora de primeira instância, ao deixar de dar ciência ao contribuinte do resultado de diligência fiscal realizada após a apresentação da defesa, incorreu em cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo, ver fls. 2.173/2.177.

Cientificado do acórdão, o Condomínio compareceu ao processo, fls. 2.187/2.192, reiterando os argumentos apresentados na impugnação e no recurso e ainda afirmando que, mesmo não estando obrigado legalmente, cumpriu todas as exigências do fisco quanto à regularização da sua contabilidade. Todavia o fisco, inovando mais uma vez em sua fundamentação, apresenta novo motivo para desconsiderar os registros contábeis do Condomínio, qual seja, a falta de prova quanto à responsabilidade dos locatários pela edificação de uma área de R\$ 9.035,83 m².

Afirma que caracteriza procedimento arbitrário, o fisco, sem respaldo legal e por mera comodidade, desconsiderar a sua escrita, a qual reflete com exatidão os serviços de construção civil contratados e o recolhimento das contribuições previdenciárias retidas.

O recorrente assevera também que o fato de haver eventual responsabilidade solidária em parte da edificação não justifica a adoção do procedimento de aferição indireta da mão-de-obra. Finalmente, pede a declaração de nulidade do lançamento.

A Delegacia da Receita Previdenciária em Campinas exarou nova decisão mantendo o seu entendimento de que o sujeito passivo estaria obrigado a preparar a contabilidade por ser equiparado às empresa para fins de aplicação da legislação previdenciária e que os livros apresentados não atendem as exigências legais, conforme demonstrado pela auditoria fiscal. Nesse sentido, declarou o lançamento parcialmente procedente.

Irresignado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, fls. 2.220/2.243, no qual traz os mesmos argumentos já apresentados, quais sejam: descabimento do arbitramento perpetrado; inconsistência nos cálculos elaborados pelo fisco; desconsideração de CND anteriormente emitidas; decadência parcial; responsabilidade de terceiros por parte da construção; erro na utilização do fator de conversão de recolhimentos em área regularizada para o período de 02/199 a 02/2002 e impossibilidade de exigência de contribuições aos terceiros.

Novamente o órgão da SRP apresenta contra-razões, fl. 2.213, requestando pela negativa de provimento ao recurso.

A seguir, o Condomínio atravessa petição, fls. 2774/2775, dando conta da edição da Súmula Vinculante nº 08 e requerendo o reconhecimento da extinção dos créditos abrangidos pela decadência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade, além de que a recorrente possuía decisão judicial garantindo o seguimento do recurso independentemente de depósito prévio.

Início pela preliminar de decadência. Na data da lavratura, o fisco previdenciário aplicava, para fins de aferição da decadência do direito de constituir o crédito, as disposições contidas no art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, todavia, tal dispositivo foi declarado inconstitucional com a aprovação da Súmula Vinculante n.º 08, de 12/06/2008 (DJ 20/06/2008), que carrega a seguinte redação:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do decreto-lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

É cediço que essas súmulas são de observância obrigatória, inclusive para a Administração Pública, conforme se deflui do comando constitucional abaixo:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

(...)

Então, uma vez afastada pela Corte Maior a aplicação do prazo de dez anos previsto na Lei n.º 8.212/1991, aplica-se às contribuições a decadência quinquenal do Código Tributário Nacional – CTN. Para a contagem do lapso de tempo a jurisprudência vem lançando mão do art. 150, § 4.º, para os casos em que há antecipação do pagamento (mesmo que parcial) e do art. 173, I, para as situações em que não ocorreu pagamento antecipado. É o que se observa da ementa abaixo reproduzida (REsp nº 1034520/SP, Relatora: Ministra Teori Albino Zavascki, julgamento em 19/08/2008, DJ de 28/08/2008):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. QUINQUENAL. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO. DECISÃO ULTRA PETITA. INVIABILIDADE DE EXAME EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. SÚMULA 7/STJ. RECURSO ESPECIAL

*PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESTA PARTE,
DESPROVIDO.*

No caso vertente, a ciência do lançamento deu-se em 28/12/2004, resta-me, então verificar a qual período se refere o crédito em questão. Verifico do Aviso para Regularização de Obra – ARO, fl. 1971, que o cálculo relativo a área denominada “Regularização Bloco 1” engloba o período de 07/1998 a 06/2002. Considerando-se que, para esse tipo de apuração, não há como se verificar dos elementos constantes dos autos se houve ou não recolhimento antecipado de contribuições, deve ser aplicado, para fins de contagem do prazo decadencial, a norma prevista no art. 150, § 4.º do CTN, tomando-se como marco inicial a data do fato gerador. É assim que tem entendido esse Colegiado.

Nessa toada, das 48 competências constantes do ARO devem ser consideradas decadentes 17 delas (período de 07/1998 a 11/1999). Cabe, então, a retificação do cálculo para que sejam expurgadas 17 das 48 competências que compõem o cálculo da mão-de-obra por aferição indireta no ARO de fl. 1.971.

Quanto ao cálculo relativo a área denominada “Expansão do Bloco 1” não há o que se falar em decadência, haja vista que a data de início da obra é 28/11/2001.

Passo agora a análise da alegação relativa ao descabimento da aplicação do método aferição indireta para obtenção das remunerações vinculadas à obra de construção civil.

O arbitramento da base de cálculo de tributos em geral é previsto no Código Tributário Nacional, art. 148¹, tendo cabimento quando as informações prestadas pelo sujeito passivo não mereçam fé. Também a legislação previdenciária tem fundamentação específica para aferição indireta das contribuições, é esta a previsão dos §§ 3.º e 4.º do art. 33 da Lei n.º 8.212/1991², os quais trazem a possibilidade de arbitramento das contribuições, quando haja recusa, sonegação ou apresentação deficiente de informações por parte do sujeito passivo. No caso da execução de obra de construção civil, as remunerações devem ser calculada

¹ Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

² Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário.

(...)

Manuf

indiretamente com base no método do Custo Unitário Básico – CUB, que leva em conta a área construída, facultando-se ao responsável demonstrar a incorreção nos cálculos.

A situação sob testilha a princípio apresenta-se bastante tormentosa, todavia, uma análise mais detida sobre as ponderações de ataque e de defesa, mostrará que os dados constantes dos autos são suficientes a se chegar a uma conclusão segura sobre o tema.

Inicialmente cabe destacar que a discussão acerca da obrigatoriedade ou não do recorrente preparar sua contabilidade não apresenta relevância, posto que a contabilidade foi exibida. Caso o sujeito passivo tivesse deixado de apresentar os seus livros, não haveria dúvida quanto ao cabimento do arbitramento do tributo, mas essa não é a situação posta a julgamento.

Na verdade, o fisco inicialmente justificou a desconsideração da contabilidade do Condomínio no fato de não terem os livros sido levados a registro no órgão competente. À defesa, foi juntado o comprovante de autenticação dos referidos livros na Junta Comercial.

O fisco, ao tomar conhecimento desse fato, manifestou-se em sede de diligência que haveria ainda irregularidades nos Livros Diário do recorrente, as quais consistiriam na ausência do número do CNPJ nos termos de aberturas, bem como na falta de elaboração dos demonstrativos do resultado do exercício.

No seu recurso o Condomínio apresentou comprovante de saneamento da falha apontada pelo fisco, fls. 2.062/2.154.

Novamente instanda a se manifestar, a autoridade notificante apontou como motivo para que fosse desconsiderada a contabilidade do Condomínio, o fato do mesmo alegar que parte da área construída (cerca de 9.000 m²) foi edificada pelos lojistas, sem, no entanto, apresentar qualquer documento que desse guarida a sua afirmação. Segundo o fisco, essa falta de comprovação redundaria na impossibilidade de se verificar diretamente a regularidade fiscal de toda a obra com esteio na contabilidade, o que justificaria a adoção do arbitramento das contribuições.

Expostos os fatos, passo as minhas ponderações.

Nessa análise não se pode perder de vista que o procedimento de aferição indireta é um instituto jurídico de exceção, excepcional, incomum, por isso, a lei condicionou a sua aplicação à presença de anormalidade. Tal procedimento deve se pautar pelos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Dessa forma, o fisco precisa apresentar relação lógica entre os fatos e as conclusões e se acautelar, para não se enveredar no excesso de exação fiscal por arbítrio e abuso de discricionariedade.

Somente é admissível o citado procedimento quando o fisco se vê diante de situação intransponível, ou seja, não tenha como se valer de outros meios para recompor o momento da ocorrência do fato gerador e obter os dados necessários ao cálculo do valor correspondente ao crédito tributário.

Na situação sob enfoque, verifico que a obra de construção civil foi executada por várias empresas mediante contratos de empreitada parcial, sendo o Condomínio o responsável pela matrícula da obra e pela sua regularização.

De fato, vejo que as notas fiscais de prestação de serviço foram registradas nos livros contábeis, pelo menos o fisco não destacou nenhuma falha, no que diz respeito ao regular registro das notas, bem como quanto à retenção e recolhimento das contribuições.

Todavia, o sujeito passivo ao argumentar na defesa e no recurso que parte da obra foi executada pelos condôminos sem que, no entanto, individualize essas situações e comprove se houve o recolhimento das contribuições, acaba por confessar a ocorrência de fatos geradores não registrados na sua escrita contábil.

O fisco em sua informação, fls. 1.986/1.994, afirma que parte da área denominada “Regularização Bloco 1”, relativa à adequação da Lojas Mappin e Mesbla foi executada sob a responsabilidade do Condomínio, estando os custos e despesas registrados na contabilidade, porém, em relação à área remanescente nada foi identificado na escrita contábil.

Essa parcela que não aparece nos registros contábeis do recorrente deveriam, para comprovar que foram efetuados sob a responsabilidade dos condôminos, ter sido discriminadas, de modo que se pudesse com segurança concluir pela veracidade das alegações recursais.

Ora, o mister da fiscalização é apurar a ocorrência dos fatos geradores e calcular o tributo devido. No caso sob análise, os autos demonstram que foram realizadas obras complementares no espaço interno das lojas, tendo, por decorrência lógica, havido o pagamento de remunerações, todavia, o fisco não tem como verificar diretamente o montante desses pagamentos, estando diante da impossibilidade de concluir o seu trabalho apenas com esteio nos elementos apresentados.

Em resumo, poder-se-ia dizer que foram pagas remunerações para construção dos mezaninos, embora não se possa precisar de quem foi a efetiva responsabilidade pelas obras. Tal fato passa a ser um obstáculo intransponível para que se possa aferir diretamente a partir dos documentos apresentados a remuneração paga para execução da obra em questão.

Assim, entendo que na espécie estão presentes os requisitos que autorizam a aferição indireta da mão-obra utilizada na construção, posto que a documentação apresentada não é hábil a servir de prova regular quanto à totalidade dos serviços de construção civil executados.

Admitida a adoção do arbitramento, passemos a verificar as alegações que dizem respeito propriamente aos cálculos levados a efeito pelo fisco.

Argumenta o Condomínio que a fiscalização desconsiderou a CND expedida para a área denominada “Regularização do Bloco 1”, deixando de levar em conta que o próprio INSS já havia declarado a regularidade dessa etapa da edificação. Afirma ainda que representa alteração de critério jurídico o fato de ter sido aceita como regular a área denominada “Edifícios Garagens – Deck Parking”, a qual tinha certidão negativa emitida, e ter desconsiderado a outra situação análoga.

De início é bom que se afirme que a CND não representa um atestado de regularidade definitivo, mas apenas a certificação de que no momento da sua emissão não haveria débito constituído e não regularizado pelo o contribuinte. Não é razoável se supor que a cada certidão requerida a Administração Tributária tivesse que fiscalizar o contribuinte e atestar a sua total regularidade perante o fisco.

Isso é ainda mais visível para os casos de emissão de CND para obras de construção civil de responsabilidade de pessoa jurídica. Nessas situações, apresentado o pedido, é feita uma análise prévia da documentação juntada e efetuado cálculo prévio para

verificação da área já regularizada, caso se constate a regularização de percentual mínimo da área total, é feita a liberação da certidão para que, em fiscalização posterior, na qual se analisa a contabilidade do contribuinte, sejam apuradas contribuições porventura remanescentes.

Veja-se que esse foi o procedimento adotado com base no art. 491, I, da IN n.º 100/2003³. O § 3.º⁴ do mesmo artigo dispõe que a emissão de CND nessas circunstâncias não impede a posterior apuração, em ação fiscal, de contribuições que venham a ser consideradas devidas.

Não é demais lembrar que no próprio corpo da CND há a ressalva de que a Administração Tributária pode cobrar as importâncias que venha apurar *a posteriori*.

A alegação de mudança de critério jurídico para análise da regularidade das áreas denominadas “Regularização do Bloco 1” e “Edifícios Garagens – Deck Parking” não se sustenta. É que foram dados tratamentos distintos, porque são situações distintas. Conforme esclareceu a auditoria em sua informação de fls. 1.986/1.994, item “d”, a aceitação da regularidade da área denominada “Edifícios Garagens – Deck Parking” deu-se em razão do cálculo, quando da emissão da CND, haver indicado que já havia recolhimentos suficientes a regularizar 100% da área em questão. Com relação as contribuições para a área “Regularização do Bloco 1” somente haveria a cobertura de 71% do total, o que seria suficiente para a liberação da CND, mas não para impedir a apuração de débito remanescente.

Passo agora ao argumento de que a construção dos mezaninos das lojas foram de responsabilidade dos condôminos ou de seus locatários e de que esses é que deveriam responder pelas contribuições decorrentes.

De fato, não é dezarrazoada essa alegação recursal. Havendo obras que comprovadamente tenham sido executadas exclusivamente sob a responsabilidade dos condôminos, a princípio, recairia sobre esses a sujeição passiva para recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a mão-de-obra vinculada à execução da construção.

Não é razoável se supor que, tendo um condômino contratado a execução de serviços de construção civil em sua unidade autônoma, coubesse ao Condomínio a responsabilidade pelos tributos decorrentes da obra.

Todavia, para que prevalecesse na situação sob enfoque a ausência de responsabilidade do Condomínio, caberia a esse discriminar o total da área construída, a parte da construção de sua responsabilidade e, por fim, a área correspondente a cada um dos lojistas.

Não é essa a situação que exsurge dos autos. O que se observa é que parte das edificações de áreas autônomas, como é o caso das lojas Mappin e Mesbla, foram comprovadamente edificadas sob a responsabilidade do Condomínio, a outra parte, no entanto,

³ Art. 491. A CND ou a CPD-EN de obra de construção civil, sob responsabilidade de pessoa jurídica, que tenha cumprido o disposto no inciso II do § 2.º do art. 489, será liberada sem exame dos livros contábeis, se a empresa cumprir, exclusivamente em relação à esta obra, os requisitos previstos no art. 544, além de apresentar:

I - no caso de edificações prediais, área regularizada, obtida na forma prevista no Capítulo IV deste Título, correspondente a, no mínimo, setenta por cento da área total do imóvel, observada a aplicação de redutores, previstos no art. 463, quando for o caso;

⁴ 3º Independentemente da expedição da CND, fica ressalvado ao INSS o direito de cobrar qualquer importância que venha a ser considerada devida em futura Auditoria-Fiscal.

não se tem como verificar a quem competiu a sua realização, tampouco, se houve o recolhimento das contribuições correspondentes.

Por outro lado, verifica-se que a CND foi requerida para a área total e em nome do Condomínio. Para que se pudesse aceitar que a responsabilidade por determinadas áreas era dos lojistas, deveria haver uma matrícula para cada obra efetuada em cada uma das unidades autônomas, nos termos do que dispõe o art. 49, II, “b”⁵.

Nesse sentido não vejo como acolher o argumento de que deva ser afastada do Condomínio a responsabilidade pela integral regularização da obra em tela.

Outra alegação intrinsecamente vinculada a anterior é a de que houve equívoco no enquadramento do padrão da obra em questão, pelo fato das lojas terem sido entregues aos lojistas sem acabamento, ou seja no padrão baixo.

Verifico do ARO, fl. 1971, que a obra foi enquadrada como edificação comercial composta de salas e lojas, cujo padrão de construção foi tomado como alto. Ocorre que esse parâmetro, de acordo com as normas de regência, é fixado em função da área média das unidades. Sobre esse aspecto verifico que na espécie foi aplicado o que dispõe o art. 454, I⁶, combinado com o art. 427, XVII⁷, ambos da IN INSS/DC n.º 100/2003.

⁵ Art. 49. A matrícula da empresa será feita:
(...)

§ 1º Independentemente do disposto neste artigo, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS procederá à matrícula:

a) de ofício, quando ocorrer omissão;
b) de obra de construção civil, mediante comunicação obrigatória do responsável por sua execução, no prazo do inciso II.
(...)

⁶ Art. 454. O enquadramento no padrão da construção será efetuado em função da área média, definida no inciso XVII do art. 427, da seguinte forma:

I - no caso de edificações enquadradas na tabela residencial e na tabela comercial salas e lojas:

a) padrão baixo, para área média com até cem metros quadrados;
b) padrão normal, para área média com mais de cem metros quadrados e até duzentos e cinquenta metros quadrados;
c) padrão alto, para área média com mais de duzentos e cinquenta metros quadrados.

⁷ Art. 427. Considera-se:
(...)

XVII - área média, o parâmetro que servirá para o enquadramento da obra de construção civil nos padrões baixo, normal ou alto, e que corresponde:

a) no caso das tabelas residencial e comercial - salas e lojas, ao resultado da divisão da área construída pelo número de unidades autônomas existentes, não consideradas como tais a unidade do zelador, os boxes, as garagens, as salas separadas por paredes divisórias não-executadas em alvenaria, bem como depósitos, áreas de recepção, áreas de circulação, banheiros e outras áreas de uso comum;
b) no caso da tabela comercial - andares livres, ao resultado da divisão da área construída pelo número de pavimentos da edificação, desconsiderado o mezanino, se houver.
(...)

Pois bem, os autos demonstram que o fisco efetuou o enquadramento da obra conforme determina a legislação, isso porque, conforme já havíamos afirmado, a regularização da área total do empreendimento foi requerida pelo Condomínio, não se tendo como individualizar os serviços efetuados sob a responsabilidade dos lojistas, pelo fato de não se ter juntado aos autos os comprovantes de matrículas de obras efetuadas em unidades autônomas.

Alega o recorrente que para conversão dos valores de mão-de-obra constantes nas notas fiscais em área regularizada, para o período de 02/1999 a 09/2002, dever-se-ia ter tomado o fator 0,31 e não 0,368 como fez o fisco. Isso decorre do disposto na Circular INSS/DIRAR/CGRREC n.º 047/2002.

Destaco para começar que as disposições constantes em circulares normalmente visam disciplinar situações transitórias e esses atos tem vigência definida no tempo.

A citada Circular, fl. 1.966, tinha por objetivo cuidar das matérias contidas nos artigos 60 e 106 da Instrução Normativa INSS/DC n.º 69/2002. O texto da Circular expressamente determinava o que seu período de aplicação, ou seja, sua vigência, se daria até ulterior alteração das normas que ela visava tratar.

Ocorre que a IN INSS/DC n.º 69/2002 foi revogada pela Instrução Normativa INSS/DC n.º 100/2003, portanto, a matéria tratada pela Circular INSS/DIRAR/CGRREC n.º 047/2002 foi também expurgada da legislação. Note-se que a aplicação do fator de 0,368 está de acordo com o disposto no § 2º do art. 461 da IN INSS/DC n.º 100/2003⁸.

Tal aplicação retroativa da legislação está em conformidade com o que dispõe o § 1.º do art. 144 do Código Tributário Nacional⁹, que faculta a aplicação retroativa de

⁸ Art. 461. A remuneração relativa à mão-de-obra terceirizada, inclusive ao décimo-terceiro salário, cujas correspondentes contribuições recolhidas tenham vinculação inequívoca à obra, será convertida em área regularizada, na forma prevista no art. 459, considerando-se:

(...)

II - a partir de fevereiro de 1999 até setembro de 2002:

a) a remuneração declarada em GFIP específica identificada com a matrícula CEI no campo "inscrição tomador CNPJ/CEI", com comprovante de entrega, emitida por empreiteira contratada diretamente pelo responsável pela obra, desde que comprovado o recolhimento dos valores retidos com base nas notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços emitidos pela empreiteira;

b) a remuneração declarada em GFIP específica para a obra, cujo comprovante de entrega tenha sido emitido pela subempreiteira contratada, desde que comprovado o recolhimento dos valores retidos com base nas notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços emitidos pela empreiteira ou subempreiteira.

c) o valor retido com base nas notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços emitidos pela empreiteira ou subempreiteira contratada, quando não tenha sido apresentada a GFIP da contratada, conforme previsto na alíneas "a" e "b" deste inciso, observado o disposto no § 2º.

(...)

§ 2º Para fins do previsto na alínea "c" do inciso II do caput, o valor da retenção será dividido por zero vírgula trezentos e sessenta e oito para apuração do valor correspondente à remuneração que será convertida em área pelos parâmetros definidos neste Título.

⁹ Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

dispositivos normativos que venham a instituir, dentre outros, novos critérios de apuração do tributo devido.

A exclusão das contribuições destinada aos terceiros da NFLD em questão é outra tese constante do recurso. Alega o recorrente que como o crédito foi apurado por responsabilidade solidária, haveria previsão legal para a exigência apenas das contribuições para a Seguridade Social.

Esse argumento não deve ser aceito. É que na espécie estão sendo exigidas as contribuições do próprio responsável pela construção do shopping center, que inclusive é quem requereu a CND em seu nome. Assim, não há o que se falar na aplicação do instituto da solidariedade na situação ora analisada.

Assim, dúvida não há de que são devidas as contribuições para outras entidades e fundos, nos termos da legislação apresentada no Relatório de Fundamentos Legais do Débito, fls 07/09, inexistindo óbice legal à constituição do presente crédito para os terceiros.

Por fim, indefiro o pedido de realização de diligência fiscal, por entender que os elementos constantes nos autos já são suficientes para o deslinde da causa. Note-se que foram efetuadas três diligências fiscais, além da anulação de decisão de primeira instância, para que fosse garantido ao sujeito passivo o contraditório e ampla defesa. Vejo que o deferimento de mais uma diligência é dispensável e até atentatório ao princípio da eficiência a que está sujeita a administração pública.

De todo o exposto, voto por reconhecer a decadência das contribuições lançadas para o período de 07/1998 a 11/1999, por indeferir o pedido de diligência e, no mérito, pelo não provimento do recurso.

Sala das Sessões, em 28 de abril de 2010


KLEBER FERREIRA DE ARAÚJO - Relator

(...)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA CÂMARA - SEGUNDA SEÇÃO

-Processo nº: 35383.000021/2007-75

Recurso nº: 146.038

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 3º do artigo 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Quarta Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2401-01.188.

Brasília, 14 de junho de 2010

ELIAS SAMPAIO FREIRE
Presidente da Quarta Câmara

Ciente, com a observação abaixo:

☐ Apenas com Ciência

☐ Com Recurso Especial

☐ Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador (a) da Fazenda Nacional