



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.730733/2012-10
ACÓRDÃO	2003-006.747 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRUNO SHIMANO CHAVES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Data do fato gerador: 30/09/2012

OBRA. CONSTRUÇÃO CIVIL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA PESSOA FÍSICA. ARBITRAMENTO DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Nos termos do art. 30, inciso VI, da Lei nº 8.212/1991, o contratante de serviços de construção civil responde solidariamente com o construtor pelo pagamento das contribuições previdenciárias devidas, independentemente da forma de contratação adotada. Quando a obra for de responsabilidade de pessoa física, o salário-de-contribuição será apurado por arbitramento, com base na metragem da área construída informada no projeto aprovado e no padrão construtivo da edificação.

RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS.

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

CUSTO DE CONSTRUÇÃO DE EDIFICAÇÕES. ARBITRAMENTO COM BASE NO CUSTO UNITÁRIO BÁSICO (CUB). LEGALIDADE.

A falta ou insuficiência da comprovação do valor de mão-de-obra paga na construção autoriza o arbitramento das remunerações utilizadas na execução de edificações por método que leve em conta a área construída e o padrão da obra com base no Custo Unitário Básico – CUB.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, e no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fernanda Melo Leal, Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 787/798 interposto contra decisão da DRJ em Belém/PA, de fls. 772/780, que julgou procedente o lançamento referente à contribuição patronal com adicional ao SAT (DEBCAD nº 51.033.958-1), à parte dos segurados empregados (DEBCAD n.º 51.033.959-0), bem como referente terceiras entidades e fundos (DEBCAD 51.033.960-3), conforme autos de infração de fls. 15, 31 e 38, respectivamente, lavrados em 21/11/2012, relativo a fatos geradores ocorridos no período de 12/2008 a 04/2012, com ciência da RECORRENTE em 11/12/2012, conforme AR de fls. 399/340.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 323.985,04, R\$ 112.690,45 e R\$ 81.700,58 (na ordem dos DEBCADs acima citados), já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício.

De acordo com o relatório de enquadramento da obra, acostado às fls. 26/30, o presente lançamento diz respeito ao que segue:

4. MATRÍCULA

A obra em questão encontra-se devidamente matriculada, conforme o número/CEI em epígrafe. [51.201.54609/69]

(...)

7. VALOR DO SALÁRIO DF, CONTRIBUIÇÃO

Para se chegar ao valor do salário de contribuição, devido em razão da obra, foram feitas, em resumo, as seguintes operações:

- Enquadramento da obra na Tabela CUB, encontra-se descrito no respectivo ARO — Aviso para Regularização de Obras; [fls. 13/14]
- Apuração da área a regularizar foi obtida pela diferença da área total da obra, menos a área regularizada no período anterior à Ação Fiscal,
- As contribuições da EMPRESA e SAT foram calculadas aplicando-se as respectivas alíquotas de 20% (Empresa) e 3% (SAT) sobre o salário-de-contribuição devido na competência de apuração do débito.
- Não constatamos recolhimentos efetuados, alusivos à obra, durante a sua construção, anterior à visita fiscal.
- Não constatamos existência de notas fiscais de aquisição de concreto usinado, porventura utilizado na obra, em nome do interessado.

8. O relatório ARO - Aviso para Regularização de Obra, discrimina os cálculos efetuados para se chegar ao valor das contribuições devidas.

9. O valor de mão-de-obra a regularizar, obtido no ARO foi lançado como salário de contribuição na competência de apuração do débito e sobre ele foram aplicados os percentuais de contribuição determinados pela legislação em vigor.

(...)

12. A apuração da remuneração da mão-de-obra empregada na execução da obra em questão foi feita conforme o capítulo IV da IN RFB-971, de 13/11/2009, por determinação do seu art. 342, por se tratar de obra de responsabilidade de pessoa física.

(...)

14. O valor originário do presente débito foi consubstanciado no ARO — AVISO DE REGULARIZAÇÃO DE OBRA N° 1157904, de 18/09/2012.

15. O contribuinte em pauta foi notificado a apresentar documentos, conforme INTIMAÇÃO/RFB/SECAT/Previdenciária N°218/2011, de 21/02/2011.

16. Em resposta, datada de 22/03/2011, o contribuinte afirma que, para a construção de sua obra, contratou, sob o regime de empreitada total, a empresa MARTINS LINO E CARDOSO LTDA., CNPJ 05.975.315/0001-78.

17 Entretanto, deixou de apresentar a competente documentação, dentre outros, o contrato entre as partes e cópias das GFIP — Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social, referentes aos empregados utilizados na construção da obra em pauta, como aduz o Artigo 138 da Instrução Normativa RFB N° 971/2009.

18 Então, o presente dossiê foi encaminhado a este SEFIS — Serviço de Fiscalização, para as providências cabíveis.

19 Da pesquisa ao Sistema Plenus, ficou constatada a ausência de obras vinculadas ao CNPJ (Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas) da construtora acima mencionada.

20 Não constatamos evidências de retenção, nem recolhimento dos 11% do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, o que lhe resultaria na elisão da responsabilidade solidária, como aduz a Instrução Normativa RFB, N° 971/2009, em seu Artigo 164.

21. Diante do exposto, lavramos os presentes autos de infração, contra o contratante, consubstanciados na figura jurídica da responsabilidade solidária do dono da obra com a empresa construtora, prevista pela Instrução Normativa RFB N°971/2009, em seu Artigo 154, inciso I.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 47/63, em 09/01/2013. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Belém/PA, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

DA EXCLUSÃO DO RECORRENTE E DA CORRETA IMPUTAÇÃO AO INFRATOR DECORRENTE DA CONFISSÃO INDIRETA DO EMPREITADO

Aduz a impugnante que a obra foi exigência da SADIA S.A. de forma verbal através da contratação de empresa indicada pela mesma, MARTINS LINO E CARDOSO LTDA.

Tal contrato seria de empreitada total e afirma a impugnante que a prova seriam as GFIPs emitidas pela MARTINS LINO E CARDOSO LTDA onde constam que a impugnante consta como tomadora da obra e as Notas Fiscais e Recibos de Prestação de serviços pagas diretamente a empresa MARTINS LINO E CARDOSO LTDA.

Argumenta que outro ponto relevante que vem a comprovar que a referida empresa fora contratada para a empreitada da obra, reside no preenchimento das GFIP's, que, muito embora tenham sido preenchidas com o código de recolhimento errado, n.º 150, tal código vincula os recolhimentos efetuados por meio das GFIP's ao CNPJ da empresa empreitada, e não ao CEI do TOMADOR DA OBRA.

Informa que no caso de empreitada total como no presente caso, a GPIIP deveria ter sido preenchida com o código 155 ou 908, vez que, neste caso, ao receber uma GFIP com código 155 ou 908, o sistema informatizado do INSS atribui os valores devidos à matrícula CEI do TOMADOR DA OBRA e não ao CNPJ da empresa, como ocorreu no presente caso, razão pela qual a RFB, no RELATÓRIO DE ENQUADRAMENTO DA OBRA, item 18. informa que não houve recolhimento e constatou ausência de obras vinculadas ao CEI.

Que a empresa em comento, ao efetuar o procedimento, por si só, já assumiu de forma explícita que fora contratada para execução de toda a obra, o que excluiu e exime o ora recorrente de toda e qualquer responsabilidade.

Argumenta que não há ainda, sequer que se falar em responsabilidade solidária.

Conclui que a imputação da responsabilidade pela obra em apreço ao recorrente é descabida, razão pela qual se dá a NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO em cotejo, devendo ser procedida a exclusão do ora recorrente, devendo-se responsabilizar a quem de direito, no caso, à empresa MARTINS LINO E CARDOSO LTDA.

DA IMPUGNAÇÃO DA BASE DE CALCULO REALIZADA POR AFERIÇÃO INDIRETA

Contesta os parâmetros utilizados para levantamento do TRIBUTO/CONTRIBUIÇÃO devidos. Argumenta que o custo da obra aferido pela Receita Federal do Brasil através do CUB não estaria correto. Informa que o custo seria de R\$ 1.309.999, 59 e traz nos anexos diversos documentos, dentre eles a Cédula de Crédito Rural Pignoratória e Hipotecária, Mapas de Comprovação da Aplicação de Recursos e cópias de Notas Fiscais e Recibos apresentados junto a instituição financeira.

Apresenta a impugnante uma planilha de gastos de mão de obra no valor de RS 314.319,00, fls 58 e 59.

DA NATUREZA DE CONFISCO RELATIVO A MULTA DE 75% PREVISTA NO ART. 44, INCISO I, DA LEI N.º 9.430/96

Afirma que a multa ora aplicada de 75% (setenta e cinco por cento) tem a natureza de CONFISCO e não de multa, sendo que sua aplicação vem sendo afastada pelo Poder Judiciário.

Transcreve julgado visando corroborar o seu entendimento.

Requer a exclusão da referida multa de 75% (setenta e cinco por cento), e em não sendo possível, que a mesma seja reduzida para o patamar de 20% (vinte por cento).

CONCLUSÃO

Requer a NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO em cotejo. devendo ser procedida o exclusão do ora recorrente, devendo-se responsabilizar o quem de direito, no caso, à empresa MARTINS LINO E CARDOSO LTDA.

Na impossibilidade de sua exclusão, que seja determinada inclusão do empresa MARTINS LINO E CARDOSO LTDA para que responda de forma solidária pelo cumprimento da obrigação imposta.

Que seja revisto os valores relativos à BASE DE CÁLCULO utilizado pela RFB para aferição do valor dos tributos/contribuições devidos, levando-se em consideração os valores verdadeiramente despendidos para construção dos referidos galpões conforme apurados nas planilhas retrós e na presente impugnação, bem como seja excluída a multa de 75% (setenta e cinco por cento) aplicada, e. na sua

impossibilidade, que a mesma seja reduzida para o patamar de 20% (vinte por cento) conforme entendimento jurisprudencial do egrégio TRF 1º REGIÃO.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Belém/PA julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 772/780):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2008 a 30/09/2009

EMPREITADA PARCIAL. RETENÇÃO. OBRIGATORIEDADE. É obrigatória a retenção na execução de obra de construção civil realizada mediante empreitada parcial. A obra de construção civil realizada através de empreitadas parciais resulta na responsabilidade integral do dono da obra.

AFERIÇÃO INDIRETA. CONSTRUÇÃO CIVIL. PESSOA FÍSICA. CUB. O montante dos salários pagos pela execução de obra de construção- civil de pessoa física é obtido mediante cálculo da mão de obra empregada proporcional à área construída, com a utilização das tabelas do Custo Unitário Básico - CUB divulgadas mensalmente pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil - Sinduscon.

OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITADA PARCIAL. RETENÇÃO. DEDUÇÃO.

Somente são dedutíveis da área construída as retenções/recolhimentos de contribuições realizados pelo tomador de serviço quando a GFIP do prestador consignar o CEI da obra como tomador da mão de obra utilizada.

EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA DE OFÍCIO.

A vedação constitucional de utilização de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador, que deve observar tal princípio na elaboração da lei. Uma vez editada a norma legal, ao agente do fisco cabe, apenas, a sua aplicação.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 13/03/2017, AR de fls. 784, apresentou o recurso voluntário de fls. 787/798, em 07/04/2017.

Em suas razões, alega que não pode ser responsabilizado pela obra e, consequentemente, pelo não recolhimento do tributo supostamente devido, pelo fato de que foi apenas o tomador da obra, realizada integralmente pela empresa MARTINS LINO CARDOSO LTDA, mediante empreitada total.

Informa que realizou o contrato com a mencionada pessoa jurídica de maneira verbal, motivo pelo qual não tem como comprovar, documentalmente, este vínculo contratual.

Portanto, requer a aplicação do princípio da Primazia da Realidade, para concluir que o contribuinte das exações ora contestadas é o próprio construtor, no caso a empresa MARTINS LINO CARDOSO LTDA. e, consequentemente, que o Recorrente não pode ser responsabilizado a arcar com ônus que não é seu.

Da mesma forma, vai de encontro ao arbitramento utilizado para a base de cálculo utilizada, alegando o que segue:

No caso, foram construídos, pela empresa MARTINS LINO E CARDOSO LTDA., quatro galpões industriais, com 2.030 m2 cada, totalizando uma área construída de 8.120 m2.

A Receita Federal do Brasil, ao analisar o Custo Global da Obra, encontrou o valor de R\$ 4.087.364,40. Para tanto, multiplicou o Custo Unitário Básico por m2 da mão — de — obra utilizada pela metragem total construída, isto é, R\$ 503,37 X 8.120 m2.

Entretanto, tal valor não está correto, uma vez que o custo da obra para o Recorrente foi de R\$ 1.309.999,59, valor este muito inferior àquele informado pela d. Fiscalização. Nota-se, neste ponto, que os gastos referentes à mão — de — obra corresponderam à quantia de R\$ 314.319,00, e não de R\$ 800.358,30, como defende o Fisco. Assim, percebe-se que o custo da mão — de — obra, por m2, foi de R\$ 38,70 (valor este, portanto, muito inferior aos R\$ 503,37, erroneamente defendido pelo Fisco).

Assim, caso este I. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não entenda pela exclusão do Recorrente do pólo passivo, o que se admite apenas para fins de argumentação, requer o Recorrente que a base de cálculo utilizada para averiguação do valor supostamente devido a título de contribuição previdenciária seja alterada, de modo a que seja considerado o Custo Global da Obra correto, no montante de R\$ 1.309.999,59, uma vez que os gastos referentes à mão — de — obra, diferentemente do que alega o Fisco, somaram apenas R\$ 314.319,00.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

MÉRITO

Em suas alegações, o RECORRENTE relata que não pode ser responsabilizado pela obra e, consequentemente, pelo não recolhimento do tributo supostamente devido, pelo simples fato de que foi apenas o tomador da obra, realizada integralmente pela empresa MARTINS LINO CARDOSO LTDA., em empreitada global.

Em sua defesa, alega que realizou o contrato com a mencionada pessoa jurídica de maneira verbal, mas requer a aplicação do princípio da Primazia da Realidade para que se acolha seu pleito.

Pois bem, ao analisar as provas apresentadas pelo RECORRENTE, a DRJ de origem apresentou os seguintes fatos:

a) o contribuinte não apresentou nenhum contrato com a empresa MARTINS LINO E CARDOSO LTDA, ainda que houvesse feito o contrato verbal (fl. 55) não restou demonstrado que tal empresa executou a obra;

b) as notas apresentadas pela impugnante faz prova contra as alegações do contribuinte pois as aquisições de material e principalmente de SERVIÇOS para a obra estão em nome do Sr. BRUNO SHIMANO CHAVES, fls, 144 a 311.

Dos documentos apresentados das fls 312 a 397, observa-se que todas as transmissões das guias (GFIP) ocorreu após o início do procedimento fiscal (03/2011) e parte dessa transmissões foram efetuadas após o procedimento fiscal (12/2012). Conforme já informado pela fiscalização e confirmado por este julgador, não há registro de recolhimento destes débitos nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil.

Conforme já informado pela fiscalização, e confirmado pela DRJ de origem, não foram constatados *“recolhimentos efetuados, alusivos à obra, durante a sua construção, anterior à visita fiscal”* (fl. 28).

Entendo pertinente analisar a legislação aplicável a época dos fatos:

Instrução Normativa RFB Nº 971 DE 13/11/2009

Art. 154. São responsáveis solidários pelo cumprimento da obrigação previdenciária principal na construção civil:

I - o proprietário do imóvel, o dono da obra, o incorporador, o condômino de unidade imobiliária, pessoa jurídica ou física, quando contratar a execução da obra mediante empreitada total com empresa construtora, definida no inciso XIX

do art. 322, observado o disposto no § 3º, ressalvado o disposto no inciso IV do § 2º do art. 151;

(...)

Art. 164. A contratante de empreitada total poderá elidir-se da responsabilidade solidária mediante a retenção de 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços contra ela emitido pela contratada, inclusive o consórcio, a comprovação do recolhimento do valor retido, na forma prevista no Capítulo VIII do Título II, e a apresentação da documentação comprobatória do gerenciamento dos riscos ocupacionais, na forma prevista no art. 291, observado o disposto no art. 145.

(...)

Art. 322. Considera-se:

(...)

XXVII - contrato de construção civil ou contrato de empreitada (também conhecido como contrato de execução de obra, contrato de obra ou contrato de edificação), aquele celebrado entre o proprietário do imóvel, o incorporador, o dono da obra ou o condômino e uma empresa, para a execução de obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, podendo ser:

a) total, quando celebrado exclusivamente com empresa construtora, definida no inciso XIX, que assume a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, com ou sem fornecimento de material;

b) parcial, quando celebrado com empresa construtora ou prestadora de serviços na área de construção civil, para execução de parte da obra, com ou sem fornecimento de material;

(...)

Art. 325. São responsáveis pelas obrigações previdenciárias decorrentes de execução de obra de construção civil o proprietário do imóvel, o dono da obra, o incorporador, o condômino da unidade imobiliária não incorporada na forma da Lei nº 4.591, de 1964, e a empresa construtora.

Parágrafo único. A pessoa física, dona da obra ou executora da obra de construção civil, é responsável pelo pagamento de contribuições em relação à remuneração paga, devida ou creditada aos segurados que lhe prestam serviços na obra, na mesma forma e prazos aplicados às empresas em geral.

O contribuinte afirma, em princípio, que a obra foi realizada integralmente pela empresa MARTINS LINO CARDOSO LTDA., em empreitada global. Contudo, nada foi acostado aos autos para comprovar sua alegação. Afirma que o contrato foi feito de forma verbal, razão pela qual não possui o documento. Porém, como bem analisou a DRJ de origem, as notas fiscais acostadas junto com a impugnação não servem como prova do alegado pelo RECORRENTE.

Muito pelo contrário, as notas fiscais atestam que diversos materiais e serviços foram adquiridos pelo próprio contribuinte, pois estão em seu nome (e não da empresa que afirma ter realizado a obra).

O contrato firmado com a Sadia também não atende o pleito do RECORRENTE, pois o mesmo apenas indica no seu item 3.1 que o contribuinte tinha a obrigação de *“dispor e fornecer as instalações e todos os equipamentos necessários para a atividade, conforme necessidades técnicas orientadas pela Sadia”* (fl. 111).

Ainda que fosse comprovada eventual empreitada global, a legislação estabelece a responsabilidade solidária do proprietário da obra – seja pessoa física ou jurídica –, bem como do incorporador, do dono da obra ou do condômino de unidade imobiliária não incorporada nos termos da Lei nº 4.591/1964, independentemente da forma contratual adotada para a execução da construção, reforma ou acréscimo, nos termos do art. 30, inciso VI, da Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(...)

VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem;

Tal responsabilidade pode ser elidida, de acordo com o art. 164 da IN 971/2009, desde se comprove: a) a retenção de 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo emitido pela contratada; b) o recolhimento do valor retido; e c) a apresentação da documentação comprobatória do gerenciamento dos riscos ocupacionais.

Contudo, conforme apontou a autoridade fiscal, não foram constatadas evidências de retenção, nem recolhimento dos 11% do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

Em razão do exposto, não há como prevalecer o pleito do RECORRENTE.

Aferição Indireta

O RECORRENTE se insurge contra a aferição indireta da mão-de-obra por meio do Custo Unitário Básico (CUB).

Sabe-se que a aferição indireta é uma modalidade de lançamento por arbitramento, que por sua vez é um mecanismo colocado à disposição das autoridades fiscalizadoras para

possibilitar a apuração do montante do tributo devido, nas hipóteses em que o contribuinte não cumpre sua obrigação de disponibilizar as informações necessárias que possibilitam a verificação da base de cálculo tributária.

A regra geral de lançamento por arbitramento encontra-se no art. 148 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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.

Como é possível observar do artigo anteriormente mencionado, o arbitramento tributário será utilizado 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”*. Ou seja, sempre que as informações fornecidas pelo contribuinte forem insuficientes ou imprestáveis para apurar a base de cálculo do tributo devido.

Destaca-se que o arbitramento não é uma punição ao contribuinte, mas apenas um procedimento especial excepcional que permite apurar o efetivo montante do tributo devido nos casos em que inexistam os documentos ou declarações do contribuinte, ou estes não mereçam fé. Sobre o tema, transcreve-se a doutrina do Professor, Ex-Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e Ex-Presidente da 10ª Junta de Recursos do Conselho de Recursos da Previdência Social – MPS, Fábio Zambitte Ibrahim:

Naturalmente, trata-se de regra excepcional, somente aplicável na impossibilidade da identificação da base de cálculo real.

[...] **Como a contribuição não tem efeito de penalidade**, não poderá a SRFB estipular valor irreal como sanção, já que esta somente poderá ser feita pela multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória, a ser cobrada mediante auto de infração.

(Cf.: IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário. 17. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2012, p. 398)

Na esfera previdenciária, o lançamento por arbitramento tem suporte no art. 33, parágrafos 3º a 6º da Lei nº 8.212/1991, que assim determina:

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.

§ 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.

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

§ 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.

Percebe-se do referido artigo, que o mesmo aplica na espécie “contribuições previdenciárias” a regra geral estabelecida no art. 148 do CTN, especificando quais são as condutas que ensejarão o arbitramento das contribuições devidas. Ensejam o arbitramento previdenciário: (i) não apresentação de documentos; ou (ii) a contabilidade que não registra o real movimento da remuneração dos segurados, do faturamento e do lucro da empresa.

Não é por acaso que o art. 33, §6º, traz de maneira literal que apenas os vícios contábeis relacionados ao registro real da (i) remuneração dos segurados, (ii) do faturamento e (iii) do lucro da empresa ensejará o arbitramento do tributo. Isto porque, tais grandezas econômicas são constitucionalmente elencadas como base de cálculo das contribuições sociais, nos termos do art. 195 da Constituição Federal, adiante transcrito:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [\(Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

b) a receita ou o faturamento; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

c) o lucro; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

Como dito anteriormente, o arbitramento é um método de lançamento utilizado quando é impossível verificar a efetiva base de cálculo do tributo devido. Sendo estas grandezas econômicas a base de cálculo das referidas contribuições, apenas vícios que impossibilitem a sua verificação é que poderá ser justificativa para o arbitramento tributário

Sobre o tema, segue posicionamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL. CABIMENTO APENAS NAS SITUAÇÃO EM QUE FIQUE DEMONSTRADA A IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO TRIBUTO COM BASE NA DOCUMENTAÇÃO EXIBIDA PELO SUJEITO PASSIVO. A AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO IMPLICA EM VÍCIO FORMAL.

Uma vez não demonstrada ou sequer aventada pelo fiscal autuante a impossibilidade de aferição dos fatos geradores e base de cálculo das contribuições previdenciárias diretamente na contabilidade e/ou documentos fiscais da empresa, não se pode admitir a apuração de crédito previdenciário com base em arbitramento, exclusivamente arrimado numa presunção legal, a qual inverte o ônus da prova, mas deve estar devidamente motivado e comprovados seus pressupostos legais.

(Acórdão nº 9202-008.348 – CSRF – Sessão de 20/11/2019)

Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil, de responsabilidade de pessoa física, pode ser obtido mediante cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, com base nas tabelas do Custo Unitário Básico (CUB), divulgadas mensalmente na imprensa de circulação regular, pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil (Sinduscon).

Para efeito de aferição indireta, a fiscalização relatou que, com base no art. nº 351 da Instrução Normativa RFB N°971/2009, uma vez efetuado o enquadramento da obra no correspondente padrão da tabela CUB, os percentuais aplicáveis sobre o custo da tabela CUB, para apuração do valor da mão-de-obra por m2 são: nos primeiros 100 m2, 4%; acima de 100 m2 até 200 m2, 8%; acima de 200 m2 até 300 m2, 14%; acima de 300 m2, 20%.

Apuração da área a regularizar foi obtida pela diferença da área total da obra, menos a área regularizada no período anterior à Ação Fiscal e o valor de mão-de-obra a regularizar, obtido no ARO de fls. 13/14, foi lançado como salário de contribuição na competência de apuração do débito e sobre ele foram aplicados os percentuais de contribuição determinados pela legislação em vigor.

Portanto, como não houve a apresentação de documentos atinentes à remuneração da mão-de-obra empregada na construção, é completamente legal a apuração da base de cálculo por aferição indireta com base na área construída e no padrão de construção em

atendimento ao disposto no então vigente, conforme arts. 342 e ss da IN RFB nº 971/2009, e com base no art. 33, parágrafos 3º a 6º da Lei nº 8.212/1991:

Art. 343. A apuração por aferição indireta, com base na área construída e no padrão da obra, da remuneração da mão-de-obra empregada na execução de obra de construção civil sob responsabilidade de pessoa jurídica, inclusive a relativa à execução de conjunto habitacional popular, definido no inciso XXV do art. 322, quando a empresa não apresentar a contabilidade, será efetuada de acordo com os procedimentos estabelecidos neste Capítulo.

Subseção I Do Custo Unitário Básico (CUB) Art. 344. Para a apuração do valor da mão-de-obra empregada na execução de obra de construção civil, em se tratando de edificação, serão utilizadas as tabelas do CUB, divulgadas mensalmente na Internet ou na imprensa de circulação regular, pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil (Sinduscon).

§ 1º CUB é a parte do custo por metro quadrado da construção do projeto-padrão considerado, calculado pelos Sinduscon de acordo com a Norma Técnica nº 12.721, de 2006, da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), e é utilizado para a avaliação dos custos de construção das edificações.

Assim, não há motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação.

Deste modo, considerando o até aqui esposado e não observando desconformidade com a lei, nada há que se reparar no julgamento efetivado pelo juízo de piso, motivo pelo qual não merece razão os argumentos do RECORRENTE.

Conclusão

Em razão do exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, nos termos das razões acima.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim