



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10380.008513/2010-75  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2004-000.086 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 26 de dezembro de 2023  
**Recorrente** CONSTRUTORA SOBERANA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/05/2010 a 31/05/2010

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. INSTRUMENTO DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. AUTO DE INFRAÇÃO.

Não há que se falar em nulidade do lançamento, sequer por vício formal, que se valeu de Auto de Infração para constituir crédito tributário relativo a obrigação principal.

NORMAS PROCESSUAIS. ARGUMENTOS DE DEFESA. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. PRECLUSÃO.

Os argumentos de defesa trazidos apenas em grau de recurso, em relação aos quais não se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância, impedem a sua apreciação, por preclusão processual.

CONSTRUÇÃO CIVIL. CONTABILIDADE IRREGULAR. AFERIÇÃO INDIRETA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, exceto em relação à alegada violação aos princípios da isonomia, finalidade e proporcionalidade, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Regis Xavier Holanda (Presidente).

## **Relatório**

Cuida o presente de lançamento (*DEBCAD 37.262.481-2*) para cobrança das contribuições previdenciárias a cargo da empresa, incluída a GIL/RAT, incidentes sobre as remunerações efetuadas no âmbito da obra de matrícula CEI 50076.87281/74.

O relatório fiscal encontra-se à fl. 15/18.

O sujeito passivo impugnou o lançamento às fls. 107/112, que foi julgado procedente pela Delegacia da Receita Federal de Fortaleza/CE às fls. 125/131. Eis a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 01/12/2008, 01/01/2009 a 31/01/2009, 01/05/2010 a 31/05/2010

DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE. ARBITRAMENTO.

A existência de documentos não contabilizados é motivação suficiente para que a fiscalização promova lançamento por arbitramento em relação às contribuições previdenciárias não recolhidas pelo contribuinte.

CONSTRUÇÃO CIVIL. AFERIÇÃO INDIRETA DA MÃO DE OBRA.

No procedimento de aferição indireta, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil é obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo ao interessado o ônus da prova em contrário.

Dessa decisão foi dado ciência ao autuado que, inconformado, apresentou o recurso voluntário de fls. 139/147.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, Relator.

### **Da admissibilidade**

O contribuinte tomou ciência do acórdão de impugnação em 14/10/14 (fl. 136) e apresentou seu recurso tempestivamente em 3/11/14 (fl. 139). Preenchido os demais requisitos para a sua admissibilidade, dele conheço parcialmente e passo a analisar-lhe o mérito.

### **Do recurso.**

Com já anunciado, trata-se de lançamento para cobrança das contribuições previdenciárias a cargo da empresa, incluída a GIL/RAT, incidentes sobre as remunerações efetuadas no âmbito da obra de matrícula CEI 50076.87281/74.

Em seu recurso, a recorrente pretendeu devolver à discussão os seguintes pontos:

De início, sustentou a nulidade do lançamento, ao argumento de que o Fisco teria se valido do instrumento inadequado para a constituição do crédito. Por se tratar de obrigação

principal, entendeu a recorrente que o instrumento adequando seria a Notificação de Lançamento e não o Auto de Infração.

Na sequência, aduziu a recorrente que a Fiscalização teria descumprido o princípio da isonomia entre os contribuintes, já que não teria empregado a ele o mesmo tratamento conferido aos casos de liberação de CND sem o exame da contabilidade estabelecido no artigo 477 da IN RFB 971/2009. Teria ainda inobservado os princípios da proporcionalidade e finalidade dos atos administrativos, na medida em que, na forma daquele dispositivo, mesmo que o contribuinte não houvesse exibido nenhum livro contábil, estava autorizado a liberar uma CND para o contribuinte que comprovou haver contribuído com mais de 70% do valor da mão de obra, caso fosse apurado por aferição indireta.

E prosseguiu ao asseverar que também invadiria o princípio da proporcionalidade, considerar todo o período fiscalizado como irregular, quando a própria autoridade teria relatado que os erros ocorreram em apenas duas competências. Mas, mesmo que fosse completamente omissa a empresa com relação a escrituração contábil, mesmo assim, não se justificaria o arbitramento do débito, como se fosse uma multa por descumprimento de obrigação acessória, visto que esse tipo de multa não se encontraria previsto nos arts. 283 a 287 do Regulamento.

Por fim, sustentou que o artigo 59 do Decreto 70235/72 não seria a única norma a impor a nulidade dos atos administrativos, mormente quando haveria a inobservância dos princípios constitucionais do devido processo legal, da legalidade, da proporcionalidade e da finalidade.

Pois bem. Sem razão a recorrente.

#### **Da alegada inadequação do instrumento de constituição do crédito.**

Quanto à temática da suposta inadequação do instrumento de constituição do crédito tributário de obrigação principal eleito pelo Fisco, é de se destacar, de plano, que ainda que ela houvesse, de fato, ocorrido, não teria provocado qualquer prejuízo à defesa da autuada, que está e sempre esteve ciente da infração que lhe foi imputada.

Note-se que o procedimento adotado foi rigorosamente descrito pelo autuante em seu relatório fiscal, não havendo que se falar em qualquer comprometimento ao direito de defesa do sujeito passivo, o que faz com que, penso eu, ainda que houve essa aventada inadequação, o que efetivamente não há, deva ser aproveitado o ato supostamente viciado, em observância ao princípio do *pas de nullite sans grief*, segundo o qual não se declara a nulidade de um ato sem que seja provado o prejuízo causado por ele.

Nessa mesma linha orienta o § único do artigo 283 do NCPC, *in verbis*.

Art. 283. O erro de forma do processo acarreta unicamente a anulação dos atos que não possam ser aproveitados, devendo ser praticados os que forem necessários a fim de se observarem as prescrições legais.

Parágrafo único. Dar-se-á o aproveitamento dos atos praticados desde que não resulte prejuízo à defesa de qualquer parte.

Ademais, posicionamento diverso acabaria, assim entendo, contrariando os princípios da eficiência, da razoável duração do processo e da instrumentalidade das formas, que devem nortear, também, o processo administrativo.

Perceba-se que num ou noutro instrumento, é dizer, no auto de infração ou na notificação de lançamento, há a exigência normativa de que se consigne todos os elementos

indispensáveis e necessários a oportunizar ao autuado o exercício de seu direito de defesa. Confira-se o que dispõem os artigos 10 e 11 do Decreto 70235/72.

**Art. 10.** O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

**Art. 11.** A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Cumprir destacar que os dispositivos trazidos pelo recorrente em seu recurso, a saber, artigos 239, 242, 243, 245 e 293, todos do RPS, em momento algum estabelecem que os créditos tributários de obrigação principal devam ser constituídos, sempre e tão somente, por meio de Notificação de Lançamento.

De outro giro, os artigos 467, 468 e 485 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, norma complementar da lei tributária forte no artigo 100 do CTN e vigente à época do lançamento, assim estabeleciam (*como meus destaques*):

#### Seção

#### III

#### **Do Auto de Infração ou Notificação de Lançamento pelo Descumprimento de Obrigação Principal ou Acessória**

**Art. 467.** Será lavrado Auto de Infração ou Notificação de Lançamento para constituir o crédito relativo às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 2007.

**Art. 468.** A autoridade administrativa competente para a lavratura do Auto de Infração pelo descumprimento de obrigação principal ou acessória, nos termos dos arts. 142 e 196 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), e art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, é o AFRFB que presidir e executar o procedimento fiscal.

Parágrafo único. Considera-se procedimento fiscal quaisquer das espécies elencadas no art. 7º e seguintes do Decreto nº 70.235, de 1972, observadas as normas específicas da RFB.

**Art. 485.** Caso haja agravante, o valor da multa será obtido mediante a multiplicação do valor mínimo estabelecido pelos fatores de elevação previstos nos incisos II a VII do art. 483.

[...]

§ 4º Se houver a materialização **das demais infrações** não referidas nos arts. 473, 474 e no inciso I do § 8º do art. 476, **a multa será fixada por Auto de Infração ou Notificação de Lançamento**, independentemente do número de ocorrências.

Tem-se, assim sendo, que o fato de o crédito tributário ter sido constituído por meio de Auto de Infração não é, sequer de longe, motivo para se declarar a nulidade do lançamento.

**Da alegada violação aos princípios da isonomia, finalidade e proporcionalidade quando comparado com o estabelecido no artigo 477 da IN RFB nº 971/2009.**

No que toca à alegada violação aos princípios da isonomia, finalidade e proporcionalidade por ter o Fisco lhe exigido o crédito quando já havia contribuído com mais de 70% do valor da mão de obra, quando comparado com o disposto no artigo 477 do IN RFB nº 971/2009, que trata dos casos de liberação de CND sem o exame da contabilidade, cumpre destacar tratar-se de matéria não trazida pelo recorrente ao contencioso administrativo por ocasião de sua impugnação, consoante exige o inciso III do artigo 16 do Decreto 70.235/72, o que fez com que sequer houvesse sido abordada pela decisão de primeira instância.

Tenho, portanto, que não é lícito inovar no recurso para inserir questão diversa daquela originalmente deduzida na impugnação, devendo as inovações serem afastadas por se referirem a matéria não impugnada no momento processual devido.

**Da alegada violação ao princípio da proporcionalidade ao desconsiderar a contabilidade da empresa para todo o período.**

Com relação a esse assunto, assim se manifestou a acusação fiscal:

A empresa não contabilizou as remunerações constantes das folhas de adiantamento salarial, conforme cópias das folhas de pagamento (adiantamento salarial e mensal) onde constam as remunerações pagas aos segurados empregados, como também, cópias das páginas 45 e 46 do livro razão de 2007 e página 67 do livro razão de 2008, nas quais foram lançados somente os valores líquidos constantes das folhas de pagamento mensais, não tendo sido lançados os valores constantes das folhas de pagamento a título de adiantamento salarial pagos aos segurados empregados;

A empresa recolheu 70,39% do CUB, conforme ARO Nº 531974, emitido em 31/05/2010, em anexo, com área da obra de 3.692,96m<sup>2</sup>, e enquadrada de acordo com a destinação do imóvel, o número de pavimentos, o padrão e o tipo da obra, o que resultou em uma remuneração da mão de obra a regularizar de R\$ 120.250,86, com um valor total a recolher de R\$ 44.252,32.

3.2. Diante do exposto, a contabilidade da empresa não foi considerada como elemento de prova em favor do contribuinte, tendo em vista que, comprovadamente, não registrou o movimento real da remuneração dos segurados empregados a seu serviço, o que nos levou a proceder à apuração por aferição indireta na obra de construção civil de matrícula CEI 50076.87281/74, executada pela mesma, conforme prevê o artigo 33 § 40 da Lei 8.212, de 24/07/1991,...

De sua vez, aduziu o recorrente que erros em apenas 2 competência não poderiam ensejar a desconsideração de sua contabilidade para o todo o período.

Não vejo dessa forma. As irregularidades identificadas, é dizer, a contabilização apenas dos valores líquidos constantes das folhas de pagamento mensais, não tendo sido lançados os valores constantes das folhas de pagamento a título de adiantamento salarial pagos aos segurados empregados, **independentemente no número de sua ocorrência**, são significativamente relevantes para a apuração da exação em tela, na medida em que, assim

identificado, evidenciaria uma ocultação do movimento real da remuneração dos segurados empregados a serviço da autuada.

E mais, a irregularidade identificada, tratando-se de técnica ou procedimento adotados pela contabilidade da empresa, ainda que por mero equívoco do profissional responsável, tende a se repetir ao longo do tempo, até que sobrevenha orientação ou questionamento em sentido contrário direcionado àquela área.

No caso em exame, tomando como exemplos e a título de amostra as competências de 06/2007, 10/2007 e 12/2008, por serem distantes umas das outras e em anos próximos, pode-se notar que no resumo das folhas de pagamento, os valores relativos aos adiantamentos de salários não teriam sido contabilizados, mas apenas os valores líquidos nelas apurados. Veja-se o quadro abaixo, que discrimina a competência, total dos respectivos adiantamentos, bem como o total da folha e seu correspondente valor líquido, comparando-os com o valor contabilizado.

| folha de pagamento |             |                 |               |     | contabilidade |                           |     |
|--------------------|-------------|-----------------|---------------|-----|---------------|---------------------------|-----|
| comp               | total folha | adiant salários | valor líquido | fl. | contabilizado | histórico                 | fl. |
| jun/07             | 3.206,01    | 1.282,00        | 1.640,60      | 45  | 1.640,60      | PG FOLHA PAGT REF 06/2007 | 53  |
| out/07             | 7.960,63    | 3.521,00        | 3.736,90      | 58  | 3.736,90      | PG FOLHA PAGT REF 10/2007 | 67  |
| dez/08             | 12.637,16   | 5.443,00        | 5.738,05      | 73  | 5.378,05      | PG FOLHA PAGT REF 12/2008 | 92  |

Perceba-se, com isso, que uma vez que não há a específica comprovação de que esses valores de adiantamento (*R\$ 1.282,00, R\$ 3.521,00 e R\$5.443,00, no exemplo acima*) teriam sido contabilmente reconhecidos e considerados na apuração da contribuição devida, a conclusão a que se chega é que ao menos essa rubrica (adiantamento) teria sido desconsiderada na base de cálculo apurada ou que deveria ter sido apurada pelo sujeito passivo.

Nesse contexto, não é por outra razão que embora a legislação autorize ao Fisco, nos casos como no dos autos, a apuração do montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil de **forma indireta**, possibilita ao fiscalizado a produção de prova do montante real e efetivo desses salários pagos, o que, todavia, não foi feito nestes autos. Veja-se o dispositivo legal:

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. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

[..]

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de

remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Assim sendo, não vejo qualquer reparo no lançamento a ensejar a sua revisão.

Forte no exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso, exceto em relação à alegada violação aos princípios da isonomia, finalidade e proporcionalidade, REJEITO a preliminar de nulidade do lançamento e, na parte conhecida, NEGO-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti