



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10384.720780/2015-99
ACÓRDÃO	2402-013.070 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MAURO LOPES ENGENHARIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/06/2011 a 31/12/2012

AFERIÇÃO INDIRETA.LEGALIDADE DA BASE DE CÁLCULO ARBITRADA

A norma regente das contribuições previdenciárias prevê hipóteses de arbitramento da base pela autoridade administrativa.

REMUNERAÇÃO INDIRETA EM FORMA DE UTILIDADE.OCORRÊNCIA DE FATO GERADOR

Remuneração a sócio em forma de utilidades constitui fato gerador de contribuições previdenciárias.

DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO DE ORIGEM

A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

INTIMAÇÃO DIRIGIDA AO PATRONO.IMPOSSIBILIDADE

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Súmula CARF nº 110)

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário interposto, vencidos os Conselheiros Gregorio Rechmann Junior, Joao Ricardo Fahrion Nuske (relator) e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, que lhe deram provimento. Designado redator do voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino.

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente e redator designado

Participaram do julgamento os Conselheiros: Marcus Gaudenzi de Faria, Gregorio Rechmann Junior, Diogo Cristian Denny (substituto[a] integral), Joao Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Rodrigo Duarte Firmino (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 10384.720780/2015-99, em face do acórdão nº 14-61.793, julgado pela 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, em sessão realizada em 30 de junho de 2016, na qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

Trata-se de crédito lançado contra o contribuinte identificado em epígrafe, no montante de R\$ 230.536,85, referente ao período de 06/2011 a 12/2012, compreendendo contribuições da empresa (artigo 22, inciso III, da Lei nº 8.212/91), incidente sobre remuneração paga sob a forma de utilidades aos sócios Mauro Carvalho Lopes e Maria Beatriz Borges Lopes, conforme consta do Relatório Fiscal, fls. 15/27.

Relata a fiscalização que a empresa Mauro Lopes Engenharia Ltda assumiu as despesas de pessoal e material relativas à construção de um prédio comercial, identificado como Centro Comercial Mauro Lopes/CCML (cópias de folhas-de-pagamento da obra, por amostragem, em anexo).

A obra de construção civil foi matriculada na RFB sob o número CEI 51.211.74328/72, e segundo as informações prestadas pela própria empresa, consiste em uma obra comercial com área total de 1.110,30 m2, localizada na Rua Azar Chaib esquina com Rua Farmacêutico João Carvalho.

Após intimação (TIF nº 4/2014), a empresa esclareceu que o imóvel onde está sendo edificada a obra de construção civil CEI 51.211.74328/72 é de propriedade dos sócios consortes e não da empresa. Apresentou a Certidão do referido imóvel comprovando a propriedade (cópia anexa).

Segundo a fiscalização, a edificação empreendida pela empresa sobre o imóvel de propriedade dos sócios implica em um acréscimo patrimonial destes em desfavor da empresa, que assume as despesas relativas à obra sem auferir as receitas correspondentes, remunerando de forma indireta os seus sócios.

Tal procedimento afronta o Princípio Contábil da Entidade (Resolução CFC 750/93), que reconhece "o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes". Do Princípio da Entidade, decorre que "o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição".

Intimada (TIF 5/2015), a empresa esclareceu que o material empregado na obra do CCML foi faturado em seu nome e não diretamente em nome dos sócios, sendo impossível, contudo, apresentar relação e cópia das notas fiscais correspondentes à esta obra, pois o material empregado é comprado de forma conjunta e não há separação contábil por centro de custo para cada obra (Conta de Resultado 1979 - Material Aplicado, com os lançamentos contábeis do material comprado para as obras nos anos fiscalizados).

Os valores de remuneração sob a forma de utilidade constam discriminados por competência nas tabelas "Remuneração in Natura" (Pessoal e Material) com as despesas assumidas pela empresa na construção da obra edificada no imóvel dos sócios.

As despesas foram divididas em Despesa com Pessoal e Despesas com Material. As despesas com pessoal relativas aos trabalhadores alocados na matrícula CEI 51.211.74328/72 foram apuradas nas respectivas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência/GFIP declaradas pela empresa nas competências Jun/2011 a 13/2012, (Tabela 2 com números de controle das GFIP enviadas).

Os valores das despesas com material foram arbitrados, nos termos do art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91.

Respondendo ao Termo de Intimação Fiscal 05/2015, a empresa confirmou que o material aplicado nesta obra foi faturado em seu nome (CNPJ) e não em nome do proprietário do imóvel (CPF), mas que não tinha como apresentar uma relação e cópia das notas fiscais correspondentes à obra CCML, CEI 51.211.74328/72.

O arbitramento do valor do material aplicado na obra CCML decorre desta não apresentação e da impossibilidade de apuração no exame da Contabilidade: não há nos livros contábeis apresentados (Livros Diários 15, 16 e 17 e respectivos Livros Razão) lançamentos de aquisição de material separados por centros de custo, específicos para cada obra da Construtora.

Contudo, no curso da fiscalização, verificou-se que a empresa não registrou em sua contabilidade pagamentos relativos à aquisição de material. Esta omissão de pagamentos ocorreu de forma progressiva, tornando-se paulatinamente mais grave de 2010 a 2012, conforme notas fiscais extraídas do Sistema Público de

Escrituração Digital (SPED), conforme apontado na Tabela 4 do relatório fiscal “Notas Fiscais De Aquisição De Material Sem Lançamento Contábil”.

Intimada (TIF 7/2015) a justificar a falta de escrituração contábil dos pagamentos acima indicados, a empresa, através de sua assessoria contábil, limitou-se a dizer que: “Informamos que os lançamentos de compra de Material de Construção foram registrados em conta própria, conforme todas as notas fiscais enviadas pela empresa”.

Diante da situação, falta de lançamentos segregados por obra e omissão de lançamentos de compra de material, o valor do material aplicado na obra CCML foi arbitrado como sendo o resultante do valor da despesa com pessoal, apurada conforme dados extraídos da GFIP e apresentados na Tabela 1. É uma estimativa que traduz o custo global da obra como sendo composto em 50% material e 50% pessoal e representa cerca de 30% (trinta por cento) dos valores contabilizados pela empresa na Conta 1979 (Material Aplicado) no período de jun/2011 a dez/2012.

A base de cálculo da contribuição devida corresponde, mês a mês, às despesas com pessoal (Levantamento IN – Pro labore in Natura Pessoal) e com material (Levantamento MT – Pro labore in Natura Material) relativas à obra CEI 51.211.74328/72 Centro Comercial Mauro Lopes/CCML.

Aplicou-se a multa de ofício no valor de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a contribuição devida, na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Na mesma ação fiscal foi lavrado o auto de infração por descumprimento de obrigação acessória relativamente à apresentação deficiente da contabilidade 2010, 2011 e 2012 - Debcad nº 51.075.598-4, integrante do Processo 10384.721074/2015-64.

A redução ou supressão de contribuição previdenciária e qualquer acessório, mediante omissão, total ou parcial, de remunerações pagas ou creditadas configura, em tese, crime de “Sonegação Fiscal Previdenciária”, previsto no art. 337-A, III do Código Penal, objeto de Representação Fiscal para Fins Penais

Em julgamento a DRJ firmou a seguinte posição:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2011 a 31/12/2012

PRO LABORE. PAGAMENTO DE REMUNERAÇÃO INDIRETA AOS SÓCIOS.

O pagamento de despesas pessoais dos sócios caracteriza pro labore indireto que integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

AFERIÇÃO INDIRETA. BASE DE CÁLCULO. LEGALIDADE.

A aferição indireta do salário-de-contribuição encontra-se perfeitamente autorizada na hipótese de recusa ou sonegação de documento ou informação solicitada pela Fiscalização, ou na sua apresentação deficiente.

OBRA. REGISTRO CONTÁBIL.

A contabilização da obra em relação às contribuições previdenciárias deve atender aos requisitos previstos na Lei nº 8.212/1991 e no Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, destacando-se a utilização de centros de custo distintos para cada obra e, dentro destes, a contabilização de forma discriminada da mão-de-obra e dos materiais empregados.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO. ARGÜIÇÃO.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo.

MULTA DE OFÍCIO A multa de ofício é de aplicação obrigatória em todos os casos de exigências de impostos e contribuições decorrentes de lançamento de ofício, não podendo ser dispensada ou reduzida por falta de previsão legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Sobreveio Recurso Voluntário alegando, em síntese 1) validade da execução gratuita da obra; 2) ilegalidade do arbitramento do valor dos materiais empregados na execução da obra; 3) caráter confiscatório da multa de 75%

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **João Ricardo Fahrion Nüske**, Relator

Sendo tempestivo e preenchidos os demais requisitos, conheço do recurso voluntário.

I. Da validade de execução gratuita da obra e do salário *in natura*

Conforme se constata do Relatório Fiscal dos autos, a fiscalização realizou o lançamento referente a contribuições da empresa destinadas à Seguridade Social, incidente sobre a remuneração paga ou creditada, sob a forma de utilidades, aos segurados contribuintes

individuais Mauro Carvalho Lopes e sua esposa Maria Beatriz Borges Lopes, sócios da empresa Mauro Lopes Engenharia Ltda.

Entendeu-se pela aplicação do previsto no art. 22, III da Lei nº 8.212/91 que determina o recolhimento de 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

Ainda, esclarece que:

O fato gerador das contribuições devidas é o pagamento de remuneração aos sócios da empresa sob a forma de utilidades; a empresa MAURO LOPES ENGENHARIA LTDA assumiu as despesas de pessoal e material relativas à construção de um prédio comercial, identificado como CENTRO COMERCIAL MAURO LOPES, doravante CCML.

(...)

Intimada, a empresa esclareceu que o imóvel onde está sendo edificada a obra de construção civil é de propriedade dos sócios consortes e não da empresa.

Seguindo o vetusto brocardo romano (*accessorium sequitur principale*), tem-se que a edificação empreendida pela empresa sobre o imóvel de propriedade dos sócios implica em um acréscimo patrimonial destes em desfavor da empresa, que assume as despesas relativas à obra sem auferir as receitas correspondentes, remunerando de forma indireta seus sócios.

(...)

Contudo, a remuneração paga ou creditada sob a forma de utilidade (que totaliza R\$565.604,80, no período de jun/2011 a dez/2012), apurada em Auditoria Fiscal, não foi declarada em GFIP.

Sustenta o recorrente, por sua vez, que não se trata, *in casu*, de uma remuneração, visto não se preencher requisitos como habitualidade, contraprestação pelo trabalho, dentre outros.

Pois bem, a análise objetiva consiste na definição se a realização de uma única obra, incluindo-se aqui mão de obra e material, por parte da empresa, em propriedade particular dos sócios consiste em remuneração para fins de incidência de Contribuição Previdenciária (cota patronal) prevista no art. 22, III da Lei nº 8.212/91.

De fato, o art. 22, III da Lei nº 8.212/91 prevê de forma expressa

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

III - vinte por cento sobre o total das remunerações **pagas ou creditadas a qualquer título**, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

Ainda que se trate de remuneração pagas ou creditadas, a qualquer título, o art. 28 da mesma legislação define o que se entende por salário de contribuição e, mais, em seu parágrafo 9º define as verbas que **não integram** o salário de contribuição.

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

e) as importâncias:

7. recebidas **a título de ganhos eventuais** e os abonos expressamente desvinculados do salário;

O Regulamento da Previdência Social, Decreto nº 3.048, de forma complementar assim previa, à data da ocorrência dos fatos geradores;

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

V - as importâncias recebidas a título de:

j) ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei;

Posteriormente, de fato, através do Decreto nº 10.410 de 2020, passou a redação ser ainda mais restritiva, “j) *ganhos eventuais expressamente desvinculados do salário por força de lei*”, porém tal alteração ocorreu após o fato gerador ora em questão.

Ainda em 2014 a Receita Federal do Brasil editou a Solução de Consulta COSIT nº 126/2014 assim definido:

Com efeito, o ganho eventual é aquele que independe da vontade do trabalhador e de seu desempenho, **sendo concedido por liberalidade do empregador sem que haja qualquer expectativa por parte do empregado**, o que não ocorre no caso do prêmio pago em razão de assiduidade.

Posteriormente, revendo seu posicionamento, editou-se a Solução de Consulta COSIT nº 55/2025:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

GANHO EVENTUAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. AUSÊNCIA DE LEI ESTABELECEDO A EXPRESSA DESVINCULAÇÃO DO SALÁRIO.

As importâncias recebidas a título de ganho eventual, não expressamente desvinculadas do salário por força de lei, integram a base de cálculo das Contribuições Sociais Previdenciárias.

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, no julgamento do RE 565.160 (Tema 20) firmou sua posição sobre a cobrança da contribuição previdenciária incidir sobre ganhos habituais:

CONTRIBUIÇÃO – SEGURIDADE SOCIAL – EMPREGADOR. A contribuição social a cargo do empregador incide sobre **ganhos habituais** do empregado, a qualquer título, quer anteriores, quer posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998 – inteligência dos artigos 195, inciso I, e 201, § 11, da Constituição Federal.

(RE 565160, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 29/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-186 DIVULG 22-08-2017 PUBLIC 23-08-2017)

Este Conselho, em julgamento pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no acórdão nº 9202-010.538 posicionou-se quanto a não incidência de contribuição previdenciária sobre gratificação eventual:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PREVIDENCIÁRIO. GRATIFICAÇÃO EVENTUAL. NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre gratificação que não decorre de qualquer manifestação prévia do empregador (caráter fortuito do pagamento) e **paga em parcela única, vez ser patente o seu caráter eventual.**

No caso dos autos, o recebimento pelos sócios da empresa ora autuada ocorreu uma única vez, não havendo nenhuma periodicidade ou repetição dos mesmo fato. Difere-se, este caso, de outros envolvendo o pagamento de aluguel de imóveis para sócios, o que já me manifestei pela caracterização de salário *in natura*, uma vez que neste caso em concreto não se demonstra a reiteração necessária para se caracterizar uma habitualidade.

Em não havendo habitualidade, não há que se falar em remuneração para base de cálculo da Contribuição Previdenciária prevista no art. 22, III da Lei nº 8.212/91, enquadrando-se no previsto como ganho eventual do art. 28, §9º, e, 7 da Lei nº 8.212/91, não se aplicando as alterações trazidas pelo Decreto nº 10.410 de 2020, visto que posteriores à ocorrência do Fato Gerador.

Diante disto, entendo por dar provimento ao recurso voluntário.

II. Da ilegalidade do arbitramento do valor dos materiais empregados e do caráter confiscatório da multa de 75%

Sustenta o recorrente a ilegalidade do arbitramento do valor dos materiais empregados e o caráter confiscatório da multa de 75%

Considerando que a Recorrente não trouxe nenhum argumento e/ou justificativa capaz de demonstrar equívoco no Acórdão recorrido e, por concordar com os fundamentos utilizados, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do artigo 50, §1º, da Lei

nº 9.784/995 c/c o artigo 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”), o qual adoto como razão de decidir, in verbis:

Da Ilegalidade do Arbitramento do Valor dos Materiais Empregados na Execução Obra. Ausência de Previsão Legal. Discricionariedade da Autoridade Administrativa. Aferição Indireta do Valor dos Materiais. Impossibilidade

Sustenta o impugnante a ilegalidade do arbitramento da base de cálculo e da aferição no que diz respeito ao procedimento para cálculo de despesas com materiais empregados na obra acrescido das despesas de serviços que totalizaram a suposta remuneração utilidade paga aos sócios, pois não encontra respaldo na legislação, em especial nas Instruções Normativas nº 100/2003 e nº 971/2009, que somente fez previsão de aferição em relação a mão de obra, sendo esta informada em sua GFIP.

Em primeiro plano deve-se esclarecer que o fato gerador das contribuições ora exigidas é o pagamento de remuneração ao sócio da empresa sob a forma de utilidades: a empresa Mauro Lopes Engenharia Ltda assumiu as despesas de pessoal e material relativas à construção de um prédio comercial, identificado como Centro Comercial Mauro Lopes, cuja titularidade restou reconhecida pela autuada como sendo dos sócios Mauro Carvalho Lopes e Maria Beatriz Borges Lopes (certidão registro imóvel fls. 120/121).

Portanto, a análise da legalidade da aferição da base de cálculo deve ter como pressuposto o fato gerador - pagamento de pro labore indireto ou salário utilidade -, não tratando-se aqui de discussão a respeito de contribuições incidentes sobre execução de obra de responsabilidade da construtora Mauro Lopes.

Tal distinção faz-se necessária para o exame da matéria uma vez que o impugnante contesta a forma da aferição incluindo as despesas de materiais relativa à obra, porém não impugna neste tópico a base de cálculo apurada no Levantamento IN – Pro labore in Natura Pessoal, relativo a contribuições incidentes sobre remuneração paga ao sócio sob a forma de utilidade (despesas com pessoal em obra) pois apuradas com base nas declarações em GFIP, portanto não se tratando de aferição da base de cálculo.

Pois bem, diz-se aferição indireta quando os elementos apresentados pelo contribuinte não permitem a apuração da base tributável das contribuições previdenciárias de forma direta, valendo-se a autoridade fiscal de outros elementos de convicção.

O lançamento por arbitramento é meio indiciário e deve ser aplicado somente nos casos previstos em lei. É um recurso à disposição do Fisco para ser usado somente quando o sujeito passivo inviabiliza o acesso às fontes próprias das informações.

De um modo geral o lançamento arbitrado encontra supedâneo legal no Código Tributário Nacional/CTN, havendo previsão específica no caso das contribuições previdenciárias nos dispositivos abaixo transcritos da Lei nº 8.212/91:

CTN

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.

Lei nº 8.212/91

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11, as contribuições incidentes a título de substituição e as devidas a outras entidades e fundos. (redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

(...)

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

(...)

§ 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. (grifei) No presente caso, o suporte legal para o procedimento de aferição indireta é extraído do § 3º do artigo 33, da Lei nº 8.212/91, acima transcrito e ainda dos seguintes dispositivos do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99:

Art. 233. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Parágrafo único. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira.

Art. 235. Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita ou do faturamento e do lucro, esta será desconsiderada, sendo apuradas e lançadas de ofício as contribuições devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Da leitura do dispositivos legais e normativos acima transcritos entendo que a fiscalização não se afastou das normas que regem a matéria, estando presentes os requisitos para a aferição indireta da base de cálculo como será visto a seguir.

A fiscalização intimou o contribuinte, Termo de Intimação Fiscal nº 05, fls. 68, a esclarecer, dentre outras solicitações, o seguinte:

O material empregado na obra CEI 51.211.74328/72 (Rua Azar Chaib) foi faturado em nome do proprietário do imóvel (CPF) ou em nome da empresa (CNPJ)?

Caso os materiais da obra CEI 51.211.74328/72 tiverem sido faturados em nome do CNPJ, apresentar relação e cópia das notas fiscais correspondentes.

Segundo a fiscalização, em resposta à intimação, a autuada esclareceu que o material aplicado nesta obra foi faturado em seu nome (CNPJ) e não em nome do proprietário do imóvel (CPF), mas que não tinha como apresentar uma relação e cópia das notas fiscais correspondentes à obra CCML, CEI 51.211.74328/72.

Além da não apresentação das notas fiscais de material empregados na obra de titularidade dos sócios custeada com recursos da autuada, a fiscalização apurou os seguintes fatos na contabilidade da empresa:

- não há nos livros contábeis apresentados (Livros Diários 15, 16 e 17 e respectivos Livros Razão) lançamentos de aquisição de material separados por centros de custo específicos para cada obra da construtora;
- a Conta 1979 (Material Aplicado) apresenta de forma global os lançamentos contábeis relativos a aquisições de materiais;
- verificou-se que a empresa não registrou em sua contabilidade pagamentos relativos à aquisição de material de forma gradativa nos anos de 2010 a 2012, conforme constatado pelas notas fiscais extraídas do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), discriminadas na Tabela 4 “notas fiscais de aquisição de material sem lançamento contábil”.

Decorrente da não apresentação das notas fiscais de compra dos materiais empregados na obra de titularidade do sócio, e ainda da impossibilidade de apuração no exame da contabilidade, a fiscalização adotou o procedimento da aferição indireta, com fulcro nº artigo 33, § 3º da Lei nº 8.212/91 e parágrafo único do artigo 233 do Regulamento da Previdência Social.

Assim, encontra-se amplamente caracterizada a necessidade de se aferir, por via indireta, a base de cálculo do tributo devido.

Ora, o procedimento de arbitramento ou aferição indireta é de rigor sempre que não seja possível constatar-se a regularidade fiscal de uma empresa ou quando houver recusa em apresentar à fiscalização os documentos necessários à apuração ou à conferência dos valores devidos a título de contribuições previdenciárias. Por óbvio, estivessem os pagamentos relativos a material da obra de titularidade do sócio, considerados pro labore indireto como será visto no tópico a seguir, plenamente identificados e contabilizados não haveria o que se arbitrar.

Presentes os requisitos legais para a adoção da aferição indireta da base de cálculo, afasta-se a alegada ilegalidade do lançamento.

No que diz respeito ao procedimento adotado para a aferição indireta a fiscalização assim se pronunciou:

Diante da situação, falta de lançamentos segregados por obra e omissão de lançamentos de compra de material, o valor do material aplicado na obra CCML foi arbitrado como sendo o resultante do valor da despesa com pessoal, apurada conforme dados extraídos da GFIP e apresentados na Tabela 1 (fis. 04). É uma estimativa que traduz o custo global da obra como sendo composto em 50% material e 50% pessoal, e representa cerca de 30% (trinta por cento) dos valores contabilizados pela empresa na Conta 1979 (Material Aplicado) no período de jun/2011 a dez/2012.

O critério adotado pela fiscalização para aferição do pro labore indireto contido na aquisição de materiais empregados na obra de titularidade do sócio não desborda da razoabilidade, a uma porque apurada com base em declarações da própria autuada em GFIP, a duas porque aquém dos valores apurados tomando-se como parâmetro o Custo Global da Obra, como explicitado pela fiscalização:

O valor arbitrado como material de acordo com a estimativa acima (R\$ 271.866,85) é bastante razoável, pois, além de menor do que o valor dos pagamentos omitidos relativos à aquisição de material nos anos de 2011 e 2012 pela empresa MAURO LOPES ENGENHARIA LTDA (R\$ 284.249,65), também não extrapola o cálculo do Custo Global da Obra aferido através do Custo Unitário Básico (CUB).

De fato, para uma obra de alvenaria comercial, com área de 1.110,30m² e dois pavimentos superiores (foto às fls. 03), aplica-se a tabela CUB Comercial Salas e Lojas CSL-8, no valor de R\$ 792,13/m² em dez/2012. Daí o Custo Global da Obra ser estimado, pela tabela CUB em:

Custo Global da obra CCML = área x CUB Custo Global = 1.110,30 x 792,13 = RS 879.501,94 (em dez/2012)

Somando-se as despesas com pessoal e as despesas com material (estas arbitradas), chega-se ao custo da obra CCML, até a competência dez/2012, de R\$ 565.604,80, correspondente a 64,31% do custo global aferido pela Tabela CUB Custo da Obra CCML até dez/2012 = Pessoal + Material Custo = 293.737,95 + 271.866,85 = R\$ 565.604,80 (64,31% do Custo Global)

O impugnante alega ainda que a aferição do material contido na obra não encontra respaldo na legislação, em especial nas Instruções Normativas nº 100/2003 e nº 971/2009, que somente fez previsão de aferição em relação a mão de obra.

Contudo, como já dito anteriormente, não se está aferindo o valor da remuneração na execução da obra, mas o valor do pro labore indireto pago ao sócio em razão da empresa ter arcado com as despesas de material da obra de titularidade do sócio.

A própria Instrução Normativa RFB nº 971/2009 faz distinção entre os procedimentos de aplicação da aferição indireta, como no presente caso em que houve omissão na apresentação das notas fiscais relativas ao pagamento de material referente a obra do sócio, daquele aplicado quando do cálculo da remuneração empregada na construção civil:

Da Aferição Indireta Art. 446. Aferição indireta é o procedimento de que dispõe a RFB para apuração indireta da base de cálculo das contribuições sociais.

Art. 447. A aferição indireta será utilizada, se:

I - no exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento do sujeito passivo, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita, ou do faturamento e do lucro;

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

III - faltar prova regular e formalizada do montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil;

IV - as informações prestadas ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo não merecerem fé em face de outras informações, ou outros documentos de que disponha a fiscalização, como por exemplo:

a) omissão de receita ou de faturamento verificada por intermédio de subsídio à fiscalização;

b) dados coletados na Justiça do Trabalho, Delegacia Regional do Trabalho, ou em outros órgãos, em confronto com a escrituração contábil, livro de registro de empregados ou outros elementos em poder do sujeito passivo;

c) constatação da impossibilidade de execução do serviço contratado, tendo em vista o número de segurados constantes em GFIP ou folha de pagamento

específicas, mediante confronto desses documentos com as respectivas notas fiscais, faturas, recibos ou contratos.

§ 1º Considera-se deficiente o documento apresentado ou a informação prestada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele documento que contenha informação diversa da realidade ou, ainda, que omita informação verdadeira.

Art. 448. Na aferição indireta da remuneração paga pela execução de obra, ou serviço de construção civil, observar-se-ão as regras estabelecidas nos termos dos arts. 336, 337, 450, 451, 454 e 455 ou nos termos do Capítulo IV do Título IV. grifei Do exposto, o Levantamento MT – Pro labore in Natura Material deve ser mantido nos seus exatos termos.

Da Viabilidade da Discussão da Constitucionalidade de uma Norma na Esfera Administrativa. Caráter Confiscatório da Multa de Ofício no Patamar de 75% do Tributo Devido

O impugnante sustenta que a multa aplicada no patamar de 75% do tributo afronta princípios constitucionais dentre estes o do não confisco, devendo ser declarada nesta instância administrativa sua inconstitucionalidade.

No presente caso a multa foi aplicada de acordo com o artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96, verbis:

Lei nº 8.212/91

Art. 35-A1 . Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 Lei nº 9.430/96 Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexistente; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) grifei

Conforme se verifica dos dispositivos acima, indicados no relatório Fundamentos Legais do Débito, a multa foi aplicada em atenção às determinações legais, nº percentual de 75% do valor devido.

Desta forma, não há qualquer ilegalidade no procedimento adotado pela fiscalização, uma vez que aplicou a multa de acordo com a legislação vigente à época dos fatos geradores.

No que diz respeito a alegação de a multa ser excessiva em alusão ao princípio constitucional do não confisco, esclareça-se que a vedação constitucional em comento dirige-se ao legislador com o intuito de impedir a instituição de tributo que tenha em seu conteúdo aspectos ameaçadores à propriedade ou à renda tributada, mediante, por exemplo, a aplicação de alíquotas muito elevadas. Portanto, a observância desse princípio relaciona-se com o momento de criação

do tributo, de modo que, vencida esta etapa, não configura confisco a simples aplicação da lei tributária.

Outro aspecto que também deve ser salientado é que a vedação do confisco insere-se como cláusula integrante das limitações ao poder de tributar, ou seja, o art. 150, IV, da Constituição Federal, prescreve comando destinado ao legislador, para que este não crie tributo que supere as forças patrimoniais do contribuinte, subtraindo-lhe, indevidamente, os recursos de que necessita à sua manutenção.

O mesmo ocorre com os princípios invocados da razoabilidade e da proporcionalidade que são dirigidos primordialmente ao legislador pois orientadores da feitura da lei.

Dessa forma, as alegações de afronta a princípios constitucionais visando o afastamento da multa aplicada são de todo inócuas no âmbito administrativo, pois a autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, deve cumprir as determinações legais e normativas de forma plenamente vinculada. Assim, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, sem perquirir acerca dos efeitos que gerou.

Outrossim, o artigo 26-A do Decreto 70.235/72, incluído pela Lei nº 11.941 de 27/05/2009, que rege o contencioso administrativo fiscal federal, veda expressamente o afastamento da aplicação de dispositivos de Lei por razões de inconstitucionalidade, verbis:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)^{6º} O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. grifei

Em conclusão, não merece reparo a imposição da multa lavrada neste auto.

Conclusão

Ante o exposto voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Rodrigo Duarte Firmino**, redator designado

Com o mais profundo respeito aos argumentos postos pelo r. relator, divirjo essencialmente por entender que o fato gerador das contribuições devidas ocorreu, *in casu*, **no pagamento de remuneração a sócio em forma de utilidades**, assumindo a Mauro Lopes Engenharia Ltda despesas de pessoal e material relativas à edificação de prédio, tal qual descrito na exação.

Deste modo, reparo algum merece ser feito no acórdão recorrido (fls. 2.709/2.724), **que inclusive declaro minha concordância integral com seus termos**, utilizando-o como *ratio decidendi*, nos termos do art. 114, §12, I, Anexo do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023.

Quanto ao pedido recursal de manutenção da suspensão da exigibilidade, nos termos do art. 151, III do Código Tributário Nacional – CTN, utilizo de mesmo fundamento para destacar que os créditos aqui discutidos não estão em execução, portanto atendida a solicitação durante o tempo que durar o contencioso.

Já para o protesto por provas, há que se aplicar o prescrito no art. 16, §4º do Decreto nº 70.235, de 1.972, portanto, indefiro-o.

O recorrente peticiona ainda que as notificações sejam realizadas em nome do patrono, devendo no caso aplicar o precedente deste Conselho que abaixo transcrevo e utilizo como razão de decidir:

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Súmula CARF nº 110)

Deste modo, conheço integralmente do recurso voluntário interposto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto!

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino

ACÓRDÃO 2402-013.070 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10384.720780/2015-99

DOCUMENTO VALIDADO