



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10540.720699/2010-54</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2003-006.750 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	30 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CARLOS ALBERTO DANIEL DE MOURA FILHO
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Ano-calendário: 2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DE DECISÃO. INOCORRÊNCIA.

Para ser considerado nula, a decisão deve ter sido proferida por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte, e esta violação deve sempre ser comprovada ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Não há que se falar de cerceamento do direito de defesa por suposta negativa de autorização de juntada posterior de documentos, mormente quando não há apresentação, pelo contribuinte, de qualquer documentação posterior à impugnação.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Para ser considerado nulo, o ato administrativo de lançamento deve ter sido efetuado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte, e esta violação deve sempre ser comprovada ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração, bem como cumprimento dos requisitos legais, não há como se falar em nulidade do auto de infração.

DILIGÊNCIA E/OU PERÍCIA. JUNTADA DE PROVAS. DESNECESSIDADE.

Deve ser indeferido o pedido de diligência e/ou perícia, quando tal providência se revela prescindível para instrução e julgamento do processo.

**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.

**DECADÊNCIA.**

Na hipótese de lançamento de ofício de crédito tributário que o sujeito passivo não tenha antecipado o pagamento, aplica-se o disposto no CTN, art. 173, I.

**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.

**MULTA DE OFÍCIO DE 75%. APLICABILIDADE.**

A multa de ofício é prevista em disposição legal específica e tem como suporte fático a revisão de lançamento, pela autoridade administrativa competente, que implique lançamento de tributo ou diferença de tributo a pagar. Nos casos de lançamento de ofício é exigível a multa de ofício por expressa determinação legal.

**ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.**

De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. MATÉRIA SUMULADA.**

De acordo com o disposto na Súmula CARF nº 04, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no

período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, deixando de conhecer das alegações de inconstitucionalidade, e na parte conhecida, rejeitar as preliminares 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. 122/156, interposto contra decisão da DRJ em São Paulo/SP de fls. 94/117, a qual julgou procedente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, destinado aos Terceiros, incidente sobre a remuneração dos segurados envolvidos em obra de construção civil, aferida com base no CUB – Custo Unitário Básico (lev. CC – Construção Civil Pessoa Física), conforme descrito no AI nº 37.302.836-9, de fl. 02, lavrado em 07/12/2010, referente à competência 12/2010, com ciência do RECORRENTE em 09/12/2010, conforme AR de fl. 41.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi aplicado no valor histórico de R\$ 4.348,72.

Dispõe o relatório fiscal (fls. 11/13), o que segue:

3.1. Foi determinada, pela Delegacia da Receita Federal do Brasil, em Vitória da Conquista, fiscalização na unidade autônoma (apartamento 701) do Senhor Carlos Alberto Daniel de Moura Filho, atribuindo-lhe a matriculada CEI número

70.004.79775/65, conforme cópia do Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIFP em anexo, recebida no domicílio do contribuinte em 12/11/2010. Referida unidade é parte integrante da obra denominada Condomínio Residencial Rui Martins Quadros, construído sob a matrícula CEI 00320000194678 e regularizada parcialmente por cada um de seus proprietários.

3.2. Tal procedimento foi realizado, pois o contribuinte não regularizou sua parte na obra do Condomínio Residencial Rui Martins Quadros (apartamento 701), construída sob a matrícula CEI nº 00320000194678 (localizada na Rua Raimundo Quadros, 135, Vitória da Conquista - Bahia), calculando-se pelo sistema DISO JAVA – SIMULAÇÃO DO ARO - Aviso de Regularização de Obra -a contribuição previdenciária e devida para Terceiros, incidentes sobre a unidade adquirida do imóvel (apartamento 701), por meio de aferição indireta. A cópia do cálculo segue anexa às vias dos autos de infração.

3.3. Por meio do Levantamento “CC – Construção Civil Pessoa Física” foram apuradas Contribuições Previdenciárias Incidentes Sobre a Mão-de-Obra empregada em Obra de Construção Civil. No auto de infração relatado estão as contribuições para Terceiros (Salário Educação, SESI, SENAI, SEBRAE e INCRA).

3.4. A apuração do débito teve como parâmetro a área constante do Cadastro Geral – Dados da Obra (259,78), confirmada com a Declaração e Informação sobre Obra de Construção Civil(DISO) e Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, entregues pelo sujeito passivo à fiscalização. Para realização da aferição é utilizado o Custo Unitário Básico (CUB) regional, publicado pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil (SINDUSCON/BA). O CUB é utilizado como parâmetro para a avaliação dos custos de construção de edificações, especialmente quanto a mão de obra empregada.

3.5. Sobre a área informada foi aferida a remuneração dos segurados envolvidos na construção. Desta remuneração originou-se a base com cálculo de 5,8% para Outras Entidades - Terceiros.

3.6. Ressalta-se que o art. 33, § 3º e 4º e da Lei 8.212/91 permite que a Receita Federal do Brasil se utilize do CUB como índice para cálculo da contribuição previdenciária devida. A forma de cálculo encontra-se prevista na Instrução Normativa IN 971 da RFB, de 13/11/2009.

3.7. No caso desta matrícula, conforme consulta aos sistemas da RFB (GFIPWEB e Plenus MV2), os recolhimentos vinculados à matrícula CEI 003200000194678 (Condomínio Residencial Rui Martins Quadros) foram aproveitados parcialmente no cálculo da Remuneração da mão de obra a regularizar, conforme simulação do Aviso de Regularização de Obra – ARO – em anexo. Ressaltase que os recolhimentos relacionados à parte decadente não foram aproveitados no cálculo da remuneração a regularizar (parte não decadente).

Por fim, destaca-se que resultaram do procedimento fiscal os seguintes autos de infração:

- Auto de Infração 37.302.834-2 - cobrança da contribuição patronal e RAT.
- Auto de Infração 37.302.835-0 - cobrança da contribuição de Segurados.
- Auto de Infração 37.302.836-9 - cobrança da contribuição de Outras Entidades e fundos.

## Impugnação

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 43/73, em 10/01/2011. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em São Paulo/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

### I – PRELIMINARES DE NULIDADE

#### A) Da Ilegitimidade Passiva do Responsável

5. Nas obras de construção civil, o originariamente responsável é quem contrata empregado, temporário, eventual ou autônomo. Costuma ser o empreiteiro, executante da obra, geralmente é a pessoa a ser procurada em primeiro lugar para verificação da regularidade da situação. Não atendidas as exigências fiscais, cogita-se cobrar de outra pessoa, através da responsabilidade indireta ou co-responsabilidade (solidariedade). Nesse caso caberia ao fisco, primeiramente, acionar o contribuinte ou responsável originário.

5.1. A fiscalização apegou-se a um único aspecto, de caráter meramente formal, presumindo a irregularidade do recolhimento das contribuições previdenciárias, sem investigar de fato os documentos fiscais e comerciais da empresa prestadora do serviço, da construtora, com o objetivo de conciliar o fato jurídico-tributário (a utilização de mão-de-obra) com o lançamento. Além de subverter completamente o princípio do informalismo a favor do administrado (ou formalismo moderado), foram desprezados pela fiscalização os princípios da verdade material e do dever de investigação.

5.2. Não havendo o pagamento antecipado do tributo, dispõe a autoridade administrativa do prazo de cinco anos, após o próprio exercício em que poderia realizar o lançamento de ofício, para constituir o crédito tributário, nos termos do art. 173, I, do CTN. É absolutamente inviável a aplicação conjunta dos arts. 150, § 4o, e 173, I, do CTN, somando-se o prazo da homologação tácita com o prazo propriamente dito de decadência, por implicar a aplicação cumulativa de duas causas de extinção do crédito tributário.

#### B) Da Decadência para Constituir o Crédito

6. A cobrança do presente auto de infração que versa justamente sobre débito que, no entender do Fisco, não teria sido recolhido no momento oportuno, pois o Imposto de Renda Pessoa Física está sujeito ao pagamento mensal nos casos em

que determina os artigos 106 a 113 do RIR/99, e aplica-se a regra do § 4o do art. 150 (CTN).

6.1. A Fazenda Pública, porém, já decaiu do direito de constituir o crédito tributário relativamente a este período, uma vez que este crédito já foi tacitamente homologado após o transcurso do prazo de cinco anos a que se refere o Código Tributário Nacional, art. 150§ 4 c/c o art. 156, V, ambos do CTN.

6.2. A cobrança do presente auto de infração que versa justamente sobre débito que, no entender do Fisco, não teria sido recolhido no momento oportuno, pois o Imposto de Renda Pessoa Física está sujeito ao pagamento mensal nos casos em que determina os artigos 106 a 113 do RIR/99, e aplica-se a regra do § 4o do art. 150 (CTN). 6.3. Sustenta, ainda, que ação fiscal teve seu término em 02.12.2010, ou seja, se deu APÓS o decurso deste prazo decadencial de cinco anos a que se refere o CTN, ocasião em que já estava definitivamente extinto o crédito tributário relativo a assuntos previdenciários de maio/2005, como se verifica na documentação acostada referente á entrega dos apartamentos aos seus respectivos proprietários, bem com documentos referentes à 1a parcela condominial realizada em outubro de 2005.

6.4. A aferição é providência excepcional, por isso a lei condiciona a sua aplicação a presença de irregularidades substanciais na escrita contábil da empresa, sendo cabível a utilização do CUB, com base no arbitramento da mão de obra.

6.5. Assim, não pode ser objeto de exigência fiscal, por ocorrência de decadência do direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário.

#### B) Da Nulidade da Autuação

7. O auto de infração resta eivado de nulidade, pois, em conformidade com o que preconiza nosso ordenamento jurídico, o demonstrativo elaborado pela Fiscalização deveria relacionar todas as notas fiscais.

7.1. O auto de infração deverá identificar o infrator, descrever a infração com clareza, indicar os dispositivos legais e capitular a penalidade, o cumprimento de tais requisitos tem como única e exclusiva finalidade assegurar ao autuado o direito constitucionalmente previsto da ampla defesa e do contraditório, pois, somente com preenchimento de todos os requisitos, permitirá a obtenção de informações seguras ao autuado, estas importantes para a elaboração de sua defesa (art.142 do CTN).

7.2. Deve ser observado, também, os princípios da legalidade objetiva, da oficialidade, do informalismo, da publicidade, da verdade material, da garantia da defesa e do devido processo legal.

7.3. O auto não descreve a legislação aplicável na correção monetária, juros utilizados para o cálculo das multas, o que acarreta novo cerceamento de defesa, o que implica em nulidade do lançamento.

7.4. Sustenta que o auto de infração traz como fatos geradores as seguintes descrições sobre o assunto:

7.4.1. o DD- não discrimina de forma clara e satisfatória o debito, bem como os valores acrescidos ,os juros,os parâmetros do total cobrado;

7.4.2. o FLD- as fundamentações podem ser comparadas a "quebra cabeças" ou "dígitas periódicas desenvolvidas pela NASA", visto que em muitos enunciados legais dispostos no próprio AI, já não mais vigoram, encontram-se além de confusos desatualizados. Nesse caso é claro o cerceamento de defesa oferecido ao responsável tributário;

7.4.3. não foram apresentadas as relações de vínculo do sujeito passivo entre as pessoas jurídicas ou físicas; e

7.4.4. não foram emitidos relatórios de documentos apresentados, nem os referentes a apropriação de documentos apresentados, sendo feito por simulação. 7.5. Ao interessado cabe a comprovação da realização de parte da obra ou da sua total conclusão em período abrangido pela decadência (comprovantes de ligação de água, luz, alvará de concessão de licença para construção e comprovante de pagamento de IPTU - em anexo).

7.6. A Receita Federal do Brasil intimou o sujeito passivo responsável para apresentar documentação referente à obra construída, os quais foram prontamente apresentados pelo mesmo. Ressalta que em 2005 a obra foi concluída, tendo o Autuado sido identificado erroneamente como sujeito passivo, pois já habitava o imóvel, conforme recibo de condomínio, IPTU e luz anexados.

## II – DO MÉRITO

8. O auto de infração traz fato gerador supostamente de mão-de-obra utilizada na obra que ensejou pendências previdenciárias (arts.108, 111, 112 do CTN).

### A) Princípios Básicos Norteadores do Processo Administrativo

9. Alega o contribuinte que os princípios da legalidade, da imparcialidade, da oficialidade, do informalismo em favor do administrado, da verdade material, do devido processo legal, da publicidade, são norteadores do processo administrativo, sendo indiscutível que o processo administrativo tributário seria um instrumento valioso de solução dos conflitos, se a controvérsia não se estendesse por tanto tempo (súmula 473).

### B) MP 449 e a Súmula Vinculante 08/08 do STF

10. O enxugamento dos valores das dívidas em aberto junto a Previdência Social, utilizando-se da Súmula Vinculante 8 do STF, juntamente com a redução das multas, nos moldes da MP 449, por certo trarão um novo valor remanescente, com redução substancial do montante devido.

10.1. Em caso de entendimento contrário, mister se faz a elaboração de nova planilha contábil, expurgando-se a capitalização, reduzindo as multas e os juros incidentes sobre o valor principal aos índices preconizados em lei, primando pela observância dos dispositivos legais.

10.2. Salienta, ainda, que apesar de não ter recolhido o tributo, não contratou a mão de obra. Essa confusão tributária torna-se mais grave ainda, pois o valor alocada pelo auto e multa imposta, revelam total impossibilidade de pagamento (art. 150, IV da CF e art. 151, III do CTN).

10.3. Apesar de não ter recolhido o tributo, não contratou mão - de -obra para se recolher os valores devidos ao referido imposto. Não recolhendo, e também não se creditando dos valores das contribuições, inexistente obrigação tributária, comprometendo assim a validade dos autos de infração objetos da defesa.

10.4. As multas, conforme legislação atualmente em vigor, somente poderiam ser de 2% (dois por cento) sobre o valor corrigido, e não no percentual que restou imposto a notificada, o qual não consta nos autos de infração. 10.5. Assim os autos de infração esbarram na inexistência de liame legislado entre os valores pretendidos e a exigência efetuada, devendo essa ausência de liame restar declarada judicialmente (art.630 do Decreto 33.118/91).

10.6. Existindo cobrança a maior, os autos de infração perdem os requisitos da liquidez e certeza, necessários para a configuração da obrigação tributária passível de cobrança, e restando impossível a manutenção dos gravames, devendo estes seguirem ao arquivo administrativo da repartição fazendária.

10.7. Em se tratando de responsabilidade solidária, a cobrança da dívida pode ser dirigida contra ambos os devedores solidários, sem benefício de ordem.

10.8. O fato de o FISCO ter atuado somente contra o proprietário, contratante dos serviços de obra de construção civil, não exclui a legitimidade ativa ad causam da construtora, prestadora dos serviços, porque, caso não consiga obter sucesso na demanda, ele pode também acioná-la.

10.9. A sujeição passiva indireta decorre de relações de caráter administrativo que criam deveres e prescrevem sanções pelo descumprimento desses deveres, a exemplo da responsabilidade solidária. Por ser completamente estranho à obrigação tributária, não há de ser exigida do responsável solidário a comprovação de todos os elementos que deram origem ao fato gerador da contribuição previdenciária. Conquanto a responsabilidade solidária do tomador de serviços seja indiscutível, a Lei nº 8.212/91 não autoriza o lançamento por aferição indireta, sem que haja verificação da efetiva base de cálculo do tributo.

1010. O pressuposto para que a autoridade fiscal se valha do arbitramento é a omissão do sujeito passivo, recusa ou sonegação de informação ou a irregularidade das declarações ou documentos que devem ser utilizados para o cálculo do tributo. Não se pode considerar irregular a documentação apresentada, por mero desacordo formal, se não houve inspeção in loco da empresa ou contribuinte que prestou as informações ou declarações, com o intuito de obter elementos precisos a respeito da omissão ou não-veracidade dos dados informados na folha de pagamento e nas guias de recolhimento.

10.11. A falta de matrícula da obra no INSS ou de folha de pagamento distinta para cada obra de construção civil não implica o descumprimento da obrigação tributária, mas sim dos deveres instrumentais ou formais, chamados de obrigações acessórias, revistos nos arts. 256, § 3o, e 225, § 9o, do Decreto nº 3.048/99.

10.12. Por tais fundamentos e não tendo o INSS refutado quaisquer dos elementos de prova acostados ao AI, notadamente aqueles tendentes à comprovação da regularidade fiscal no período em questão, tem-se como igualmente procedente a pretensão da contribuinte à integral desconstituição dos créditos tributários compreendidos pela NFLD em apreço. Consoante se vê do respectivo Auto de Infração, cuida-se igualmente de lançamento por arbitramento, tomando-se, como base de cálculo das exações, o número de mão de obra utilizada em toda a obra e não só em parte da mesma, visto que o próprio fisco reconhece que houve recolhimento de parte da contribuição previdenciária exigida. Assim, pelas mesmas razões já deduzidas quanto aos lançamentos, nesse ponto, entretanto, não merece prosperar o respectivo AI. De fato, inobstante as alegações genericamente lançadas aos autos.

10.13. Em caso de entendimento contrário, mister se faz a elaboração de nova planilha contábil, expurgando-se a capitalização, reduzindo as multas e os juros incidentes sobre o valor principal aos índices preconizados em lei, primando pela observância dos dispositivos legais e conferindo à notificada a mais perfeita JUSTIÇA!

#### - DO PEDIDO DO AUTUADO

11. Apoiado em todo o exposto e nas provas documentais acostadas ao procedimento, permite-se a notificada, na exata forma processual administrativa, requerer que seja regularmente distribuída e conhecida a presente DEFESA ESCRITA, sendo processada pelo órgão competente;

11.1. Caso seja declarada a nulidade da autuação pelos motivos acima desfilados, seja destinada ao arquivo administrativo suportando, posteriormente, o notificante, os custos havidos pela notificada produção da presente defesa escrita;

11.2. Ou ainda, se assim não entendido, que seja o feito convertido em diligência a fim de apurar as informações no tocante aos valores auferidos pelo Sr. Fiscal aos meses relacionados, comprovando as alegações de erro na apuração; e

11.3. No mérito, constatando a incidência de multas e juros superiores as previstas em lei, seja calculados no valor devido, expurgando a capitalização e demais acréscimos ilícitos, com intimação do autuado de todo o andamento do processo administrativo para regular exercício da ampla defesa.

### Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em São Paulo/SP julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 94/117):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/2010 a 31/12/2010

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE Nº 8. INOCORRÊNCIA

Aplica-se, para as contribuições previdenciárias, o prazo decadencial previsto no Código Tributário Nacional, a partir da edição da Súmula Vinculante nº 8 pelo Supremo Tribunal Federal, a qual declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91.

AUTOS DE INFRAÇÃO (AI). FORMALIDADES LEGAIS. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À HIPÓTESE NORMATIVA.

O Auto de Infração (AI) encontram-se revestidos das formalidades legais, tendo sido lavrados de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigidos nos termos da Lei.

Constatado que os fatos descritos se amoldam à norma legal indicada, deve o Fisco proceder ao lançamento, eis que esta é atividade vinculada e obrigatória.

RESPONSABILIDADE. CONSTRUÇÃO CIVIL PESSOA FÍSICA. INEXISTÊNCIA DE BENEFÍCIO DE ORDEM.

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 lhes prestam serviços na obra, na mesma forma e prazos aplicados às empresas em geral.

AFERIÇÃO INDIRETA. CUB. ARO. PESSOA FÍSICA. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

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, o ônus da prova em contrário.

É válida a aferição indireta com base na área construída e no padrão da obra que utilize as informações prestadas pelo contribuinte, por meio da DISO.

#### ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE

A alteração do crédito tributário deve ser baseado em fatos extintivos ou modificativos, argüidos como matéria de defesa, devidamente demonstrados pelo contribuinte mediante produção de provas.

#### PEDIDO DE DILIGÊNCIA . INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, preenchidos os requisitos previstos na legislação, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

#### **ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Período de apuração: 01/12/2010 a 31/12/2010

#### CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS.

Em decorrência dos artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007 são legítimas as contribuições destinadas a Terceiras Entidades incidentes sobre o salário de contribuição definido pelo art. 28 da Lei 8.212/91.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

### **Do Recurso Voluntário**

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 19/12/2015, conforme AR de fl. 184, apresentou o recurso voluntário de fls. 122/156 em 18/01/2016

Em suas razões, preliminarmente, alega cerceamento ao direito de defesa pela falta de apreciação de todas as questões levantadas pela impugnação, como: o pedido fundamentado de revisão do lançamento, de diligência; as arguições de preliminares de nulidade e de decadência, e as razões meritórias.

Alega, ainda, a ocorrência da decadência com base no art. 150, §4º do CTN.

No mérito, discorre sobre a responsabilidade solidária da tomadora e do não cabimento da aferição indireta.

Argumenta acerca do caráter confiscatório da multa aplicada em 75%, incidentes sobre a diferença tributada, tendo em vista que a Lei 9.298/96 estipula que a multa não pode exceder a 2%, tendo em vista que este percentual diz referência aos casos de não cumprimento de obrigação.

No mais, reitera os argumentos da impugnação, acerca da ilegitimidade passiva, nulidade das notificações, suspensão da exigibilidade do crédito e responsabilidade tributária.

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.

Tendo em vista que as matérias de defesa apresentadas pelo RECORRENTE se repetem em vários tópicos ao longo de sua peça recursal, passo a fazer a análise na ordem em que foi apresentada.

## PRELIMINAR

### **Decisão Recorrida. Nulidade. Cerceamento do Direito de Defesa. Princípios Norteadores do PAF**

Preliminarmente, em face da alegação do RECORRENTE referente ao cerceamento do direito de defesa pela falta de apreciação de todas as questões levantadas pela defesa, cabe ressaltar que nada especifica o RECORRENTE sobre a suposta omissão da DRJ de origem em sua apreciação.

O contribuinte apenas narra sobre as garantias constitucionais, como o contraditório, a ampla defesa e o direito de petição, além de diversos princípios (legalidade, imparcialidade, oficialidade, informalismo, verdade real, devido processo legal e publicidade) que devem ser observados no processo administrativo. Assim, alega que a decisão recorrida não teria apreciados as questões de defesa, como: o pedido fundamentado de revisão do lançamento, de diligência, as arguições de preliminares de nulidade e de decadência, e as razões meritórias. Consequentemente, teria ocorrido o cerceamento do seu direito de defesa.

Contudo, em nenhuma passagem de seu recurso apresenta qual(is) matérias de defesa não teriam sido analisadas pela DRJ de origem.

Quanto à diligência e a perícia, esclareça-se são instrumentos que constituem elementos de prova com a finalidade de municiar o julgador na formação de sua convicção. Seu intuito é auxiliar o fiscal a identificar toda a matéria tributável. Contudo, não é a finalidade delas suprir a deficiência do sujeito passivo em comprovar o que alega.

Em outras palavras, não é papel da perícia produzir provas que caberia ao contribuinte apresentar. Uma vez que já foi extraída a base de cálculo de diversas fontes, cabe ao contribuinte produzir todas as provas possíveis para justificar suas alegações, servindo a perícia como um instrumento para atestar a veracidade destas provas ou para a obtenção de esclarecimentos, e não como um instrumento de produção de prova em si.

Sabe-se que é dever do contribuinte apresentar fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito de o Fisco efetuar o lançamento do crédito tributário, conforme art. 16 do Decreto 70.235/76 e art. 373 do CPC.

Da mesma forma, com relação aos exemplos de omissão relatados pela RECORRENTE, verifica-se, de forma clara, que todas as matérias levantadas foram devidamente apreciadas no julgamento de primeira instância.

Assim, rejeita-se a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

## MÉRITO

### Decadência

Após trazer um resumo fático, o RECORRENTE, em apertada síntese, afirma que a obra sobre a qual foi apurado o crédito tributário ora lançado estava concluída desde 2005, conforme documentação acostada junto com a impugnação referente à entrega dos apartamentos aos seus respectivos proprietários, bem como documentos referentes à primeira parcela condominial realizada em outubro de 2005. Destarte, entende que não poderia haver lançamento para a exigência de contribuições previdenciárias decaídas.

Neste sentido, necessário analisar a documentação acostada aos autos.

No presente caso, foram apresentados os seguintes documentos para fins probatórios de defesa, conforme relacionado pela DRJ de origem: *fls.21/40 - DISO, ART, Alvará de Construção 485/03, Alvará Ampliação 174/07, Habite-se 42/07, CNH, conta de telefone fixo de 05/10/2010), bem como a anexada durante o prazo de defesa (fls.80/189 do PT 10540.720697/2010-65 - folheto do Condomínio, Ata de reunião da Comissão Deliberativa, espelho de caixa, revisão de despesas, pauta de reunião do condomínio, demonstrativo de caixa 01/2005, prestação de contas 2003/2005, primeira parcela do condomínio 24/11/2005, histórico Gestão 10/2005, pauta de reunião, demonstrativo caixa/melhoramento e relação de empregados registrados.*

Relata o RECORRENTE que a obra teve início em maio de 2003 e, conforme previsto em contrato de compra e venda, a obra foi concluída em 2005, fato que se comprova com a entrega de cada apartamento a seus respectivos condôminos, momento em que, ainda, começou a vigorar a taxa de condomínio residência, precisamente em 11/2005 (fl. 90 do PAF nº 10540.720697/2010-65). Argumenta, também, que tal fato é reforçado quando, no mesmo ano,

foram contratados empregados para trabalhar no condomínio (porteiro, zelador), conforme fls. 182/189 do PAF nº 10540.720697/2010-65.

Pois bem, verifica-se que as documentações apresentadas pelo RECORRETE possuem um caráter meramente acessório no que tange à comprovação fática efetiva, uma vez que não há, de forma clara, a confirmação da finalização da obra no período alegado.

Veja-se que o fato de ter uma previsão de final da obra em contrato, não efetivamente demonstra a data final de tal execução. Verifica-se ainda, que a contratação de empregados para trabalhar no condomínio também não pode ser usado para tal fim, haja vista que as contratações de porteiros e zeladores não significa, necessariamente, que a obra estaria integralmente concluída. Destarte, resta incabível, sobre tais indícios, entender pelo encerramento da obra em 2005.

Diante de tal análise, a autoridade fiscal apontou de forma clara que, como informado na DISO elaborada pelo próprio RECORRENTE em 01/12/2010 (fls. 22/27), a obra iniciou-se em 01/09/2003 e seu término se deu em 16/04/2007. Esta informação é corroborada pelo alvará de construção de fl. 32 (datado de 10/09/2003) e pelo Habite-se de fl. 36 (datado de 16/04/2007).

Ademais, o Alvará de fl. 34 e os ARTs de fls. 28 e 30 atestam a realização de obras ainda no ano de 2007, antes da expedição do Habite-se.

Assim, como a obra teve início em 09/2003 e sua conclusão foi considerada ocorrida em 04/2007 (Habite-se), já o lançamento fiscal foi efetivado em 12/2010, após emissão do Aviso de Regularização de Obra – ARO em 07/12/2010 (fls. 18/20), conclui-se, pela não decadência de parte da obra, exatamente como aponta o ARO ao considerar não decadente o percentual de 63,64% (ou seja, considerou não decadente o período a partir de 01/2005).

Em outras palavras, dos 44 meses relativos ao período da obra (09/2003 a 04/2007), 16 meses foram considerados decadentes (09/2003 a 12/2004), sendo o período não atingido pela decadência correspondente aos 28 meses restantes (01/2005 a 04/2007), ou 63,64% da obra.

Verifica-se que o RECORRENTE não apresentou documentos aptos a comprovar o término da obra no período em que afirma. Sobre o tema, o art. 390 da IN RFB 971/2009 (vigente à época dos fatos) dispõe o seguinte:

Art. 390. O direito de a RFB apurar e constituir créditos relacionados a obras de construção civil extingue-se no prazo decadencial previsto na legislação tributária.

§ 1º Cabe ao interessado a comprovação da realização de parte da obra ou da sua total conclusão em período abrangido pela decadência.

§ 2º Servirá para comprovar o início da obra em período decadencial um dos seguintes documentos, contanto que tenha vinculação inequívoca à obra e seja

contemporâneo do fato a comprovar, considerando-se como data do início da obra o mês de emissão do documento mais antigo:

I - comprovante de recolhimento de contribuições sociais na matrícula CEI da obra;

II - notas fiscais de prestação de serviços;

III - recibos de pagamento a trabalhadores;

IV - comprovante de ligação de água ou de luz;

V - notas fiscais de compra de material, nas quais conste o endereço da obra como local de entrega;

VI - ordem de serviço ou autorização para o início da obra, quando contratada com órgão público;

VII - alvará de concessão de licença para construção.

§ 3º A comprovação do término da obra em período decadencial dar-se-á com a apresentação de um ou mais dos seguintes documentos:

I - habite-se, Certidão de Conclusão de Obra (CCO);

II - um dos respectivos comprovantes de pagamento de Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), em que conste a área da edificação;

III - certidão de lançamento tributário contendo o histórico do respectivo IPTU;

IV - auto de regularização, auto de conclusão, auto de conservação ou certidão expedida pela prefeitura municipal que se reporte ao cadastro imobiliário da época ou registro equivalente, desde que conste o respectivo número no cadastro, lançados em período abrangido pela decadência, em que conste a área construída, passível de verificação pela RFB;

V - termo de recebimento de obra, no caso de contratação com órgão público, lavrado em período decadencial;

VI - escritura de compra e venda do imóvel, em que conste a sua área, lavrada em período decadencial;

VII - contrato de locação com reconhecimento de firma em cartório em data compreendida no período decadencial, onde conste a descrição do imóvel e a área construída.

§ 4º A comprovação de que trata o § 3º dar-se-á também com a apresentação de, no mínimo, 3 (três) dos seguintes documentos:

I - correspondência bancária para o endereço da edificação, emitida em período decadencial;

II - contas de telefone ou de luz, de unidades situadas no último pavimento, emitidas em período decadencial;

III - declaração de Imposto sobre a Renda comprovadamente entregue em época própria à RFB, relativa ao exercício pertinente a período decadencial, na qual conste a discriminação do imóvel, com endereço e área;

IV - vistoria do corpo de bombeiros, na qual conste a área do imóvel, expedida em período decadencial;

V - planta aerofotogramétrica do período abrangido pela decadência, acompanhada de laudo técnico constando a área do imóvel e a respectiva ART no Crea.

§ 5º As cópias dos documentos que comprovam a decadência deverão ser anexadas à DISO.

§ 6º A falta dos documentos relacionados nos §§ 3º e 4º, poderá ser suprida pela apresentação de documento expedido por órgão oficial ou documento particular registrado em cartório, desde que seja contemporâneo à decadência alegada e nele conste a área do imóvel.

Portanto, face a ausência de provas mais eficazes para atestar os argumentos do RECORRENTE, e levando em consideração o normativo exemplificativo acima reproduzido quanto as provas possíveis de serem produzidas, bem como considerando a exposição acima delineada, entendo que não lhe assiste razão.

Salienta-se que, conforme esclarecido pela autoridade julgadora de primeira instância, aplicou-se a regra decadencial do art. 173, I, do CTN, diante da inexistência de recolhimento por parte do contribuinte com relação as contribuições apuradas, afastando, portanto, a aplicação do art. 150, § 4º do CTN.

Neste ponto, reputo importante destacar que houve o aproveitamento de recolhimentos efetuados para apurar a mão-de-obra a regularizar, conforme informa o item 3.7 do Relatório Fiscal e o ARO (fl. 20). Ou seja, da remuneração de mão-de-obra não decadente apurado, foi abatido o valor atualizado correspondente à remuneração cujas obrigações foram adimplidas (extraído das GPS pagas entre 01/2005 a 01/2006).

Contudo, entendo que este aproveitamento de valores não é apto a atrair a regra decadencial do art. 150, §4º, do CTN, pois, conforme bem destacou a autoridade fiscal, tais recolhimentos estão vinculados à matrícula CEI 003200000194678 (Condomínio Residencial Rui Martins Quadros) e não ao CEI 70.004.79775/65, objeto desta autuação.

Conforme bem esclarecido no relatório fiscal, esta matrícula CEI 70.004.79775/65 foi atribuída à unidade autônoma do RECORRENTE (apartamento 701), que é parte integrante da obra do Condomínio Residencial Rui Martins Quadros, matrícula CEI 00320000194678, e **regularizada parcialmente por cada um de seus proprietários.**

Sendo assim, nada mais justo que dividir a remuneração da mão-de-obra a regularizar (apurada após aproveitamento dos recolhimentos vinculados à matrícula CEI

003200000194678) em razão da área correspondente a cada unidade autônoma integrante do condomínio que, no caso do RECORRENTE, foi de 236,59 m<sup>2</sup>.

Portanto, sem razão o RECORRENTE.

### **Do Caráter Confiscatório Da Multa**

Neste tópico o RECORRENTE afirma que não deveria incidir multa sobre tributo atingido pela decadência. Ademais, mesmo que legitima a exigência principal, a multa no percentual aplicado afronta o princípio da moralidade e deve ser reduzida ao patamar de 2%, por ser mais benéfica.

Em princípio, quanto ao argumento da decadência, rememora-se que, conforme exposto em tópico anterior, o lançamento não restou atingido pela decadência, de modo que não há que se falar em afastamento da multa por este motivo.

Ademais, ao alegar abusividade da multa aplicada, e que a mesma ofenderia o princípio da moralidade, o RECORRENTE, com essa linha de argumentação, procura atribuir a pecha de inconstitucionalidade à legislação tributária. Ocorre que o julgamento administrativo fiscal deve se limitar a aplicar a legislação pertinente, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da constitucionalidade da norma.

Com efeito, a apreciação de tais assuntos, é reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos da constitucionalidade das normas jurídicas deve ser submetida ao crivo de tal Poder, ou seja, essa matéria é estranha à esfera de competência desse colegiado, conforme determina o seguinte enunciado da Súmula nº 02 do CARF:

#### **Súmula CARF nº 2**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A multa de ofício de 75% está devidamente respaldada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 c/c o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96:

#### Lei nº 8.212/91

Art. 35-A. 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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

#### Lei nº 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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 inexata;

A multa de ofício é prevista em disposição legal específica e tem como suporte fático a revisão de lançamento, pela autoridade administrativa competente, que implique o lançamento de tributo ou de diferença de tributo a pagar.

Nos casos de lançamento de ofício, como no presente caso, onde resultou comprovada a insuficiência do recolhimento da contribuição previdenciária, é exigível a multa de ofício por expressa determinação legal.

Portanto, não cabe ao CARF se manifestar acerca das supostas inconstitucionalidades alegadas pela RECORRENTE. Sendo assim, deixo de apreciar todas as alegações de inconstitucionalidade trazidas, direta ou indiretamente, pela RECORRENTE.

Por fim, não há amparo legal para o pedido de redução da multa ao patamar de 2%, como requer o contribuinte.

Assim, não cabe razão ao RECORRENTE, devendo ser mantida a multa de ofício.

#### **Da Ilegitimidade Passiva do Responsável**

Quanto à matéria, a legislação trata de forma clara acerca do responsável pela obra e suas responsabilidades, como devidamente explanado pelo julgador de piso, com base no art. 339 e 340 da IN 971/2009, *ipsis litteris*:

Art. 339. Para regularização da obra de construção civil o proprietário do imóvel, o dono da obra, o incorporador, pessoa jurídica ou pessoa física, ou a empresa construtora contratada para executar obra mediante empreitada total deverá informar, à RFB, os dados do responsável pela obra e os relativos à obra, mediante apresentação da Declaração e Informação Sobre Obra (DISO), conforme modelo do Anexo V, na unidade de atendimento da RFB da jurisdição do estabelecimento matriz da empresa responsável pela obra ou da localidade da obra de responsabilidade de pessoa física.

Art. 340. Para as pessoas jurídicas sem contabilidade regular e para as pessoas físicas, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a partir das informações prestadas na DISO e após a conferência dos dados nela declarados com os documentos apresentados, expedirá em 2 (duas) vias o ARO, destinado a informar ao responsável pela obra a situação quanto à regularidade das contribuições sociais incidentes sobre a remuneração aferida, sendo que:

Conforme já exposto, o relatório fiscal esclarece que a matrícula CEI 70.004.79775/65 atribuída à unidade autônoma do RECORRENTE (apartamento 701) é parte integrante da obra do Condomínio Residencial Rui Martins Quadros, matrícula CEI 00320000194678, e **regularizada parcialmente por cada um de seus proprietários.**

Destarte, caberia ao RECORRENTE, ora responsável pela obra de construção civil, apresentar a Declaração e Informação Sobre a Obra (DISO), no ato da regularização, para subsequente emissão do ARO, com o cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a

mão-de-obra utilizada na construção em questão, qual seja, a obra relacionada à unidade de sua propriedade (apartamento 701 do Condomínio Residencial Rui Martins Quadros).

Porém, constatou-se que o RECORRENTE não regularizou sua parte na obra do Condomínio, razão pela qual foi intimado do início da fiscalização (fl. 14) e, conseqüentemente, apresentou a DISO de fls. 22/27.

Com base nas informações contidas na DISO, foi feita a apuração da base de cálculo por aferição com base no Custo Unitário Básico (CUB) regional, publicado pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil (SINDUSCON/BA), utilizado como parâmetro para a avaliação dos custos de construção de edificações, especialmente quanto a mão de obra empregada.

Ato contínuo, foi emitido o ARO – Aviso de Regularização de Obra de fls. 18/20, e efetuado o correspondente lançamento das obrigações tributárias.

É poder-dever da fiscalização realizar o lançamento do auto de infração, após entrega da DISO, quando verificar falta de recolhimentos de contribuições.

Portanto, sendo o RECORRENTE responsável pela obra, ao mesmo cabe a responsabilidade do pagamento de contribuições em relação à mão-de-obra empregada na obra.

O RECORRENTE discorre ainda sobre solidariedade e benefício de ordem. No entanto, não houve imputação de responsabilidade solidária no presente caso, razão pela qual suas alegações não são pertinentes.

Assim sendo, não merece razão o RECORRENTE.

### **Da Nulidade das Notificações**

Neste tópico, o RECORRENTE trata de diversos temas.

Volta a afirmar que *“caberia ao fisco, primeiramente, acionar o contribuinte ou responsável originário”*. Contudo, como já exposto, não houve imputação de responsabilidade solidária no presente caso. Assim, indefere-se o pleito.

Ademais, o RECORRENTE afirma ser *“inviável a aplicação conjunta dos arts. 150, § 4º, e 173, I, do CTN, somando-se o prazo da homologação tácita com o prazo propriamente dito de decadência”*. No entanto, essa acusação não merece prosperar pois não ocorreu essa *“aplicação conjunta”* das regras decadenciais mencionadas pelo RECORRENTE.

As questões envolvendo a decadência estão tratadas em tópico próprio deste voto, razão pela qual deixo de replicá-las.

Ainda neste tópico, 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 que o referido artigo 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 atuante 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)

Para efeito de aferição indireta, a fiscalização relatou que foram considerados como parâmetros a área constante do Cadastro da Obra, confirmada com a DISO e ART, e que apurou a o valor da mão-de-obra utilizada com base no Custo Unitário Básico (CUB) regional (fl. 12):

3.4. A apuração do débito teve como parâmetro a área constante do Cadastro Geral – Dados da Obra (259,78), confirmada com a Declaração e Informação sobre Obra de Construção Civil(DISO) e Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, entregues pelo sujeito passivo à fiscalização. Para realização da aferição é utilizado o Custo Unitário Básico (CUB) regional, publicado pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil (SINDUSCON/BA). O CUB é utilizado como parâmetro para a avaliação dos custos de construção de edificações, especialmente quanto a mão de obra empregada.

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.

Por fim, o RECORRENTE pleiteou a nulidade do lançamento. Após explanar acerca dos requisitos inerentes ao lançamento, concluiu o seguinte (fl. 142):

Nesse caso devem ser observadas todas as prerrogativas constitucionais e legais, pois, sendo o procedimento administrativo tributário uma espécie do gênero processo administrativo, adota por ele diversos princípios constitucionais pertencentes ao mundo administrativo em geral e em obediência a esse mesmos princípios, deve assegurar condições de ampla defesa ao contribuinte e dispensar tratamento igual aos administrados perante a lei.

Contudo, não apontou qual requisito fundamental deixou de ser observado no lançamento. Sendo assim, não merece prosperar o inconformismo do contribuinte.

No processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Por sua vez, o art. 10, também Decreto nº 70.235/1972, elenca os requisitos obrigatórios mínimos do auto de infração, *in verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà 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. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração pelo contribuinte, bem como cumprimento dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/2012, não há como se falar em nulidade do auto de infração. Assim entende o CARF:

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.**

Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

(Acórdão 3301-004.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20/6/2018, Rel. Liziane Angelotti Meira )

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.**

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação

(Acórdão nº 3302005.700 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão 26/7/2018, Rel. Paulo Guilherme Déroulède)

O contraditório no processo administrativo fiscal tem por escopo a oportunidade de o sujeito passivo conhecer dos fatos apurados pela fiscalização, devidamente tipificados à luz da legislação tributária, e, dentro do prazo legalmente previsto, poder rebater, de forma plena, as irregularidades então apontadas pela Autoridade Fiscal, apresentando a sua versão dos fatos e juntando os elementos comprobatórios de que dispuser. Em suma, é o sistema pelo qual a parte tem a garantia de tomar conhecimento dos atos processuais e de reagir contra esses.

Ademais, cabe ressaltar que os princípios do contraditório e da ampla defesa são cânones constitucionais que se aplicam tão somente ao processo judicial ou administrativo, e não ao procedimento de investigação fiscal, ou seja, apenas a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, com a instauração do litígio e formalização do processo administrativo, é assegurado ao contribuinte o direito constitucional do contraditório e da ampla defesa.

Entende-se descabido o argumento de cerceamento do direito de defesa em fase procedimental em que impera o princípio inquisitório, no qual a pretensão fiscal ainda não está consolidada, pois quando o sujeito passivo apresenta impugnação e revela conhecimento sobre as imputações que lhe são feitas e os elementos nas quais se baseiam é afastada a alegação de cerceamento do direito de defesa.

Verifica-se que depois de cientificado da exigência, o contribuinte dispõe do prazo de trinta dias para apresentar sua impugnação, na qual refutará, de forma igualmente clara e precisa, as imputações que lhe foram feitas, nos termos do art. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972, o que ocorreu regularmente no presente caso, motivo pelo qual não há que se falar em ofensa ao direito ao contraditório e à ampla defesa.

Por todo o exposto, entendo que não há que se falar em nulidade do lançamento no presente caso.

### **Suspensão da Exigibilidade Do Crédito**

#### **Responsabilidade Tributária**

Nestes tópicos, o RECORRENTE volta a repisar a matéria envolvendo a sujeição passiva e responsabilidade solidária, temas já analisados em tópicos específicos, razão pela qual deixa de replicar os mesmos argumentos já expostos.

Ademais, voltou a tratar de outras tantas questões já analisadas, como decadência, multa confiscatória, aferição indireta, temas igualmente já analisados neste voto.

A única novidade apresentada neste tópico diz respeito à insurgência do contribuinte quanto aos juros aplicados no lançamento. Contudo, não merece prosperar o inconformismo, pois a aplicação dos juros decorre de lei e não pode ser afastada.

De acordo com a Súmula nº 04 deste CARF, sobre os créditos tributários, são devidos os juros moratórios calculados à taxa referencial do SELIC, a conferir:

**Súmula CARF Nº 4**

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Portanto, não se pode requerer que a autoridade lançadora afaste a aplicação da lei, na medida em que não há permissão ou exceção que autorize o afastamento dos juros moratórios. A aplicação de tal índice de correção e juros moratórios é dever funcional do Fisco.

**Da Ilegítima Cobrança da Contribuição de Segurados**

Neste tópico, o RECORRENTE volta a tratar da responsabilidade solidária, da nulidade do lançamento por ausência de seus requisitos e cerceamento do direito de defesa, temas já enfrentados nos tópicos específicos deste voto.

Ademais, discorre sobre o trabalhador avulso, tema não possui pertinência com o litígio em análise.

Portanto, a decisão de primeira instância não merece qualquer reparo.

**CONCLUSÃO**

Em razão do exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do recurso voluntário, deixando de conhecer das alegações de inconstitucionalidade apresentadas.

Na parte conhecida, voto por REJEITAR as preliminares e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**