



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

**Processo nº** 10665.002922/2008-57  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-004.393 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de abril de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** IMOBIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/05/2006 a 31/05/2006

CONSTRUÇÃO CIVIL. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE NA FALTA OU DEFICIÊNCIA NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL.

Constatada a hipótese de deficiência ou falta de contabilidade se impõe a possibilidade de aferição indireta para apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias na construção civil.

SELIC. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCIDÊNCIA

Sobre o crédito tributário constituído, incide juros de mora, devidos à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, José Alfredo Duarte Filho (Suplente convocado), Douglas Kakazu Kushiya,

Marcelo Milton da Silva Risso, Dione Jesabel Wasilewski, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte (fls. 75 a 99) da decisão de fls. 60 a 71 que julgou procedente o lançamento decorrente de aferição indireta, através do Custo Unitário Básico - CUB, no montante de R\$ 3.705,53 (três mil, setecentos e cinco reais e cinquenta e três centavos). O lançamento objeto de discussão refere-se às contribuições devidas à Seguridade Social incidentes sobre o valor da mão de obra utilizada na prestação de serviços de obra de construção civil, Outras Entidades (FNDE, INCRA, SENAI, Sesi e SEBRAE), consolidado em 25 de setembro de 2008.

Conforme informação do Auditor Fiscal Autuante em Relatório Fiscal, As folhas 17/21 a empresa protocolizou junto ao INSS em 14/11/2005, Declaração e Informação sobre Obra — DISO, relativo a obra de sua responsabilidade, matrícula CEI n.º 50.009.08001/75, sendo emitido Aviso para Regularização de Obra - ARO em 30/05/2006, onde foi apurada uma diferença de salário de contribuição no valor de R\$ 59.986,73. Após ciência do ARO, a empresa protocolizou processo n.º 35118.000847/2006-55, solicitando revisão de enquadramento da obra do tipo alvenaria (tipo 11) para madeira ou misto (tipo 12).

Esclarece o Auditor que durante auditoria específica, em função da solicitação da revisão do enquadramento da obra, foi realizada uma visita ao galpão construído pela empresa, sendo constatado que parte do fechamento lateral foi feito em metal e as estruturas são também metálicas, justificando-se a correção de enquadramento para o tipo 12 (madeira ou misto). Após alteração do ARO, resultou um salário de contribuição a regularizar no valor de R\$ 44.749,11 (quarenta e quatro mil e setecentos e quarenta e nove reais e onze centavos). Os procedimentos de aferição de mão de obra com base na Área construída e no padrão da obra estão previstos na Instrução Normativa SRP 03 de 14/07/2005, artigos 433 a 455, tendo sido observado pela empresa estas orientações, conforme DISO e ARO em anexo. Com a correção do enquadramento do tipo 11 para o tipo 12, foram alterados os percentuais aplicados, conforme artigo 443 da IN 03.

Após correção do enquadramento, o ARO passa a ter os seguintes valores:

| ÁREA                                                                                          | CUSTO LÍQUIDO         | % MÃO DE OBRA | CUSTO M/OBRA         |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|---------------|----------------------|
| 100 m2                                                                                        | R\$ 34.053,00         | 2,00%         | R\$ 681,06           |
| 100 m2                                                                                        | R\$ 34.053,00         | 5,00%         | R\$ 1.702,65         |
| 100 m2                                                                                        | R\$ 34.053,00         | 11,00%        | R\$ 3.745,83         |
| 1737,92 m2                                                                                    | R\$ 591.813,90        | 15,00%        | R\$ 88.772,09        |
| <b>TOTAL 2037,92 m2</b>                                                                       | <b>R\$ 639.972,90</b> |               | <b>R\$ 94.901,63</b> |
| <b>ÁREA A REGULARIZAR SAL/CONTR/PROJETO ÁREA TOTAL</b>                                        |                       |               |                      |
| R\$ 960,95 R\$ 94.901,63 R\$ 2.037,92                                                         |                       |               |                      |
| <b>Sal. De Contr. a Regul. = Área a Regul. X Custo mão de obra/Área Total = R\$ 44.749,11</b> |                       |               |                      |
| <b>VALOR INSS. 31% OUTRAS ENTIDADES . 5,8% TOTAL</b>                                          |                       |               |                      |
| R\$ 13.872,22 R\$ 2.595,45 R\$ 16.467,67                                                      |                       |               |                      |

Ressalta a Fiscalização que o valor do salário de contribuição a regularizar foi obtido por aferição indireta, considerando-se a área do imóvel e o valor do Custo Unitário Básico — CUB utilizado na construção civil. A aferição indireta foi adotada, após exame dos documentos contábeis da empresa (Livros Diários e Razão de 2003 a 2005), onde foram constatadas as seguintes irregularidades:

- Conta 1.3.2.01.006 — Ordenados: nesta conta a empresa contabiliza a folha de pagamento pelo total, sendo que a mesma possui as verbas salariais relativas a salários contratuais, horas extras, adicional noturno, repouso remunerado. Estão em anexo as cópias do resumo das folhas de pagamento e da página do Livro Diário, As fls. 35/43, do Auto de Infração de Obrigações Principais - ATOP n o 37.195.416-9, lavrado na mesma ação fiscal, com a contabilização da folha pelo total nas competências 09/2003, 12/2003, 09/2004 e 11/2004.

- Conta 1.3.2.01.002 — Encargos do Trabalho: nesta conta a empresa contabiliza as rescisões de contrato de trabalho pelo total pago, sem também discriminar as verbas com incidência de contribuições previdenciárias, como saldo de salários e 13 o salário proporcional das verbas indenizatórias. Está em anexo a rescisão de Eliton Vitor em 21/09/2004, e cópia da folha do Livro Diário com a contabilização pelo total da rescisão, As fls. 40/41, do Auto de Infração de Obrigações Principais - ATOP n o 37.195.416-9, lavrado na mesma ação fiscal.

- Conta 1.3.2.01.007 — Serviços Prestados Pessoa Jurídica e Pessoa Física: nesta conta a empresa não faz separação de pessoa física com pessoa jurídica, compatibilizando

todos em uma única, como a contabilização em 07/2004 do recibo de pagamento a Adriana Silva Ferreira no valor de R\$ 1.058,00.

- As notas fiscais número 9734 e 9735 emitidas em 23/09/2003 pelo prestador de serviços Central Beton Ltda., CNPJ 16.548.653/2007-35, somente foi contabilizada em 01/10/2003, deixando de ser observado o regime de competência.

- A empresa não contabilizou os valores gastos na aquisição de areia para a execução da obra, conforme declaração do contador da empresa, A fl. 34 do Auto de Infração de Obrigações Principais - ATOP n.º 37.195.416-9, lavrado na mesma ação fiscal.

Para a apuração do débito junto ao contribuinte foram analisadas as folhas de pagamento dos empregados da obra, as Guias de Recolhimento da Previdência Social — GPS, Recibos de Pagamentos a Autônomos — RPA, GFIP e Livros Diário e Razão de 2003 a 2005.

Os fundamentos legais do débito apurado neste Auto de Infração, além dos já citados, estão relacionados em anexo, Fundamentos Legais do Débito — FLD, As fls. 07/08.

Cientificada pessoalmente em 30/09/2008, conforme atestado pela assinatura do Sócio Gerente, Sr. Hiram Alves Garcia Ledo, na folha de rosto do presente Auto de Infração de Obrigações Principais - ATOP, a Autuada apresentou impugnação em 30/10/2008, As fls. 26/44, com documentos anexados As fls. 45/53, através de seu bastante procurador, legalmente constituídos, às fls. 45/47. O contribuinte, ora Recorrente apresentou, em apertada síntese, os seguintes argumentos:

*- o simples fato de contabilizar a folha de pagamento pelo valor real, de contabilizar a rescisão de contrato sem discriminação das verbas; de não separar em contas distintas os pagamentos efetuados a pessoa jurídica e física; de contabilizar as notas fiscais respeitando a data de emissão, o que não é correto, enfim, essas supostas falhas não são suficientes para desclassificação da escrita contábil e para justificar a utilização da aferição indireta. Junta aos autos algumas jurisprudências para corroborar tal afirmativa.*

*- é optante pelo regime de tributação através do lucro presumido e, como tal, apesar da obrigação acessória contida no inciso II do artigo 225 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, está desobrigada de apresentação de escrituração contábil, conforme artigo 225, § 16, inciso II do mesmo Regulamento.*

*- Ressalta que o fato de haver entendimento de que o registro contábil não está tecnicamente correto, não causou qualquer prejuízo aos cofres da Previdência Social e da mesma forma a empresa não obteve qualquer vantagem pecuniária em decorrência desses registros, eis que não restou demonstrado o dolo de não pagar por meios de estratégias escusos. Destarte, redobrada vênia, tem-se que o Auto de Infração lavrado pelo Auditor Fiscal é nulo, caracterizando-se como ato excessivo da fiscalização.*

*- o valor apurado do salário de contribuição por aferição indireta pela fiscalização não está correto. Apresenta o seu cálculo informando que o valor correto do débito a recolher deveria ser de R\$ 11.728,41.*

- cotejando a Declaração e Informação sobre Obra — DISO, cuja cópia segue anexa, tem-se que o auditor Fiscal, sem qualquer fundamentação legal, de forma arbitrária, glosou notas fiscais exclusivamente de mão de obra, constantes da Relação de Notas Fiscais anexadas aos autos.

- a empresa protocolizou junto ao INSS em 14/11/2005 a DISO relativo a obra de sua responsabilidade e objeto do presente auto. Portanto passaram-se trinta e seis meses para apuração da diferença devida pela impugnante, incluindo-se, nesse caso, multa e juros de mora desde aquela época.

- é ilegal e inconstitucional a cobrança da taxa SELIC.

Isto posto requer seja dado provimento a presente defesa e julgado insubsistente o Auto de Infração DEBCAD nº 37.195.416-9, pela inexistência de causas legais e legítimas que lhes dê embasamento, como amplamente demonstrado.

Distribuídos os autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento Belo Horizonte (MG), decidiram por julgar o Lançamento Procedente, com os seguintes fundamentos, de forma resumida:

*Da análise dos autos constata-se que as argumentações da Notificada na sua impugnação não ilidem o procedimento fiscal pelos motivos a seguir explicitados:*

*Os fundamentos legais específicos (IN SRP nº 03/2005, Art. 60 e Art. 473) e os motivos fáticos descritos a seguir da desconsideração da contabilidade e da opção pela aferição indireta são inteligíveis e apropriados:*

- foram utilizadas contas gerais, englobando serviços prestados por pessoa jurídica e pessoa física;

- não houve separação entre as rubricas integrantes e não integrantes do salário de contribuição;

- não houve contabilização de notas fiscais obedecendo o regime de competência;

- não houve contabilização de valores gastos na aquisição de materiais para a execução da obra.

*Os fatos acima apontados impedem a perfeita identificação da mão-de-obra utilizada na construção civil e enseja a desconsideração da contabilidade, não desclassificação com alega a impugnante, como fonte confiável para a Auditoria-Fiscal:*

*LEI Nº 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991.*

*Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social — INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normalizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal — SRF*

*competete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001)*

(...)

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

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

(...)

*§ 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.*

*INSTRUÇÃO NORMATIVA SRP nº 03, DE 14 DE JULHO DE 2005*

*Art. 473. A base de cálculo para as contribuições sociais relativas mão-de-obra utilizada na execução de obra ou de serviços de construção civil será aferida indiretamente, com fundamento nos §§ 3º, 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, quando ocorrer uma das seguintes situações:*

*I - quando a empresa estiver desobrigada da apresentação de escrituração contábil e não a possuir de forma regular;*

(...)

*III - da quando a contabilidade não espelhar a realidade econômico financeira da empresa por omissão de qualquer lançamento contábil ou por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento ou do lucro;*

(...)

*§1º Nas situações previstas no caput, a base de cálculo aferida indiretamente semi obtida:*

(...)

*II - pelo cálculo do valor da mão-de-obra empregada, correspondente ao padrão de enquadramento da obra de responsabilidade da empresa e proporcional à área construída;*

*A empresa apresenta cálculo do valor do salário de contribuição efetuado de maneira aleatória, não de acordo com a norma legal, opondo-se ao efetuado pela Fiscalização. Está claro que o cálculo do valor do salário de contribuição foi efetuado corretamente pela Auditoria Fiscal visto estar de acordo com o que dispõe a legislação previdenciária, especificamente a Instrução Normativa SRP 03 de 14/07/2005, artigos 433 a 455 e explicitado devidamente à fl. 18 dos autos.*

*Ressalte-se que os dados da obra utilizados na aferição indireta foram informados pelo próprio contribuinte, por meio do formulário Declaração e Informação Sobre Obra — DISO, As fls. 26/29, do Auto de Infração de Obrigações Principais - AIOP 37.195.416-9, lavrado na mesma ação fiscal.*

*A Auditoria Fiscal glosou as notas fiscais de mão de obra, constantes de planilha da DISO A fl. 29 e relacionadas As fls. 85/91 do Auto de Infração de Obrigações Principais - ATOP no 37.195.416-9, lavrado na mesma ação fiscal, já que os serviços ali elencados, não estão incluídos no CUB, conforme disciplinado nos artigos 453/454 da Instrução Normativa SRP 03 a seguir transcritos:*

*Art. 453. Não se aplica o disposto nesta Seção **A** remuneração paga, devida ou creditada aos segurados não-vinculados à obra ou cuja função não integre o cálculo do CUB, ainda que conste de GFIP referente à obra.*

*Art. 454. A remuneração da mão-de-obra relacionada aos serviços constantes do Anexo XIV, que não integram o CUB, ainda que tenha ocorrido a retenção, não poderá ser aproveitada no cálculo por aferição indireta da mão-de-obra com base no CUB.*

#### *ANEXO XIV*

#### *ATIVIDADES / SERVIÇOS NÃO-INCLUÍDOS NA COMPOSIÇÃO DO CUB, SUJEITOS À RETENÇÃO DE 11%*

*01 - instalação de estruturas metálica;*

*02 - instalação de estrutura de concreto armado pré-moldada;*

*03 - obras complementares na construção civil: ajardinamento; recreação; terraplenagem; urbanização;*

*04 - lajes de fundação radiers;*

*05 - instalação de aquecedor, bomba de recalque, incineração, playground, equipamento de garagem, equipamento de*

*segurança, equipamento contra-incêndio e de sistema de aquecimento a energia solar;*

*06 - instalação de elevador quando houver emissão de nota fiscal/fatura de serviço - NFFS;*

*07- instalação de esquadrias metálicas;*

*08 - colocação de gradis;*

*09 - montagem de torres;*

*10 - locação de equipamentos com operador;*

*11- impermeabilização contratada com empresa especializada.*

*ATIVIDADES OU SERVIÇOS NÃO-INCLUÍDOS NA COMPOSIÇÃO DO CUB, NÃO-SUJEITOS À RETENÇÃO DE 11% SERVIÇOS EXCLUSIVOS DE:*

*01 - instalação de antena coletiva;*

*02 - instalação de aparelhos de ar condicionado, de refrigeração, de ventilação, de aquecimento, de calefação ou de exaustão;*

*03 - instalação de sistemas de ar condicionado, de refrigeração, de ventilação, de aquecimento, de calefação ou de exaustão, quando a venda for realizada com emissão apenas da nota fiscal de venda mercantil;*

*04 - instalação de estruturas e de esquadrias metálicas, de equipamento ou de material, quando a venda for realizada com emissão apenas da nota fiscal de venda mercantil; (NR)*

*05 - jateamento ou hidrojateamento;*

*06- perfuração de poço artesiano;*

*07 - sondagem de solo;*

*08 - controle de qualidade de materiais;*

*9- locação de equipamentos sem operador;*

*10- serviços de topografia;*

*11 - administração, fiscalização e gerenciamento de obras;*

*12 - elaboração de projeto arquitetônico e estrutural;*

*13 - assessorias ou consultorias técnicas;*

*14 - locação de caçambas;*

*15 - fundações especiais (exceto lajes de fundação radiers).*

*Ao analisar as notas fiscais constatamos que elas foram emitidas anteriormente à vigência da IN 03. De qualquer forma a informação do auditor Fiscal no anexo do ARO de fl. 29 do Auto de Infração de Obrigações Principais - AIOP n ° 37.195.416-9, lavrado na mesma ação fiscal, não traz prejuízo à impugnante*

*visto que a relação das atividades não incluídas no CUB, constante do Anexo XIV, não difere das demais Instruções Normativas 69 e 100, anteriores à IN 03 e vigorantes época da emissão das citadas notas fiscais.*

*Ressalto que as notas fiscais 000047 e 000059, emitidas, respectivamente em 12/11/2003 e 28/11/2003, tratam de construção de muro, atividade diversa da presente que é construção de Galpão todo em estrutura metálica pré-fabricada.*

*Assim, para as outras seis notas fiscais relacionadas à fl. 29 e questionadas pela impugnante, nas instruções normativas vigentes à época, IN INSS/DC no 69, de 10 de maio de 2002 e Instrução Normativa INSS/DC nº 100 de 18/12/2003, os serviços ali elencados não estão incluídos no CUB, conforme disciplinado nos artigos 90, § 7º da IN 69 e 467/468 da Instrução Normativa INSS/DC nº 100, a seguir transcritos:*

*Art. 90. (...)*

*§ 7º O salário-de-contribuição decorrente da mão-de-obra relacionada aos custos constantes do Anexo I não poderá ser aproveitado para abater o valor das contribuições aferidas com base no CUB.*

#### *ANEXO I*

*ATIVIDADES / SERVIÇOS NÃO INCLUÍDOS NA COMPOSIÇÃO DO CUB, SUJEITOS À RETENÇÃO DE 11%:*

*01 - instalação de estrutura metálica; 02 - instalação de estrutura de concreto armado (pré-moldada); 03 - obras complementares na construção civil: ajardinamento; recreação; terraplanagem; urbanização; 04 - lajes de fundação radiers ; 05 - instalação de aquecedor, bomba de recalque, incineração, playground, equipamento de garagem, equipamento de segurança, equipamento contra-incêndio e de sistema de aquecimento a energia solar; 06 - instalação de elevador, quando houver emissão de nota fiscal - fatura de serviço - NFFS07 - instalação de esquadrias de alumínio; 08 - colocação de gradis; 09 - montagem de torres; 10 - locação de equipamentos com operador; 11- impermeabilização contratada com empresa especializada*

*ATIVIDADES OU SERVIÇOS NÃO-INCLUÍDOS NA COMPOSIÇÃO DO CUB NÃO-SUJEITOS À RETENÇÃO DE 11% SERVIÇOS EXCLUSIVOS DE:*

*01 - instalação de antena coletiva, ar-condicionado, calefação, fogão, telefone interno e de sistema de ventilação e exaustão.*

*02 - jateamento de areia ; 03 - perfuração de poço artesiano; 04 - sondagem de solo; 05 - controle de qualidade de materiais; 06 - locação de equipamentos sem operador; 07 - serviços de*

*topografia; 08 - administração, fiscalização e gerenciamento de obras; 09- elaboração de projeto arquitetônico e estrutural; 10- assessorias ou consultorias técnicas; 11- locação de caçambas; 12- fundações especiais (exceto lajes de fundação radiers);*

*(...)-*

*Art. 467. Não se aplica o disposto nesta Seção à remuneração paga, devida ou creditada aos segurados não-vinculados à obra ou cuja função não integre o cálculo do CUB, ainda que conste de GFIP específica para a obra.*

*Art. 468. A remuneração da mão-de-obra relacionada aos serviços constantes do Anexo XV, ainda que tenha ocorrido retenção, não poderá ser aproveitada no cálculo por aferição indireta da mão-de-obra, com base no CUB.*

#### *ANEXO XV*

#### *DISCRIMINAÇÃO DE OBRAS E SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL NO GRUPO 45 DO CNAE*

#### *45— CONSTRUÇÃO*

*(....)*

#### *45.2 CONSTRUÇÃO DE EDIFÍCIOS E OBRAS DE ENGENHARIA CIVIL*

*45.21-7 Edificações (residenciais, industriais, comerciais e de serviços)*

*4521-7/00 Edificações (residenciais, industriais, comerciais e de serviços) (OBRA)*

*Esta subclasse compreende:*

*- a construção de edificações de todos os tipos ou de suas partes*

*Esta subclasse compreende também:*

*- a montagem de edificações pré-moldadas, quando não realizada pelo próprio fabricante*

*Esta subclasse não compreende:*

*- a fabricação de casas de madeira pré-fabricadas (20.22-2/01);*

*- a construção de plantas hidrelétricas, nucleares e termoelétricas (45.32-2/01);*

*- a construção de estações telefônicas (4533-0/01);*

*- a construção de instalações desportivas tais como: piscinas, quadras esportivas (45.24-1/00);*

*- as obras de instalações elétricas, hidráulicas, sanitárias, etc. (grupo 45.4);*

*- os serviços de acabamentos da construção (grupo 45.5);*

- as montagens de estruturas metálicas, de madeira etc. (45.25-0/01);
- os serviços de arquitetura e engenharia (74.20-9/01, 7420-9/02);
- o gerenciamento de projetos de construção (74.20-9/01, 7420-9/02).

#### 45.22-5 Obras Viárias

##### 4522-5/01 Obras Viárias (rodovias, vias férreas e aeroportos) (OBRA)

*Esta subclasse compreende:*

- a construção de rodovias, inclusive pavimentação;
- a construção de vias férreas, inclusive para metropolitanos (preparação do leito, colocação dos trilhos);
- a construção de pistas de aeroportos.

*Esta subclasse não compreende:*

- as grandes estruturas e obras de arte (45.23-3/00);
- as obras de urbanização e paisagismo (45.24-1/00);
- a construção de gasodutos, oleodutos e minerodutos (45.29-2/04);
- a sinalização com pintura de rodovias (4522-5/02).

(...)

##### 4529-2/99 Outras obras de engenharia civil Esta subclasse compreende:

- obras de concretagem de estruturas (OBRA);
- colocação de telhados, coberturas (SERVIÇO);
- construção de chaminés, lareiras, churrasqueiras (OBRA);
- obras de atirantamentos e cortinas de proteção de encostas (OBRA).

*Esta subclasse não compreende:*

- drenagem (45.13-6/00);
- a montagem de estruturas metálicas (45.25-0/01).

(...)

*Conforme artigo 473, inciso I da IN nº 3 já transcrito, infere-se que a empresa autuada, mesmo sendo optante pelo lucro presumido, nesse caso dispensável da apresentação de*

*escrituração contábil, desde que escreverem Livro Caixa e Livro de Registro de Inventário, deverá, mesmo assim, ser arbitrada pela aferição indireta, caso esteja optando pela utilização de escrituração contábil de forma irregular.*

*A empresa alega que protocolizou junto ao INSS em 14/11/2005 a DISO relativo a obra de sua responsabilidade e objeto do presente auto e que passaram-se trinta e seis meses para apuração da diferença devida, incluindo-se, nesse caso multa e juros de mora desde aquela época. Entretanto, ao compulsar a impugnação apresentada, constatei que a empresa após ciência do ARO protocolizou em 18/12/2006, à fl. 76 do Auto de Infração de Obrigações Principais - AIOP nº 37.195.416-9, lavrado na mesma ação fiscal, processo nº 35118.000847/2006-55, solicitando revisão de enquadramento da obra do tipo alvenaria (tipo 11) para madeira ou misto (tipo 12). Em função dessa solicitação foram gerados vários documentos por parte da empresa autuada para corroborar a mudança de enquadramento do tipo da obra, culminando com o Ofício SRP/UARPDIV 11.023.020.4/119/2007, de 10/04/2007, à fl. 102, também do Auto de Infração de Obrigações Principais - AIOP 37.195.416-9, encaminhado à empresa autuada e informando sobre a possibilidade da reversão dos valores apurados anteriormente, desde que a empresa apresente documentação prevista no artigo 441, § 3º da IN 03/2005, no prazo de dez dias.*

*É certo que, após o encaminhamento do Ofício acima citado foi programada ação fiscal na empresa, em função da sua não concordância em recolher as contribuições devidas, visando manter o correto valor do crédito pretendido constante do ARO e verificar a regularidade da escrita contábil da empresa já declarada pela mesma como regular. A empresa foi oficialmente notificada de que se encontrava sob ação fiscal, a partir de 01/09/2008, com a ciência do Termo de Início da Ação Fiscal, datado de 01/09/2008.*

*No que se refere à alegação da impugnante quanto à legalidade e constitucionalidade da taxa SELIC, esclareço que a sua discussão não é apreciada na área administrativa estando restrita ao âmbito judicial. A utilização da taxa SELIC no cálculo dos juros moratórios está prevista no artigo 34 da Lei nº 8.212/91, assim textuado:*

*Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes a' taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável.*

*Parágrafo Único. O percentual de juros moratórios relativos aos meses de vencimentos ou pagamentos das contribuições corresponderá a um por cento.*

*Ante o exposto e considerando tudo mais que dos autos consta, VOTO no sentido de julgar PROCEDENTE o lançamento, para*

*declarar o contribuinte devedor do crédito previdenciário no valor de R\$ 3.705,53 (três mil setecentos e cinco reais e cinquenta e três centavos), com consolidação em 25 de setembro/de 2008.*

Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte (fls. 75 a 99), praticamente repete os argumentos lançados em sede de impugnação, em apertada síntese alegou:

*- o simples fato de contabilizar a folha de pagamento pelo valor real, de contabilizar a rescisão de contrato sem discriminação das verbas; de não separar em contas distintas os pagamentos efetuados a pessoa jurídica e física; de contabilizar as notas fiscais respeitando a data de emissão, o que não é correto, enfim, essas supostas falhas não são suficientes para desclassificação da escrita contábil e para justificar a utilização da aferição indireta. Junta aos autos algumas jurisprudências para corroborar tal afirmativa.*

*- é optante pelo regime de tributação através do lucro presumido e, como tal, apesar da obrigação acessória contida no inciso II do artigo 225 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, está desobrigada de apresentação de escrituração contábil, conforme artigo 225, § 16, inciso II do mesmo Regulamento.*

*- Ressalta que o fato de haver entendimento de que o registro contábil não está tecnicamente correto, não causou qualquer prejuízo aos cofres da Previdência Social e da mesma forma a empresa não obteve qualquer vantagem pecuniária em decorrência desses registros, eis que não restou demonstrado o dolo de não pagar por meios de estratégias escusos. Destarte, redobrada vênia, tem-se que o Auto de Infração lavrado pelo Auditor Fiscal é nulo, caracterizando-se como ato excessivo da fiscalização.*

*- o valor apurado do salário de contribuição por aferição indireta pela fiscalização não está correto. Apresenta o seu cálculo informando que o valor correto do débito a recolher deveria ser de R\$ 11.728,41.*

*- cotejando a Declaração e Informação sobre Obra — DISO, cuja cópia segue anexa, tem-se que o auditor Fiscal, sem qualquer fundamentação legal, de forma arbitrária, glosou notas fiscais exclusivamente de mão de obra, constantes da Relação de Notas Fiscais anexadas aos autos.*

*- a empresa protocolizou junto ao INSS em 14/11/2005 a DISO relativo a obra de sua responsabilidade e objeto do presente auto. Portanto passaram-se trinta e seis meses para apuração da diferença devida pela impugnante, incluindo-se, nesse caso, multa e juros de mora desde aquela época.*

*- é ilegal e inconstitucional a cobrança da taxa SELIC.*

*Isto posto requer seja dado provimento a presente defesa e julgado insubsistente o Auto de Infração DEBCAD nº 37.195.416-9, pela inexistência de causas legais e legítimas que lhes dê embasamento, como amplamente demonstrado.*

É o relatório do necessário, passo ao

## Voto

Conselheiro Relator, Douglas Kakazu Kushiya

Em razão de ser tempestivo e por preencher demais condições de admissibilidade, conheço do presente Recurso Voluntário.

Conforme se verifica do relatório, o lançamento em análise foi realizado com base em aferição indireta, invocando como base os seguintes dispositivos:

*LEI Nº 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991.*

*Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social — INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normalizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal — SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001)*

(...)

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

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

(...)

*§ 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.*

*INSTRUÇÃO NORMATIVA SRP nº 03, DE 14 DE JULHO DE 2005*

*Art. 473. A base de cálculo para as contribuições sociais relativas mão-de-obra utilizada na execução de obra ou de serviços de construção civil será aferida indiretamente, com fundamento nos §§ 3º, 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, quando ocorrer uma das seguintes situações:*

*I - quando a empresa estiver desobrigada da apresentação de escrituração contábil e não a possuir de forma regular;*

*(...)*

*III - da quando a contabilidade não espelhar a realidade econômico financeira da empresa por omissão de qualquer lançamento contábil ou por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento ou do lucro;*

*(...)*

*§1º Nas situações previstas no caput, a base de cálculo aferida indiretamente semi obtida:*

*(...)*

*II - pelo cálculo do valor da mão-de-obra empregada, correspondente ao padrão de enquadramento da obra de responsabilidade da empresa e proporcional à área construída;*

Da análise dos autos, verifica-se que não é o caso de aferição indireta, conforme preceitua a IN SRP nº 3, de 2005, uma vez que só se aplica a casos extremos e que não se verifica nos presentes autos.

A aferição indireta é uma forma presumida de apuração da base de cálculo dos tributos que só pode e deve ser adotada em casos excepcionais em que a contabilidade não registra o real movimento da remuneração dos segurados ou a receita ou o faturamento ou até mesmo o lucro; quando o contribuinte não apresenta ou se recusa a apresentar documentos, sonega informações ou mesmo apresenta documentação insuficiente, ou mesmo quando as informações prestadas não merecem fé.

Somente com a constatação de uma das circunstâncias mencionadas acima é que autoriza o emprego desta medida extrema. Mesmo se identificada uma das hipóteses acima mencionada, a meu ver, deve haver uma correlação lógica que justifique a utilização deste método de aferição do tributo.

Ao adotar esta atitude de forma legítima, o ato que aplica medidas dessa natureza deve ser adequadamente fundamentado, o que exige que se aponte irregularidades concernentes à grandeza que está sendo auditada e argumentos que evidenciem ser inevitável a via adotada.

extrema: Do relatório (fls. 18/19) consta a seguinte afirmação para justificar a medida

(...)

*6. Este valor de salário de contribuição (R\$44.749,11), foi obtido por aferição indireta, considerando a área do imóvel e o valor do Custo Unitário Básico —CUB utilizado na construção civil.*

*A aferição indireta foi adotada, após exame dos documentos contábeis da empresa (Livros Diários e Razão de 2003 a 2005), onde foram constatadas as seguintes irregularidades:*

**6.1 CONTA 1.3.2.01.006- ORDENADOS-** *contabiliza a folha de pagamento pelo total, sendo que a mesma possui as verbas salariais discriminadas: salário contratual, horas extras, adicional noturno, repouso remunerado. Está em anexo as cópias do resumo das folhas de pagamento e da página do Livro Diário com a contabilização da folha pelo total nas competências 09/2003, 12/2003, 09/2004 e 11/2004.*

**6.2 CONTA 13201002-ENCARGOS DO TRABALHO:** *nesta conta a empresa contabiliza as rescisões de contrato de trabalho pelo total pago, sem também discriminar as verbas com incidência de contribuições previdenciárias, como saldo de salários e 13º salário proporcional das verbas indenizatórias, como férias indenizadas, férias proporcionais, 13º salário indenizado. Está em anexo a rescisão de Eliton Vitor em 21/09/2004 e cópia da folha do Livro Diário com a contabilização pelo líquido da rescisão*

**6.3 CONTA 13201007-SERVIÇOS PRESTADOS PESSOA JURÍDICA E PESSOA FÍSICA:** *a empresa não faz separação de pessoa física para pessoa jurídica, contabilizando todos em uma única conta, como em 07/2004 foi contabilizado o recibo de pagamento a Adriana Silva Ferreira no valor de R\$ 1.058,00.*

**6.4** *As notas fiscais número 9734 e 9735 emitidas em 23/09/2003 pelo prestador de serviços Central Beton Ltda, CNPJ 16.548.653/0007-35, somente foi contabilizada em 01/10/2003, deixando de ser observado o regime de competência.*

**6.5** *A empresa não contabilizou os valores gastos na aquisição de areia para a execução da obra, conforme declaração em anexo.*

**7.** *Para apuração do débito junto ao contribuinte foram analisados os seguintes documentos relacionados à obra:*

*-Folhas de pagamento dos empregados da obra;*

*-Guias de recolhimento da Previdência Social — GPS;*

*-Recibos de pagamentos a autônomos -RPA;*

*-GFIP's*

*-Livros Diários e Razão de 2003 a 2005.*

Por outro lado, não há no relatório fiscal, uma linha sequer sobre as notas glosadas pelo fiscal, o que gera dúvida quanto à possibilidade da utilização da aferição indireta como ocorreu nos presentes autos.

Oportuno destacar que este Conselho registra jurisprudência que evidencia a excepcionalidade das medidas adotadas no lançamento que ora se analisa, bem como a necessidade de que haja adequada fundamentação para elas. Nesse sentido, o Acórdão nº 240102.161, da lavra do Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, registra em sua ementa:

*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 mera existência de irregularidades na escrita contábil do contribuinte não autoriza, por si só, a aferição indireta das contribuições, quando o Fisco não demonstra que houve sonegação de documentos ou que os elementos apresentados não refletem a real remuneração paga aos segurados a serviço da empresa.*

Da fundamentação desse Acórdão, que adoto como razão de decidir, por sua vez, extrai-se:

*Aferição indireta do salário-de-contribuição*

*O arbitramento da base de cálculo de tributos em geral é previsto no Código Tributário Nacional, art. 148, tendo cabimento quando as informações prestadas pelo sujeito passivo não mereçam fé. Também a legislação previdenciária tem fundamentação específica para aferição indireta das contribuições, é esta a previsão dos §§ 3.º e 4.º do art. 33 da Lei n.º 8.212/1991, os quais trazem a possibilidade de arbitramento das contribuições, quando haja recusa, sonegação ou apresentação deficiente de informações por parte do sujeito passivo.*

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

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

*Na situação sob enfoque, verifico que o Relatório Fiscal, por entender que a documentação do contribuinte seria deficiente, lançou mão da aferição indireta da remuneração dos empregados. De acordo com as considerações da Auditoria, o fato da empresa não ter registrado o pagamento de ART, bem como de despesas com deslocamento e hospedagem do sócio gerente do sujeito passivo, desconsiderou toda a documentação apresentada, por entendê-la imprestável.*

*Não vi no relato do Fisco qualquer menção à solicitação de documentos necessários à apuração da remuneração dos empregados, como folhas de pagamento, GFIP, RAIS, recibos, etc.*

*O mister da fiscalização é apurar a ocorrência dos fatos geradores e calcular o tributo devido. No caso sob análise, os autos demonstram que foram prestados serviços, conforme notas fiscais apresentadas. Nesse sentido, deveria o Fisco requerer os documentos que guardassem relação com o pagamento de remunerações e, somente havendo a sonegação desses elementos, ou indícios de que os dados contidos nos mesmos não refletiriam a realidade dos valores pagos como contraprestação pelo trabalho dos segurados empregados, é que caberia a adoção do procedimento excepcional da aferição indireta.*

*Para mim, os fatos narrados pela Auditoria para desconsiderar toda a documentação da empresa, por não se relacionarem a remuneração dos empregados, não justificam o arbitramento da contribuição.*

*Assim, entendo que na espécie somente estariam presentes os requisitos que autorizam a aferição indireta da mão-de-obra utilizada na prestação dos serviços, se o Fisco cabalmente demonstrasse que a empresa deixou de apresentar os comprovantes de pagamento de remunerações a empregados ou que os documentos exibidos denunciassem que a remuneração neles contidos seria irreal.*

*Vejo, então, que a Auditoria Fiscal se desviou das normas que permitem o arbitramento dos tributos lançados, posto que não demonstrou estar diante de uma situação impeditiva de apurar as remunerações com esteio na documentação do sujeito passivo.*

*Nesse sentido, dou razão à recorrente quanto à falta de justificativa para apuração da base de cálculo por aferição indireta.*

Os §§ 3.º e 4.º do art. 33 da Lei n.º 8.212/1991, é claro ao estabelecer as hipóteses que trazem a possibilidade de arbitramento das contribuições, ou seja, quando haja recusa, sonegação ou apresentação deficiente de informações por parte do sujeito passivo.

Verificada a hipótese de aplicação da aferição indireta, deve ser negado provimento ao recursos.

Com relação à incidência dos juros nos créditos tributários inadimplidos decorre de Lei. Não obstante, tal tema se encontra devidamente pacificado no âmbito deste colegiado.

Tanto assim o é que a Súmula CARF nº 4, expressamente dispõe:

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

Recurso negado nessa parte.

#### Conclusão

Pelos motivos expostos, voto por conhecer do recurso voluntário apresentado para, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiyama