



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

**Processo n°** 10980.721112/2010-45  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2803-003.444 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 17 de julho de 2014  
**Matéria** CP: CONSTRUÇÃO CIVIL: ARBITRAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES.  
**Recorrente** SHOPPING SÃO JOSÉ LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 01/01/2010

CUB. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE. CRITÉRIO PREVISTO POR LEI E ESPECIFICADO EM ATO NORMATIVO. SITUAÇÃO ADMITIDA PELA SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. PADRÕES E CRITÉRIOS ESTABELECIDOS PELA ABNT E APLICADOS POR INSTRUÇÃO NORMATIVA DA RFB. CUB DESONERADO, APLICAÇÃO RETROATIVA IMPOSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DA LEI DA ÉPOCA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente).

Helton Carlos Praia de Lima. -Presidente

(Assinado digitalmente).

Eduardo de Oliveira. - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima, Eduardo de Oliveira, Natanael Vieira Santos, Oseas Coimbra Júnior, Amílcar Barca Teixeira Júnior e Gustavo Vettorato.

## Relatório

O presente Processo Administrativo Fiscal – PAF encerra o Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP - DEBCAD 37.254.296-4, que objetiva o lançamento da contribuição social previdenciária, decorrente da utilização de mão de obra para a realização de empreendimento de construção civil – parte destinada a outras entidades e fundos - terceiros, conforme Relatório Fiscal do Processo Administrativo Fiscal – PAF, de fls. 246 a 259, com período de apuração de 01/2006 a 12/2009, conforme Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF, de fls. 17 e 18.

O sujeito passivo foi cientificado do lançamento, em 22/10/2010, conforme Folha de Rosto do Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP, de fls. 02.

O contribuinte apresentou sua defesa/impugnação, petição com razões impugnatórias, acostada, as fls. 264 a 289, estando acompanhada dos documentos, de fls. 290 a 997.

A impugnação foi considerada tempestiva, fls. 998.

Os autos foram baixados em diligência pela 8ª Turma da DRJ/BHE, em 16/12/2011, fls. 999 a 1.005.

A diligência foi atendida, conforme documentos, de fls. 1.013 a 1.017, o contribuinte tomou conhecimento desta e de seu resultado, em 23/03/2012, recibo, de fls. 1.017.

O contribuinte apresentou aditamento a impugnação, fls. 1.019 a 1.046.

O órgão julgador *a quo* baixou os autos em diligência novamente, despacho, de fls. 1.048 e 1.049.

A DRF origem atendeu a diligência pelos documentos, de fls. 1.053 a 1.054, o despacho, de fls. 1.052, informa que o contribuinte foi cientificado da diligência.

O contribuinte apresentou um segundo aditamento a impugnação, fls. 1.056 a 1.080.

O órgão julgador de primeiro grau emitiu o Acórdão Nº 02-43.621 - 8ª, Turma DRJ/BHE, em 27/03/2013, fls. 1.082 a 1.098.

A impugnação foi considerada procedente em parte e o salário de contribuição foi reduzido, Discriminativo Analítico de Débito Retificado – DADR, de fls. 1.099.

O contribuinte tomou conhecimento desse decisório, em 11/04/2013, conforme AR, de fls. 1.101.

Irresignado o contribuinte impetrou o Recurso Voluntário, petição de interposição com razões recursais, as fls. 1.103 a 1.133, recebida, em 10/05/2013, desacompanhado de qualquer documento, onde se alega em síntese, o que abaixo segue.

#### Preliminar.

- que o recurso é tempestivo, tendo em decorrência disso efeito suspensivo;
- que em razão da SV 21 – STF, não cabe arrolamento de bens para a utilização da via recursal, pois o STF afastou o depósito prévio;

#### Mérito

- que a decisão da DRJ sustenta ter a recorrente descumprido sua obrigação de exigir das prestadoras de serviços as GFIP's e seu recibo de entrega, o que não é verdade, pois a recorrente exigiu de todos os prestadores tal documento, cumprindo, assim, sua obrigação, porém alguns prestadores no término da obra deixaram de apresentar o documento, sendo isso informado espontaneamente pela recorrente;
- que considerando a primazia da realidade jamais uma obra de construção, em especial de grande porte terá todas as GFIP's, ainda, que se exija isso dos prestadores, pois se estará sujeito aos maus prestadores e a informalidade do setor de construção civil, não sendo apresentadas apenas vinte e quatro GFIP's dos onze prestadores que listou, totalizando aproximadamente R\$ 470.000,00 do faturamento, ou seja, 2,6% do valor constante do DISO total, o que implica em dizer que há 97,39% de eficiência, sendo que isso ocorre de forma idêntica com o salário de contribuição, tendo sido apresentadas 167 GFIP's, bem como a prestadora DIANDRO Pisos Ltda é isenta de apresentação de GFIP, artigo 135, da IN RFB 971/2009;
- que estando regular a contabilidade da recorrente não se pode utilizar a aferição indireta, devendo acaso mantido o lançamento ser o acórdão *a quo* reformado para reduzir o vultoso salário de contribuição, devido ao inexpressivo percentual de ausência de GFIP;
- que a aferição indireta é medida excepcional, artigo 148, do CTN c/c o artigo 33, parágrafos 3º e 4º, da Lei 8.212/91, bem como do artigo 381 c/c 447, ambos, da IN/RFB 971/2009, devendo ser aplicada apenas e tão somente se houver irregularidade, omissões e/ou sonegações nas informações declaradas e escrituradas pelo contribuinte, neste mesmo sentido são as decisões judiciais citadas pela recorrente TRF4 e TRF1, cita, ainda, decisão do antigo 2º CC, não ocorrendo tal hipótese nesse caso, uma vez que a recorrente apresentou todos os documentos solicitados e o próprio agente lançador reconheceu a inexistência de irregularidades em sua escrituração, conforme citação no REFISC do DEBCAD 37.254.295-6, transcrita;

- que desta forma a aferição indireta é inaplicável, tendo em vista a regularidade da escrituração contábil e a apresentação de todas as informações e documentos solicitados, bem como o fisco confirmou a veracidade da escrituração da recorrente junto aos prestadores de serviço, não encontrando inconsistências, conforme consta de relatório anexo ao lançamento, o que reflete a regularidade das demonstrações contábeis, que foram atestadas pelos pareceres de auditoria anexos;
- que todas as 167 GFIP's apresentadas estão relacionadas a obra e ainda que não estivessem não poderia o fisco afastá-las sob pena de enriquecimento ilícito, não podendo a simples diferença de valores entre o custo da obra e o praticado no mercado, levar a exigência de diferenças tributáveis, vez que a vultuosidade da obra permite a utilização de técnicas que minimizam seu custo, devendo o auto ser declarado insubsistente em razão da inexistência dos pressupostos da aferição indireta, bem como em razão da escrituração apresentar a real movimentação do custo da mão de obra aplicada na construção;
- que de modo equivocado o acórdão recorrido reconheceu a legalidade da aplicação do CUB para a aferição da mão de obra, conforme IN/RFB 971/2009, bem como afastou a aplicação de outras modalidade/critérios de aferição e redução da área, sob a alegação de falta de previsão normativa, mas nos termos do artigo 33, § 4º, da Lei 8.212/91 c/c o artigo 381, da IN/RFB 971/2009 este é o dispositivo a ser aplicado e não o artigo 344 aplicado pelo acórdão, não determinado estes dispositivos que a indicador seja o CUB, sendo este apenas um orientador do setor, mas apenas pela avaliação do projeto e suas especificações se pode apurar o valor real da obra, servindo o CUB como mera estimativa, não se confundindo este com os custos reais;
- que não cabe ao SINDUSCON legislar e criar base de cálculo da contribuição, no lugar, violando o estabelecido no artigo 146, III, e no artigo 150, I, ambos, da CF/88 e artigo 97, do CTN, pois criação ou modificação de tributo, só pode ser feito por lei é o que diz a doutrina e cita ES, não sendo o que se dá com o CUB, pois a base de cálculo é elemento constitutivo do tributo é o que diz a jurisprudência do STJ, que transcreve, não sendo CUB “mero método de apuração, mas da própria base de cálculo para incidência tributária” (sic), o que deve ser previsto em lei, tornando-se necessária a reforma do acórdão guerreado, para afastar a aferição e o CUB;
- que o acórdão recorrido não considerou o padrão da obra e a forma de execução desta, que se realizou de forma diferenciada em relação à obras convencionais, pois sua obra é singular e não se enquadra nas obras padrão das empresas que fornecem dados ao SINDUSCON para elaboração do CUB, dividindo-a por especialidade das prestadoras, favorecendo a excelência e eficácia a cada etapa da execução e com a aplicação de métodos específicos, sendo obra comercial com grandes

vãos, que implica em menor custo com utilização maior de concreto, o qual não é produzido na obra, o qual é empregado por meio de bombeamento, reduzindo a mão de obra utilizada, no transporte deste por carrinhos de mão, bem como a utilização de quarto guas que eliminam setenta trabalhadores e demais equipamentos como: retroescavadeiras; empilhadeiras e paleteiros, os quais substituíam os profissionais de distribuição dos materiais empregados na obra, utilizando-se, ainda, de estrutura metálica nas áreas de cinema e praça de alimentação, as quais são feitas fora do canteiro de obras, o que dispensa a contratação da mão de obra e diferencia esta obra das convencionais;

- que a obra usava andaimes e escoramentos metálicos elétricos, o que a tornava mais célere e racionaliza a utilização da mão de obra, diferenciando-a das convencionais, sendo, ainda, utilizada argamassa pré-misturada; placas plastificadas de acabamento; placas pré-moldadas para piso, o que reduz a mão de obra, sendo que o próprio fisco reconheceu as peculiaridades da construção, no REFISC do DEBCAD 37.254.295-6 e que transcreve, não apresentando esta obra parâmetros equivalentes as convencionais e com o CUB;
- que as lojas do empreendimento foram entregues de forma bruta, sem instalações elétricas; hidráulicas, revestimento de pisos, teto ou parede, o que modifica e de forma substancial o custo da obra, bem assim altera o padrão atribuído a ela pelo fisco, pois conta do ARO “padrão normal”, não podendo ser este o padrão a ser utilizado, pois as lojas são entregues em bruto, além do que a utilização dos mecanismos e técnicas utilizados reduz e racionaliza a utilização da mão de obra, diferenciando-a das obras convencionais que são artesanais, o que implica em maior custo;
- que os materiais empregados são adquiridos em grande quantidade, obtendo-se junto ao fornecedor melhor preço, reduzindo os custos, sendo que o próprio SINDUSCON – PR já admitiu que o CUB não se aplica as obras de Shopping Centers, pois essas são distintas das convencionais, não existindo no Paraná construtoras especializadas neste tipo de obras e que possam repassar ao SINDUSCON informações precisas sobre tais obras;
- que o acórdão não considerou essas particularidades, bem como considerou que não se comprovou a entrega de obra inacabada, por falta de apresentação de art, mas todas as especificidades foram comprovadas por documentos, contratos de locação que deixam claro que as benfeitorias são de responsabilidade dos locatários e que as instalações foram entregues até a testada da loja, não se enquadrando a obra nos padrões definidos pelo CUB, não sendo a ART o único meio de prova da entrega das lojas em estado bruto, devendo, acaso, mantido o lançamento esse órgão arbitrar custo apropriado ao empreendimento, pelo aspectos esposados, diminuindo, ainda, o

espaço interno das lojas entregues inacabadas 16.259,03 M<sup>2</sup>, pois utilizava menos mão de obra;

- que o cálculo do ARO mantido parcialmente pelo acórdão *a quo* não é adequado a obra, pois apesar de aplicar o redutor de 50% - 28.105,83 M<sup>2</sup> de área de estacionamento esta não se encontra acabado ou pintado, não sendo de padrão normal, como consta do ARO, ocorrendo o mesmo com a área das lojas entregues em bruto 16.259,03 M<sup>2</sup>, devendo ser aplicado o percentual de redução do artigo 357, §1º, da IN/RFB 971/2009, devendo ser feita adequação da área tributável, pois G1 e G2 e a área das lojas, não podem ser consideradas padrão normal, pois não têm acabamento, tendo o acórdão fixado área tributável superior a devida, por não levar em consideração as características da obra;
- que o CUB deve ser adequado ao caso em tela, tendo em vista que o cálculo da mão de obra é proporcional a área e ao padrão de execução, balizando-se pelo que divulgado pelo SINDUSCON, mostrando o histórico de instruções as inúmeras tentativas de aperfeiçoamento de apuração do CUB por introdução de novos aspectos técnicos, contudo a NBR 12.271/2006 substituiu a NBR 12.271/1999, considerando a variação nas despesas administrativas, do custo com material e mão de obra, o que implicou em uma redução de 30% do CUB, considerando que a nova norma é de 28/08/2006 e adentrou no período da obra, nos termos do artigo 144, do CTN deve ser essa aplicada em todo o período de execução da obra, pois esta nova NBR aprimorou os critérios de apuração do CUB, devido aos novos padrões arquitetônicos e avanços tecnológicos e etc;
- que o fisco utilizou critério ultrapassado para apuração do CUB, pois não observou os novos padrões da NBR 12.271/2006, conforme item 4.1 e 4.2 do REFISC, não se valendo a fiscalização do novos critérios determinados pela ABNT para aplicação do CUB, implicando isso em redução de pelo menos 30% dos valores exigidos no lançamento, devendo ser reformado o acórdão para determinar o recálculo do CUB;
- Dos requerimentos: a) reforma integral do acórdão de primeiro grau e do DADR; b) que seja reconhecido que não houve irregularidade, omissões e/ou sonegações na contabilidade da recorrente, que justifiquem a aferição indireta e a apuração de diferenças, nos termos do artigo 33, §4º, da Lei 8.212/91, com o provimento do recurso, declarando-se a insubsistência/anulação do auto de infração; c) reconhecimento da ilegalidade da aplicação do CUB, uma vez que inexistente previsão legal para sua utilização; d) reconhecida a validade do CUB, que seja reconhecida a impossibilidade de aplicação do CUB de obras convencionais, a obras de Shopping Centres, realizando o enquadramento adequado aos padrões e características da obra e revisando o cálculo do ARO e o DADR; e) que o CUB seja adequado aos critérios estabelecidos pelo NBR 12.271/2006 ABNT; f) que seja

Processo nº 10980.721112/2010-45  
Acórdão n.º **2803-003.444**

**S2-TE03**  
Fl. 1.142

reduzida do cálculo a área de 16.259,03 M<sup>2</sup> referente as lojas entregue em estado bruto; g) que seja declarada a inexistência de qualquer inadimplemento por obrigação acessória do recorrente em relação as informações declaradas pelas suas prestadoras de serviço, pois essas informações podem ser corrigidas e não se pode atribuir tal controle a tomadora dos serviços.

A autoridade preparadora não se manifestou a respeito da tempestividade do recurso.

Não há despacho de remessa ao CARF/MF.

Os autos foram sorteados e distribuídos a esse conselheiro, em 23/01/2014, juntamente com o auto principal Proc: 10980.721110/2010-56, no Lote 03/2014.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Eduardo de Oliveira.

O recurso voluntário é tempestivo e considerando o preenchimento dos demais requisitos de sua admissibilidade ele merece ser apreciado.

Preliminares.

A questão relativa tempestividade, efeito suspensivo, bem como da exigência de arrolamento de bens para a impetração do recurso são irrelevantes.

A primeira, porquê a tempestividade do recurso foi reconhecida pelo fisco.

A segunda, porquê o efeito suspensivo é automático como decorrência da legislação e deve ser implementado nos sistemas de controle e cobrança pela autoridade local e não concedido ou declarado por este colegiado.

A terceira, porquê não foi exigido arrolamento de bens como condição para a via recursal, pois o artigo 126, parágrafo 1º, da Lei 8.213/91 foi revogado pelo MP 413/2008.

Mérito.

Nos termos do artigo 31, da Lei 8.212/91 c/c o artigo 219, §6º, do Regulamento da Previdência Social – RPS apenso ao Decreto 3.048/99 a empresa contratante é obrigada a exigir, guardar e apresentar a fiscalização os documentos das prestadoras relativos à obra, pois determinado pela legislação.

O motivo do não cumprimento da obrigação fiscal por parte do sujeito passivo é irrelevante para o fisco.

Caso a contratante tenha escolhido mal seus prestadores de serviço, como alega, incorre ela em culpa *in eligendo*, artigo 932, III, da Lei 10.406/2002.

A informalidade do mercado, acaso, ainda, existente, não pode servir de escusa para que a empresa responsável pela obra deixe de cumprir a lei, novamente, aqui opera com culpa *in eligendo*, pois ela tem a obrigação de afastar a contratação de pseudos empresas e contratar apenas as que se encontram regular e formalizadas para poder exigir dessas o cumprimento das obrigações fiscais, trabalhistas, comerciais e outras, ressaltando, assim, de ficar a mercê de responsabilização por sua má escolha.

De mais a mais, a alegação é irrelevante, pois quando a contratante exige que a prestadora lhe forneça os documentos elencados na legislação, esses são aqueles produzidos e transmitidos no mês do cumprimento da obrigação legal, ou seja, qualquer alteração posterior é irrelevante, uma vez que a tomadora deve ter consigo o documento inicial transmitido para o cumprimento da obrigação no mês de sua ocorrência.

No que tange a não demonstração da real movimentação do salário de contribuição, a situação não se limita, exclusivamente, a não apresentação de GFIP's das doze empresas listadas no item 5.5 do REFISC, de fls. 246 a 259, pois o agente fiscal, também, listou no item 5.7 as empresas que declararam as GFIP's com valores abaixo dos quarenta por cento de mão de obra, totalizando 22 empresas com GFIP's com valores a quem do que o agente considerou normal, não havendo de forma alguma a repercussão do quantitativo de GFIP apresentadas com o valor das bases de cálculo declaradas ou mesmo do valor de contribuição recolhido, uma vez que o quantitativo pode não representar o valor real das remunerações.

Nesta linha de raciocínio o agente fiscal deixou consignado que o custo da mão de obra própria da tomadora de serviços foi de R\$ 288.035,95 planilha, de fls. 261, mão de obra decorrente da utilização de concreto usinado R\$ 221.600,00, planilha, de fls. 261; 264 a 273 e mão de obra de empreiteiras/terceiros/prestadores de serviço foi de R\$ 3.762.995,75, planilha, de fls. 261 a 263, totalizando a mão de obra própria e de terceiros R\$ 4.051.031,70, dados extraídos do processo principal.

De igual modo o valor da prestação de serviços constante da planilha, de fls. 262 e 263, totaliza R\$ 13.827.236,98 que aplicando quarenta por cento da IN 971/2009 resultaria em R\$ 5.530.894,79, o que por si só demonstra a insuficiência do valor da mão de obra retida, pois entre o que efetivamente retido é o estimado pela legislação verificou-se a existência de diferença, como consta  $R\$ 5.530.894,79 - R\$ 3.762.995,75 = R\$ 1.479.863,09$  a menor, dados extraídos do processo principal.

A base de cálculo da contribuição social previdenciária não é determinada pela quantidade de GFIP's declaradas, mas sim pelo valor dos salários auferidos ou pagos aos trabalhadores e declarados na GFIP a declaração de 167 GFIP necessariamente não precisa representar que o valor correto da contribuição foi declarado. Aliás, as planilhas, estudos e levantamentos realizados pelo agente lançador demonstram o contrário como ficou consignado no parágrafo anterior onde observou uma diferença significativa entre os valores constantes da GFIP e o valor da mão de obra em razão do custo desta.

As irregularidades não precisam ser constatadas nas informações e registros contábeis, pois é possível registrar valores compatíveis com os documentos apresentados e que dão suportes a tais registros, mas que quando comparados com o valor global da obra não reflitam a realidade dos custos da obra e da movimentação da remuneração em função dos custos, aliás o TRF3, assim já entendeu observe-se a ementa abaixo.

*TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. AFERIÇÃO INDIRETA. LEGITIMIDADE ANTE AO RECOLHIMENTO INSUFICIENTE E A IRREGULARIDADE NOS LIVROS CONTÁBEIS APRESENTADOS. LEGALIDADE DA TAXA SELIC 1. É legítimo o procedimento de lançamento por arbitramento (aferição indireta) de contribuições previdenciárias incidentes sobre mão-de-obra de construção civil, realizado ante a falta de apresentação pelo responsável de documentação hábil a demonstrar a mão-de-obra utilizada na construção, autorizando a utilização de critério técnico razoável para o cálculo dos custos da mão-de-obra. 2. No entanto, os §§ 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991 possibilitam ao*

*contribuinte a prova em contrário. Se o contribuinte apresentar outro critério que se mostre mais fidedigno e próximo da verdade material, ele deve ser considerado válido. 3. A Recorrente visando à expedição de certidão negativa de débito para regularizar a obra que havia concluído apresentou ao Serviço de Arrecadação da Previdência Social as guias que havia recolhido e notas fiscais; entretanto, o Auditor Fiscal apurou que os documentos apresentados não correspondiam às dimensões da obra realizada e que havia necessidade de se complementar o recolhimento das contribuições em montante expressivo (fls. 36/49). 4. Os livros contábeis apresentados também não se prestaram para apurar os valores das contribuições devidas, razão pela qual foi efetuado o lançamento por aferição indireta. 5. Restava à Autora demonstrar, nestes autos, a alegada regularidade de seus registros contábeis, entretanto, deste ônus não se desincumbiu, pois sequer juntou à presente ação as cópias das guias de recolhimento e os livros contábeis objeto da autuação, razão pela qual a sentença deve ser mantida tal e qual lançada. 6. A incidência da taxa SELIC, como juros moratórios, encontra respaldo legal, não ofendendo qualquer preceito constitucional: precedentes. 7. Apelação a que se nega provimento. (AC 00035502820024036106, JUIZ CONVOCADO LEONEL FERREIRA, TRF3 - PRIMEIRA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 DATA:28/03/2012 FONTE\_REPUBLICACAO:.) (o grifo é meu).*

*Ementa: Contribuições Previdenciárias Período de Apuração: 04/2004 AFERIÇÃO INDIRETA. **Serão calculadas por aferição indireta as contribuições devidas, quando constatado pela fiscalização que a contabilidade da empresa não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço. CONSTRUÇÃO CIVIL.** Devidamente comprovados os fatos que constituem parâmetro ao lançamento, deve ser mantida a autuação. **MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.** O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação tributária punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/1991. Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, "c" do CTN). Não há que se falar na aplicação do art. 35A da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza. Assim, deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991. Acórdão 2301-002.950 - PROC 37322.004038/2005-4, Cons. LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES. Data 12/07/2011. (este realce, também, é meu).*

Fica afastada as jurisprudências alegadas pela recorrente, uma vez que a aferição indireta é admitida quando não se verifica a movimentação real da remuneração, ainda, que não haja irregularidade formal na escrituração, situação admitida no parágrafo 4º, do artigo 33, da Lei 8.212/91.

A ausência de irregularidade formal na escrituração contábil, não implica em dizer de forma automática e absoluta que a mão de obra para a realização do empreendimento imobiliário está adequada ao empreendimento como um todo, pois a comparação do custo da obra, porte, padrão, finalidade, tempo de construção e etc, com o valor da mão de obra utilizada no empreendimento pode demonstrar o contrário como foi o caso.

A utilização das técnicas modernas para a construção, bem como a redução das despesas administrativas, com material e mão de obra foram levadas em conta quando a Associação Brasileira de Normas Técnicas ABNT elaborou a Nota Técnica 12.271/2006 e que foi a base para a elaboração do capítulo da IN 971/2009 que orientou o enquadramento da obra para a elaboração do ARO, de fls. 280 a 283, documento integrante do processo principal, e, certamente pelo SINDUSCON ao fixar o CUB em cumprimento a determinação legal, bem como foram considerados pelo agente lançador as reduções e deduções determinadas na legislação.

O artigo 381, da IN/RFB 971/2009 só esclarece as situações em que se justifica a aferição indireta e no caso em análise foi esta a justificativa utilizada pelo agente fiscal lançador, já o artigo 344 citado no acórdão *a quo* e contestado pela recorrente determina a forma de apuração da mão de obra, utilizando o CUB e a NT 12.271/2006 da ABNT, conforme determina a Lei 4.591/64.

O SINDUSCON não está legislando e muito menos criando a base de cálculo da contribuição, pois está foi autorizada pela CRFB e criada por lei, o SIDUSCON apenas está cumprindo a determinação do artigo 54, da Lei 4.591/64 e nada mais.

O Superior Tribunal de Justiça – STJ entende ser plenamente possível que Ordem de Serviço, ou seja, atos administrativos estabeleçam os critérios da aferição indireta sem que isso ofenda o princípio da legalidade tributária estrita, pois autorizado por lei, veja a ementa, o que afasta a violação ao artigo 150, I, da CRFB/88 c/c o artigo 97, da Lei 5.172/66.

*EMEN: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. OMISSÃO INEXISTENTE. DEVIDO ENFRENTAMENTO DAS QUESTÕES RECURSAIS. LANÇAMENTO FISCAL. REVISÃO. POSSIBILIDADE. CONTRIBUIÇÕES. PREVIDENCIÁRIAS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA ENTRE PRESTADOR E TOMADOR DE SERVIÇOS. ERRO DE LANÇAMENTO. ARTS. 33 DA LEI N. 8.212/91 E 124 DO CTN. CONSTITUIÇÃO VÁLIDA DO CRÉDITO ANTE A PRÉVIA FISCALIZAÇÃO NOS DOCUMENTOS DA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE. PROCEDIMENTO REGULADO POR ORDEM DE SERVIÇO. LEGALIDADE. 1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso. 2. O Tribunal de origem deixa delineado, levando em conta o relatório fiscal, que ocorrera equívoco na aplicação da alíquota, pois aplicou o percentual de 20% (vinte por cento) referente a*

*"reformas em imóveis da empresa", quando o correto seria 40% (quarenta por cento), ante a "cessão de mão de obra". 3. A suplementação do lançamento, ante a falta funcional da autoridade, é mecanismo previsto no art. 149, inciso IX, do CTN, pois, apurado erro no lançamento fiscal que aumente ou diminua o montante do tributo, é devida a revisão do lançamento fiscal. 4. A jurisprudência do STJ reconhece, nos termos do art. 31 da Lei n. 8.212/91, com a redação vigente até 1.2.1999, a inviabilidade de lançamento por aferição indireta, com base nas contas do tomador do serviço, pois, para a devida constituição do crédito tributário, faz-se necessário observar se a empresa cedente recolheu ou não as contribuições devidas, o que, de certo modo, implica a procedência de fiscalização perante a empresa prestadora, ou, ao menos, a concomitância. 5. Contudo, no caso em apreço, o acórdão esclarece que o lançamento indireto ocorreu após verificação de contas fiscais do "prestador de serviço - subempreiteira", o que legitima a empresa contratante a responder solidariamente pelo crédito tributário, visto que "a dívida tributária, quando há solidariedade passiva, pode ser cobrada de qualquer dos sujeitos passivos, não comportando benefício de ordem." (REsp 761.246/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 12.6.2007, DJ 29.6.2007, p. 538). 6. O STJ reconhece, ainda que de modo excepcional, a legalidade da aferição indireta prevista, no caso dos autos, nos art. 148 do CTN e 33, § 6º, da Lei n. 8.212/91. E consignado pela Corte a quo que não havia qualquer ilegalidade no lançamento, visto que devidamente constituído após análise das notas e livros fiscais dos prestadores de serviço, a modificação da conclusão encontra óbice na Súmula 7 do STJ. 7. **"A expedição de Ordens de Serviço a fim de regular o procedimento de arbitramento da base de cálculo, autorizada pela lei ordinária, não caracteriza ofensa ao princípio da legalidade tributária estrita"** (REsp 719.350/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 16/12/2010, DJe 21/02/2011). Recurso especial improvido. ..EMEN: (RESP 201101962151, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:19/12/2011 ..DTPB:.) (promovi o destaque no texto).*

De outro lado, tão pouco isso importa em violação ao artigo 146, III, da CRFB/88, haja vista que este veda o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária por outro veículo que não seja lei complementar, porém a aferição indireta não está discriminada no citado artigo e tão pouco é esta situação geral ao contrário a aferição indireta é procedimento específico e determinado, a ser utilizado dentro das previsões legais.

O padrão da obra e a forma de execução foram levados em consideração quando da apuração das regras estabelecida na NT 12.271/2006 - ABNT e que foi considerada para a elaboração da IN/RFB 971/2009, pois os critérios constantes do ARO, de fls. 280, documento integrante do processo principal, a seguir elencados estão estabelecidos pela citada NT 12.271/2006, quais sejam: a) comercial salas e lojas; b) normal; c) enquadramento CSL (08), basta observar e comparar. Pode-se verificar que a norma da ABNT leva em consideração as diversas características das obras e estabelece padrões e critérios distintos para cada uma delas.

Ademais, a utilização de concreto usinado foi considerado quando da redução da base de cálculo, pois pela planilha, de fls. 264 a 273 e 261, folhas integrantes do processo principal, a utilização desse insumo foi convertida e mão de obra de concreto.

O agente fiscal lançador no item 5.10 de seu REFISC, a seguir transcrito diz que levou em consideração todas as especificidades da obra.

*5.10. Em que pese, considerar-se todas as peculiaridades inerentes à execução da Obra **Shopping São Jose**, ou seja, estrutura pré-fabricada e cobertura de estrutura metálica, os serviços com fornecimento de material e/ ou equipamentos, conforme discriminado em Nota Fiscal, percentuais de remuneração de mão de obra das Prestadoras de Serviço que declararam GFIP compatível com o valor previsto pela IN RFB nº 971, de 13/11/2009, em muitas delas inferior a 40% (consideramos que foram executados com tecnologia de construção otimizadas), ainda assim o valor recolhido como contribuição previdenciária não regularizou o total da área construída.*

Todos os padrões e critérios de enquadramento são estabelecidos pela ABNT e só se pode usar aqueles que estão normatizados e assim foi feito pela aplicação da IN/RFB 971/2009.

O custo da obra para apuração do valor da mão de obra foi estabelecido pelo que consta da NFPS que estão discriminadas nas planilhas, de fls. 262 e 263, folhas integrantes do processo principal, e descritos no item 5.8 do REFISC que transcrevo e que leva em consideração os descontos obtidos, pois só o custo efetivo é contabilizado.

*5.8. Na “Planilha Demonstrativa dos Valores da Prestação de Serviços e da Mão de Obra dos Subempreiteiros”, o valor da prestação de serviços é de R\$ 13.829.936,98 que somado à MO própria e considerando-se uma correção estimada em 25% (SELIC), chegamos a um valor de aproximadamente R\$ 17.000.000,00, que se constitui exatamente no valor da parcela da prestação de serviço, que compõe o CUB, fornecido pelo SINDUSCON/PR.*

Assim, fica evidente que todas as especificidades que a recorrente diz existir foram consideradas na elaboração do CUB tanto pela ABNT na NT 12.271/2006, como pela RFB na elaboração do capítulo da IN/RFB 971/2009 que utiliza o CUB como critério de apuração do base de cálculo da contribuição.

O artigo 357, § 1º, da IN/RFB não estabelece nenhum percentual de redução, pois este é estabelecido pelo *caput* do artigo e diz que cabe a RFB averiguar a aplicação da redução e essa foi aplicada, veja a transcrição do artigo, bem como já ficou consignado que o padrão está na NT 12.271/2006 da ABNT sendo reproduzido na norma em questão, sendo essa a ser aplicada, pois é o que determina a lei.

*Art. 357. Será aplicado redutor de 50% (cinquenta por cento) para áreas cobertas e de 75% (setenta e cinco por cento) para áreas descobertas, desde que constatado que as mesmas integram a área total da edificação, definida no inciso XVII do art. 322, nas obras listadas a seguir:*

- I - quintal;*  
*II - playground;*  
*III - quadra esportiva ou poliesportiva;*  
*IV - garagem, abrigo para veículos e pilotis;*  
*V - quiosque;*  
*VI - área aberta destinada à churrasqueira;*  
*VII - jardim;*  
*VIII - piscinas;*  
*IX - telheiro;*  
*X - estacionamento térreo;*  
*XI - terraços ou área descoberta sobre lajes;*  
*XII - varanda ou sacada;*  
*XIII - área coberta sobre as bombas e área descoberta destinada à circulação ou ao estacionamento de veículos nos postos de gasolina;*  
*XIV - caixa d'água;*  
*XV - casa de máquinas.*
- § 1º Compete exclusivamente à RFB, a aplicação de percentuais de redução e a verificação das áreas reais de construção, as quais serão apuradas com base nas informações prestadas na DISO, confrontadas com as áreas discriminadas:*
- I - no projeto arquitetônico aprovado pelo órgão municipal; ou*  
*II - no projeto arquitetônico acompanhado da ART registrada no Crea, caso o órgão municipal não exija a apresentação do projeto para fins de expedição de alvará/habite-se.*

A aplicação do CUB desonerado só é possível a partir da Lei 12.844/2013 e assim não se aplica ao presente caso, pois o cálculo deste lançamento foi efetuado, em 01/04/2010, e a lei não criou novos critérios de fiscalização, mas sim um novo valor diferenciado para base de cálculo com a redução dos encargos sociais com a política de desoneração da folha de pagamento para determinados setores que vem sendo implementada pelo Governo Federal.

A base de cálculo do tributo a ser aplicada é aquela que estava em vigor no momento da ocorrência do fato gerador artigo 144, da Lei 5.172/66.

Os novos padrões e critérios de apuração do CUB foram aplicados pela utilização da NT 12.271/2006 pela IN/RFB 971/2009 como exaustivamente demonstrado linhas atrás.

Assim com esses esclarecimentos afastado todas as alegações suscitadas pela recorrente, rejeitando todos os pedidos.

### **CONCLUSÃO:**

Pelo exposto, voto pelo conhecimento, para no mérito negar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente).

Eduardo de Oliveira.

Processo nº 10980.721112/2010-45  
Acórdão n.º **2803-003.444**

**S2-TE03**  
Fl. 1.150

---

CÓPIA