



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



**Processo nº** 11634.000698/2008-99  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2301-010.856 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 12 de setembro de 2023  
**Recorrente** VIRTUAL CONSTRUCOES CIVIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/09/2008 a 30/09/2008

**AFERIÇÃO INDIRETA. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL**

Sempre que a Auditoria Fiscal constatar que a contabilidade não registra a remuneração real paga aos segurados, as contribuições previdenciárias devidas podem ser apuradas por aferição indireta, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

**AFERIÇÃO INDIRETA. INDICADORES.**

Compete exclusivamente ao Fisco a escolha dos indicadores mais apropriados para a apuração da remuneração da mão-de-obra por aferição indireta.

**CONSTRUÇÃO CIVIL. CUB - CUSTO UNITÁRIO BÁSICO.**

A utilização do Custo Unitário Básico - CUB para apuração da mão-de obra de acordo com a área construída, é técnica indicada para aferição indireta em obra de construção civil.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/09/2008 a 03/09/2008

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO APRECIÇÃO.**

Não cabe conhecer de arguições de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, matéria de competência do Poder Judiciário, nos termos da Súmula Carf nº 02.

**NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO**

Não há que se falar em nulidade quando a exigência fiscal sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis, contendo o lançamento descrição dos fatos suficiente para o conhecimento da infração cometida e não se vislumbrando nos autos a ocorrência de preterição do direito de defesa.

**ATOS NORMATIVOS. VIGÊNCIA. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.**

A vigência dos atos normativos e administrativos editados pelo Ministério da Previdência Social, pela Secretaria da Receita Previdenciária e pelo INSS fica

mantida, enquanto não modificados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

#### DILIGÊNCIA DESNECESSÁRIA.

A produção de diligência só é cabível quando o julgador administrativo entender que seu convencimento necessita da produção desta prova, não configurando seu indeferimento cerceamento do direito de defesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer, em parte, do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, rejeitar-lhe a preliminar e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle, Wilderson Botto (suplente convocado), Joao Mauricio Vital (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 06-27.514 que julgou procedente o AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - AIOP DEBCAD n.º 37.182.140-1.

O crédito tributário lançado corresponde ao período de 01/09/2008 a 30/09/2008 e se refere às contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte dos segurados, apuradas por aferição indireta e incidentes sobre as remunerações dos segurados que trabalharam na obra de construção civil da AONP - Associação Odontológica do Norte do Paraná, de responsabilidade do sujeito passivo, correspondente a um edifício comercial em alvenaria, com quatro pavimentos e área de 2.522,96 m<sup>2</sup>, em Londrina/Paraná, matrícula CEI 50.040.52737/73. (Relatório Fiscal e-fls. 13 a 17).

No curso da mesma ação foram realizados os seguintes lançamentos:

- Debcad n.º 37.182.140-1 – processo n.º 11634.000698/2008-99 – Obrigação Principal – Contribuição Previdenciária parte segurado.

- Debcad n.º 37.182.141-0 – processo n.º 11634.000699/2008-33 – Obrigação Principal – Contribuição à terceiros.
- Debcad n.º 37.182.142-8 – processo n.º 11634.000700/2008-20 - Obrigação Acessória – apresentação de contabilidade de forma deficiente.
- Debcad n.º 37.134.450-6 – processo n.º 11634.000697/2008-44 – Obrigação Principal – Contribuição Previdenciária Patronal e incapacidade laborativa.

A ciência do lançamento foi em 30/10/2008 (e-fl. 21).

A impugnação foi apresentada em 24/11/2008 (e-fls. 23 a 37), alegando nulidade do auto de infração em razão de coisa julgada, ilegalidade da aferição indireta, ausência da competência do fisco em declarar relações laborais e ilegalidade do lançamento pela CUB.

O Acórdão apreciou a impugnação (e-fls. 140 a 156) e decidiu por não acolher os argumentos.

O Acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAL PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2008 a 30/09/2008

AI 37.182.140-1.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. APRECIACÃO.

À esfera administrativa não cabe conhecer de arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo, matéria de competência do Poder Judiciário, por força do próprio texto constitucional.

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO

Não há que se falar em nulidade quando a exigência fiscal sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis, contendo o lançamento descrição dos fatos suficiente para o conhecimento da infração cometida e não se vislumbrando nos autos a ocorrência de preterição do direito de defesa.

ATOS NORMATIVOS. VIGÊNCIA. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A vigência dos atos normativos e administrativos editados pelo Ministério da Previdência Social, pela Secretaria da Receita Previdenciária e pelo INSS fica mantida, enquanto não modificados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

AFERIÇÃO INDIRETA. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL

Se no exame da escrituração contábil ou de outro documento do sujeito passivo a Auditoria Fiscal constatar que a sua contabilidade não registra a remuneração real paga aos segurados a seu serviço, serão apuradas por aferição indireta as contribuições previdenciárias devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

AFERIÇÃO INDIRETA. INDICADORES.

Compete exclusivamente ao Fisco a escolha dos indicadores mais apropriados para a apuração da remuneração da mão-de-obra por aferição indireta.

CONSTRUÇÃO CIVIL. CUB - CUSTO UNITÁRIO BÁSICO.

A utilização do Custo Unitário Básico - CUB, para apuração da mão-de obra de acordo com a área construída, é técnica indicada para aferição indireta em obra de construção civil.

DILIGÊNCIA DESNECESSÁRIA.

A produção de diligência só é cabível quando o julgador administrativo entender que seu convencimento necessita da produção desta prova, não configurando seu indeferimento cerceamento do direito de defesa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte tomou ciência do Acórdão do julgamento de primeira instância em 10/08/2010 (e-fl. 158). Em 01/09/2010, apresentou Recurso Voluntário anexado às e-fls. 159 a 172.

Em preliminar e no mérito alegou os mesmos fatos da impugnação.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, Relatora.

### **Admissão do Recurso**

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

### **Preliminar e Mérito**

O recurso limita-se a transcrever as mesmas alegações da impugnação, com pequenos ajustes na redação, sem contudo debater os argumentos apresentados pela decisão de modo a infirmá-los, motivo pelo qual, utilizando do disposto no §3º art. 57 do Regimento Interno do CARF, transcrevo as conclusões do Acórdão da DRJ, com as quais concordo:

### **Alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade.**

Diante das alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade constantes em diversos pontos da impugnação, cumpre esclarecer que a administração pública deve observar o princípio da estrita legalidade, sendo que as leis e atos normativos nascem com a presunção de constitucionalidade e legalidade, que só pode ser elidida pelo Poder Judiciário, conforme a competência determinada pela Carta Magna.

Inovado o sistema jurídico com uma norma emanada do órgão competente, ela passa a pertencer ao sistema, cabendo à autoridade administrativa tão somente velar pelo seu fiel cumprimento até que seja expurgada do mundo jurídico por uma outra superveniente, ou por declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal.

Salvo algumas situações específicas, a legislação expressamente veda aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação de lei, em virtude de alegações de inconstitucionalidade ou ilegalidade, como se pode observar pelo que dispõe o artigo 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972, na redação dada pela Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009:

*Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).*

(...)

*§6º disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).*

*II ~ que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratória do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).*

*c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).*

Assim, ao agente público, por estar atrelado ao princípio da legalidade, resta o dever de seguir e aplicar os mandamentos impostos pela lei, não podendo dela se afastar, sob pena de ser responsabilizado por esse ato.

### **Arguições de nulidade do lançamento .**

Com relação às alegações da impugnante quanto à nulidade do Auto de Infração, há que se esclarecer, de início, que os pressupostos legais para a validade do Auto de Infração são determinados pelo Decreto n.º 70.235, de 1972, cujo o artigo 10 cita:

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

*I - a qualificação ç do autuado;*

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

*III - a descrição do fato;*

*IV- a disposição legal in/ringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;*

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

O mesmo Decreto n.º 70.235, de 1972, dispõe sobre a nulidade no processo administrativo nos seguintes termos:

*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.*

O Auto de Infração insere-se na categoria prevista no acima transcrito inciso I do art. 59 do Decreto 70235/72 (atos e termos), sendo nulo, portanto, quando lavrado por pessoa incompetente.

Havendo irregularidades, incorreções ou omissões diferentes das previstas no artigo 59 do Decreto n.º 70.235, essas não implicarão em nulidade e poderão ser sanadas se o sujeito passivo restar prejudicado, como determina o artigo 60 do mesmo Decreto:

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

**O Auto de Infração em exame foi lavrado por Auditor Fiscal em pleno exercício de suas funções, competente, pois, para tal, e contém todos os requisitos indispensáveis para a sua validade, mencionados no artigo 10 do Decreto n.º 70.235, apresentando, portanto, todos os elementos imprescindíveis para o pleno exercício do direito da ampla defesa pelo contribuinte.** (grifei)

Assim, não há que se cogitar na sua nulidade.

### **Alegações quanto à nulidade do Auto de Infração, em decorrência de coisa julgada.**

A impugnante alega que o Auto de Infração em tela descon siderou a contabilidade da contribuinte, implementando o lançamento com a utilização do CUB, entretanto é filiada do SINDUSCON de Londrina e, conseqüentemente, beneficiada por sentença judicial transitada em julgado, proferida nos autos 2003.70.01.005488-4, que impediria o lançamento realizado, razão pela qual requer sua nulidade.

Requer, também, “*diligências no sentido de que a Procuradoria explicita a amplitude dos efeitos da decisão do SINDUSCON no presente caso.*”

A autuada não juntou aos autos qualquer comprovação de que seja, efetivamente, associada do SINDUSCON, entretanto, ainda que o tivesse feito, não lhe assistiria razão. Tampouco se faz necessário atender ao pedido de diligência.

Consoante consta no mencionado Acórdão, cuja cópia foi anexada pela impugnante à sua peça de defesa, proferido em 02/09/2008, pela 28 Turma do TRF da 4ª Região, nos autos de Apelação/Reexame Necessário 2003.70.01.05488, o SINDUSCON - Sindicato da Indústria da Construção do Norte do Paraná impetrou mandado de segurança preventivo, com pedido liminar, visando **afastar a incidência nominativa dos artigos 61 e 62 da Instrução Normativa INSS/DC 69/2002, para que fossem admitidos os**

**recolhimentos das contribuições pelos valores que foram atribuídos aos serviços pelos empreiteiros/mão-de-obra contratada pelas afiliadas do Sindicato impetrante, possibilitando a expedição de CND - Certidão Negativa de Débito sem obrigá-las a pagar diferenças.** (grifei)

Os artigos 61 e 62 da Instrução Normativa nº 69/2002 discorriam sobre a liberação de CND de obra de construção civil:

*Art. 61. A CND de obra de construção civil será liberada sem exame dos livros contábeis se a empresa apresentar toda a documentação especificada nos incisos I a X do art. 60 e, cumulativamente, a remuneração dos segurados contida em GF IP ou em documento de arrecadação específico, com vinculação inequívoca à obra, corresponder, no mínimo, a 70% (setenta por cento) do valor:*

*I - do salário-de-contribuição apurado com base na área construída e respectivo padrão, na forma prevista no Título III, quando se tratar de edificações prediais;*

*II - da remuneração contida em nota fiscal de serviço ou contrato, apurada de acordo com os artigos 74 a 79 nos demais casos.*

*§1º Para fins de aplicação do disposto no caput, observar-se-á o disposto nos artigos 105 a 107.*

*§ 2º Quando o percentual mínimo previsto no caput não for atingido, a CND somente será liberada após a fiscalização específica da obra nos livros contábeis e demais documentos da empresa.*

*§3º Independentemente da expedição da CND, fica ressalvado ao INSS o direito de cobrar qualquer importância que venha a ser considerada devida em futura ação fiscal.*

*§ 4º A emissão de CND para construção parcial, obra inacabada, regularização de obra por condômino e por adquirente de imóvel incorporado observará o disposto no Título IV.*

*Art. 62. Quando a empresa não possuir a escrituração contábil no momento da regularização, o responsável pela empresa poderá solicitar, por escrito, a expedição da CND, mediante o recolhimento integral das contribuições previdenciárias e das destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), apuradas por aferição nos termos dos incisos I ou II do art. 61, conforme o - requerimento padrão constante do Anexo IV;*

O Juízo sentenciante de primeiro grau julgou parcialmente procedente o pedido formulado pelo impetrante, para determinar que a autoridade impetrada apenas utilizasse o regramento para a expedição de CND, nos termos dos artigos 61 e 62 da IN 69/2002, **após realizar a efetiva fiscalização que encontrasse irregularidade na escrituração contábil das empresas afiliadas ao SINDUSCON, podendo, para tanto, utilizar o CUB - Custo Unitário Básico.**(grifei)

Julgando o apelo apresentado pelo INSS e em sede de reexame necessário, a 2ª Turma do TRF da 4ª Região assim se pronunciou:

**TRIBUTÁRIO. CND. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. ARTS. 61 E 62 DA INNº 69/2002. CUB.**

*1. Somente após a devida fiscalização, e, mais ainda, sendo esta considerada irregular, é que poderá o INSS condicionar a expedição de CND ao regramento dos artigos 61 e 62 da IN nº 69/2000. Do contrário, deverá presumir a*

*regularidade dos números apresentados e expedir o certificado, sem prejuízo, evidentemente, da posterior ação fiscal.*

*2. O CUB, de acordo com as normas da ABNT, pode ser usado como unidade de medida, capaz de permitir a apuração do montante dos salários pagos de forma presumida, já que traz critérios para o cálculo dos custos unitários de construção, não se podendo dizer que foi instituída base de cálculo pela IN 69/2002.*

*3. Apelo e remessa oficial não providos.*

*(...)*

*Na prática, a empresa deste ramo que pretender uma certidão negativa de débito terá dois caminhos: ou se conforma com uma fiscalização cujo término não se sabe quando ocorrerá - o que, certamente, inviabilizará muitas de suas transações rotineiras - ou procede o recolhimento daquele percentual mínimo fixado na Instrução Normativa 69/02, o que faz presumir a regularidade de sua situação fiscal. Ambas as alternativas são inadequadas.*

*Como bem vislumbrado por esse d. Juízo, o art. 205 do Código Tributário Nacional - que trata das normas gerais em matéria tributária - somente exige, para a expedição de CND num prazo de 10 (dez) dias, o respectivo requerimento do interessado, contendo as informações necessárias à identificação da pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade.*

*Por outro lado, a reconhecida falta de estrutura da Administração - que a impede de proceder a fiscalização do mérito no prazo de 10 (dez) dias - não pode ser usada para estender o rol de exigências e muito menos para condicionar a expedição de CND ao recolhimento de um quantum aleatório, mormente se tais providências são instituídas pela via de um expediente normativo cuja função é - ou deveria ser - a de, tão-somente, orientar os agentes públicos na consecução de suas atividades funcionais.*

*Assim, tenho que a segurança, nesse caso, merece ser concedida nos moldes, aliás, em que foi brilhantemente deferida a decisão liminar de fls. 208/218, ou seja, somente após a devida fiscalização, e, mais ainda, sendo esta considerada irregular, é que poderá o INSS condicionar a expedição de CND ao regramento dos artigos 61 e 62 da multicitada Instrução Normativa. Do contrário, deverá presumir a regularidade dos números apresentados e expedir o certificado, sem prejuízo, evidentemente, da posterior ação fiscal.*

*Quanto à utilização do CUB, pelo que informa a autoridade impetrada, não assiste razão às alegações do impetrante, uma vez que o arbitramento do valor da obra somente será feito se não houver outros elementos que possibilitam a apuração do montante tributário devido.*

*A previsão legal da medida está contida no art. 33, caput da Lei nº 8.212/91, que incumbe o INSS de arrecadar, fiscalizar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11, sendo que o § 4º do citado dispositivo legal prevê que:*

*Na falta de prova regular e formalizado, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtida mediante cálculo de 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 corresponsável o ônus da prova em contrário.*

*De fato, o CUB somente poderá ser utilizado quando o contribuinte não apresentar prova regular e formalizado do montante dos salários pagos pela execução da obra, hipótese em que ocorrerá o arbitramento da mão-de-obra utilizada e, por conseguinte, para apuração da base de cálculo das contribuições sociais em apreço. É o que vem fazendo o INSS, conforme informado pela autoridade apontada como coatora, razão pela qual não procede, neste particular, a pretensão do sindicato impetrante.*

*Ante o exposto, voto por negar provimento ao apelo e à remessa oficial.*

(...)

Como se vê, não se faz necessária a realização de qualquer diligência junto à Procuradoria, como quer a impugnante, para se chegar à conclusão de que a decisão proferida nos aludidos autos **não impede o lançamento em apreço, que não se refere à liberação de CND de obra de construção civil sem exame dos livros contábeis e sem prévia fiscalização e sim ao levantamento de contribuições previdenciárias devidas pela atuada em decorrência de edificação de obra de construção civil, apuradas em ação fiscal, possibilidade não vedada, pelo contrário, até prevista no citado Acórdão.** (grifei)

A produção de diligência só é cabível quando o julgador administrativo entender que seu convencimento necessita da produção desta prova, o que não é o caso dos presentes autos, não configurando seu indeferimento cerceamento do direito de defesa.

Quanto ao Acórdão proferido nos autos 783.880/PR, em 04/09/2007, pela 2ª Turma do STJ, que também foi anexado pelo impugnante à peça de defesa, por cópia, refere-se à legitimidade ativa do SINDUSCON/PR para agir como substituto processual, demandando em juízo a tutela de direitos subjetivos individuais de seus sindicalizados, também não impedindo o lançamento em apreço

### **Alegações quanto à ilegalidade da aferição indireta.**

Assevera a defendente que o núcleo da pretensão é o artigo 33, parágrafo 4º da Lei 8212/91, sendo a aferição indireta procedimento de exceção, somente autorizado na ausência de prova do montante dos salários pagos, significando que a Secretaria da Receita Federal deveria trazer, com o Auto de Infração, a prova de que o contribuinte não pagou os valores devidos ou que existiam funcionários informais.

Cita que ônus da prova é, no primeiro momento, do sujeito ativo e que somente após constatação robusta do ilícito tributário é que caberia a contra prova pelo contribuinte.

Alega que desconsiderar toda a contabilidade como se houvessem custos omitidos, exigindo prova negativa por parte do autuado, é comprometer todos os princípios constitucionais do contribuinte.

Afirma que a prova do ilícito tributário não pode ser feita por mera presunção, sem comprovação de dolo, da intenção deliberada de burlar a legislação, sendo que o dolo não pode ser presumido, senão haveria quebra da presunção constitucional da inocência, caso em que todo contribuinte seria um sonegador, até prova em contrário, quando se sabe que a máxima é exatamente o contrário.

Fala que a Receita complicou um fato simples, pois na verdade a sanha de cobrança sobre a construção civil é desmedida e ideológica, sendo o lançamento por arbitramento um verdadeiro despropósito quando, após duas décadas sem faturar muito, o setor começa a melhorar.

Diz que o lançamento só pode ser realizado com base na lei, devidamente tipificado e provado, sendo que o Auto de Infração não trouxe fundamentação legal que autorize a Receita Federal do Brasil a realizar aferição indireta de contribuições previdenciárias.

Afiança que o ato não tem base legal, pois as Instruções Normativas do velho INSS, hoje extinto e incorporado à Receita, também estão extintas.

Assegura que não há lei que autorize a Receita Federal do Brasil a instruir procedimentos administrativos fiscais desta envergadura, quando as instruções normativas conjuntas com o órgão “instinto do INSS”, por óbvio, não estão mais em vigor.

Novamente não assiste razão à autuada.

Quanto às alegações de que as instruções que regem o assunto não estariam mais em vigor, em decorrência da extinção do INSS, transcreve-se o artigo 48 da Lei n.º. 11.457, de 16 de março de 2007, que extinguiu a Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social (e não o INSS) e criou a Secretaria da Receita Federal do Brasil:

*Art. 48. Fica mantida, enquanto não modificados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a vigência dos convênios celebrados e dos atos normativos e administrativos editados:*

*I - pela Secretaria da Receita Previdenciária;*

*II - pelo Ministério da Previdência Social e pelo INSS relativos à administração das contribuições a que se referem os arts. 22 e 3Q desta Lei;*

*III - pelo Ministério da Fazenda relativo à administração dos tributos e contribuições de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil;*

*IV - pela Secretaria da Receita Federal.*

Os fatos que ensejaram a utilização do método da aferição indireta foram devidamente explicitados pela autoridade lançadora, no Relatório Fiscal do Auto de Infração:

(...)

*Com base nos documentos examinados constatamos que a contabilidade não registra, para esta construção, o movimento real de mão de obra utilizada na construção. A mão de obra própria e de empreiteiras, atualizadas, no valor de R\$133.467,72, representam, apenas, trinta e seis por cento em relação ao valor de R\$ 367.405,57, calculado com base no Custo Unitário Básico - CUB, fornecido, mensalmente, pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil - SINDUSCON, conforme Aviso de Regularização de Obra - ARO nº. 197139, de 05/09/2008.*

*Não constou na execução da obra a função de pintor, inerente aos serviços especificados na planilha de serviços, anexa ao contrato de prestação de serviços. A qualificação dos empregados foi identificada através da Classificação Brasileira de Ocupações - CBO, informados nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social- GFIP.*

*Ficou evidente que a empresa utilizou mão de obra que não constou nos registros da empresa, conforme verificado nos processos trabalhistas em que os reclamantes disseram nas petições que foram admitidos em 30/07/2007 e demitidos em 07/03/2008 para prestar serviços nesta e em outras obras da empresa, conforme Autos a seguir discriminados:*

*I- Autos 03530-2008-673-09-00-5 - Segunda Vara da Justiça do Trabalho de Londrina - reclamante Gedalto Batista dos Santos que na petição disse ter sido admitido em 30/07/2007 e demitido em 07/03/2008 e que executou serviços de pintura nesta obra. A empresa emitiu o pedido de acordo, requerido em 25/06/2008 e a Justiça do Trabalho homologou o acordo em 30/06/2008,*

*II- Autos 03525-2008-019-09-00-8 - Segunda Vara da Justiça do Trabalho de Londrina - reclamante Walmax Wilber Martins, na petição, admitido em 30/07/2007 e demitido em 07/03/2008, disse ter executado serviços de pintura nesta obra. A empresa emitiu o pedido de acordo em 25/06/2008, homologado em 22/07/08;*

*III- Autos 03528-2008-019-09-00-1 - Segunda Vara da Justiça do Trabalho de Londrina - reclamante Waner Luiz Jacó, na petição, disse ter sido admitido em 30/07/2007 e demitido em 07/03/2008 e que executou serviços de pintura nesta obra. Acordo requerido pela empresa em 25/06/2008,*

*IV- Autos 03526-2008-663-09-00-0 - Quarta Vara da Justiça do Trabalho de Londrina - reclamante João Salustiano de Souza - Termo de Audiência do Acordo em 04/06/2008,'*

*V- Autos 03527-2008-513-09-00-0 - Terceira Vara da Justiça do Trabalho de Londrina - reclamante Luciano Aparecido de Brito - pedido de acordo requerido em 25/06/2008, com reconhecimento de vínculo empregatício no período de 17/12/2007 a 29/02/2008, homologado pela Justiça do trabalho em 01/07/2008.*

*Face o exposto, na falta de prova regular e formalizada, nos termos do artigo 33, parágrafos 3º, 4º e 6º da Lei 8212/91, combinados com os artigos 233, 234 e 235 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3048/9 efetuamos o cálculo da mão de obra empregada com base na área construída tipo e padrão da construção e no Custo Unitário Básico - CUB. As tabelas do custo da construção civil são fornecidas, mensalmente, pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil - SINDUSCON. Para o cálculo da área a regularizar e' utilizado o CUB da competência de emissão do Aviso de Regularização das Obras - ARO, conforme Instrução Normativa IN SRP nº 03, de 14 de julho de 2005, artigos 437, 442, 443, 445 e alterações da INSMPS SRP nº 24, de 30/03/2007 e IN MF/RFB nº 829, de 20/03/2008.*

*Foram deduzidas no cálculo os valores da mão de obra própria, declarada em GFIPs da Virtual Construções Civis Ltda, das empreiteiras e a mão de obra representada por cinco por cento das notas fiscais de fornecimento de concreto preparado, conforme Aviso de Regularização de Obras - ARO.*

(...)

Cópias dos acordos/conciliações relativos aos processos trabalhistas acima citados foram juntadas pelo Auditor Fiscal ao processo 11634000697/2008-44, ao qual o presente processo encontra-se apensado.

A contribuinte insurge-se, tecendo alegações vagas relativamente às irregularidades apontadas pela fiscalização sem, no entanto, trazer aos autos nenhum elemento probante passível de desconstituir o lançamento.

Limitou-se a juntar planilhas (Demonstrativo INSS - Obra AONP, Orçamento Sintético Obra AONP, Orçamento Analítico Obras AONP, Curva ABC de Insumos Global Obras AONP e Composição de Serviços Obra AONP) que, além de estarem sem qualquer assinatura, não são hábeis para descaracterizar o fato de que a contabilidade da empresa não registrou a real mão de obra utilizada para a edificação da obra em questão, nem para desconstituir o lançamento.

Por outro lado, ao contrário do que quer a impugnante, o lançamento por aferição indireta encontra-se devidamente fundamentado, tanto no relatório “Fundamentos Legais do Débito”, quanto no Relatório Fiscal, que são partes integrantes do Auto de Infração e que mencionam o artigo 33, parágrafos 3º, 4º e 6º, da Lei 8212/91, bem como os artigos 234 e 235 do Regulamento da Previdência Social - RPS aprovado pelo Decreto 3048/1999, cuja redação em vigor por ocasião do lançamento previa:

*Lei 8212/91*

*Art. 33*

*(...)*

*§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 co-responsável 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.*

*Regulamento da Previdência Social:*

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

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

*Art. 234. 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, de acordo com critérios estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social, cabendo ao proprietário, dono da obra, incorporador, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário.*

*Art. 235. Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita ou do faturamento e do lucro, esta será desconsiderada, sendo apuradas e lançadas de*

*ofício as contribuições devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.*

Como se pode verificar pela transcrição dos dispositivos legais acima, uma das decorrências da apuração da base de cálculo de contribuições previdenciárias por meio de aferição indireta com fundamento no §§ 3º, 4º e 6º do artigo 33, da Lei n.º 8.212, de 1991, é justamente a inversão do ônus da prova, podendo o Fisco inscrever de ofício a importância que reputar devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. Em decorrência, simples manifestações de contrariedade por parte dos impugnantes não tem o condão de afastar atos administrativos dotados de presunção de legitimidade, legalidade e veracidade.

### **Alegações quanto à ausência da competência do fisco para declarar relações laborais, a invasão da competência da Justiça do Trabalho e a ausência de provas da existência de empregados não registrados:**

A impugnante assevera que o lançamento por via indireta parte de uma presunção fiscal ilegal e sem base no sentido de que “se o contribuinte tem reclamações trabalhistas existem trabalhadores que não estão em sua folha - que não foram registrados - assim as contribuições foram pagas em valores menores”, o que é um absurdo.

Diz que somente a Justiça do Trabalho tem competência para declarar a existência ou não da relação laboral, consoante a Súmula 368 do TST, competência que o fisco não pode invadir dizendo quem tem ou não relação de emprego, sendo inconstitucional a interpretação do artigo 33 da lei 8212/91.

Alega que se os trabalhadores demandaram a contribuinte na Justiça do Trabalho e esta realizou os pagamentos que a justiça laboral julgou exigíveis, nada mais pode ser cobrado pela Receita Federal do Brasil. Afiança que entender, então, que o contribuinte possa sofrer o lançamento de ofício, por arbitramento, porque toda a contabilidade estaria errada, trata-se de sanção política, uma forma ilegal de exigir o tributo sem o devido processo legal.

Assegura que o que a Receita realiza no caso em tela é a presunção da existência de fatos geradores de contribuições previdenciárias pelos possíveis trabalhadores não inscritos na folha de pagamento do contribuinte, contudo a única prova disto - que não seria prova contra o autuado - são algumas trabalhistas onde o contribuinte já pagou tudo que era devido.

Menciona que nas ações trabalhistas sem o reconhecimento de vínculo os reclamantes ficam caracterizados como autônomos, por sentença judicial homologatória, o que significa que não existem contribuições previdenciárias. Expõe que os colaboradores autônomos não eram empregados, não tinham subordinação, trabalhavam para várias outras empreiteiras e o pagamento foi feito como autônomo, assim o Auto de Infração não apresenta precisão.

Cita que nas reclamações trabalhistas que levaram à aferição indireta constam também outros reclamados e se a autuada apresentou todas as retenções de seus subempreiteiros, o lançamento deveria especificar quem é o contribuinte que tinha trabalhadores informais, na condição de empregados.

Fala que as ações trabalhistas não autorizam a tributação indireta pelo simples fato de que não houve reconhecimento de vínculo empregatício, sendo que, com a decisão homologatória da Justiça do Trabalho, o contribuinte tem um título judicial dizendo que não tem outros empregados que não os declarados na contabilidade, o que quer dizer que a Receita tinha que localizar outras provas ou elementos para formar sua presunção fiscal.

Assevera que, como o Judiciário declarou oficialmente que não há relação laboral, a Receita não pode dizer o contrário.

Não assiste razão à contribuinte.

Inicialmente cabe ressaltar que em momento algum houve invasão à competência da Justiça do Trabalho e/ou declaração de vínculo de emprego por parte do fisco.

O que ocorreu foi que, como evidência de que a contabilidade da empresa não registrava o movimento real de mão de obra utilizada para a obra em questão, a autoridade lançadora citou ações trabalhistas que resultaram em acordos/conciliações com ou sem reconhecimento de vínculo empregatício, ações estas relativas a pessoas que, como consta dos documentos acostados aos autos pelo Auditor Fiscal (fls. 12 a 41), disseram, em suas petições, terem sido admitidas em julho de 2007 e demitidas em março de 2008 e haverem trabalhado na obra em questão, inclusive na qualidade de pintor, função que o auditor informou não haver constado dentre os que, oficialmente, executaram a obra.

Engana-se também a defendente quando afirma que, como nas ações trabalhistas não houve o reconhecimento de vínculo, os reclamantes ficam caracterizados como autônomos, o que significaria que não existem contribuições previdenciárias.

As tomadoras de- serviços de contribuintes individuais autônomos não estão isentas de contribuir para o custeio do regime geral de previdência social, mediante aplicação de percentual incidente sobre a remuneração a eles paga, como prevê o inciso III, do art. 22, da Lei 8.212, de 1991:

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

*(...)*

*III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)*

Além disto, têm a obrigação de descontar da remuneração paga a contribuição do segurado contribuinte individual, desde a vigência da Lei 10.666, de 08 de maio de 2003, que prevê, em seu artigo 4º:

*Art. 4 º " Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia 10 (dez) do mês seguinte ao da competência.*

Também é errônea a afirmação da impugnante no sentido de que não houve nenhum caso de reconhecimento de vínculo empregatício. Contrariando o afirmado pela defendente, consta no acordo firmado com Luciano Aparecido de Brito, referente à ação trabalhista 03527-2008-513-09-00-0:

*(...)*

*As partes concordam e convencionam que todo ônus do presente acordo recairá somente sobre a Primeira Reclamada, VIRTUAL CONSTRUÇÕES CIVIS LTDA., ficando excluída da relação processual as demais Reclamadas.*

*(...)I" Reclamada reconhece o vínculo empregatício que de fato existiu entre as partes, que é de 17 de dezembro de 2007 a 29 de fevereiro de 2008, e fará a anotação do mesmo na CTPS do Reclamante, no prazo de 15 dias (...)*

Quanto à alegação sobre a existência de outras reclamadas, veja-se que nos acordos consta que as próprias partes convencionam que todos os ônus deles decorrentes recairiam somente sobre a primeira reclamada, Virtual Construções Civis Ltda, ficando excluídas da relação processual as demais reclamadas.

De qualquer modo, nem estas, nem as demais alegações da autuada são hábeis para descaracterizar o fato de que **sua contabilidade não registrava o movimento real de mão de obra utilizada na obra de construção civil em questão**, o que levou à aferição indireta da base de cálculo das contribuições devidas, não de forma ilegal ou como sanção política, como diz a impugnante, e sim com base no determinado na legislação pertinente. (grifei)

Cumprir destacar que a atividade administrativa é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais. Assim, uma vez constatado que há uma obrigação tributária inadimplida, a autoridade administrativa tem o poder-dever de efetuar o lançamento. Os critérios para a fixação do valor devido são consignados pela legislação e não criados arbitrariamente pela autoridade lançadora. Assim, o lançamento é um reflexo do que prevê a legislação e não da vontade do agente lançador, que apenas cumpre o seu papel de aplicar a norma ao caso concreto.

### **Alegações quanto à ilegalidade do lançamento pelo CUB.**

Diz a impugnante que o arbitramento pelo CUB não pode ser realizado, sob pena de gerar duplo lançamento, bis in idem.

Afirma que a aferição por via de CUB e ARO foi feita de modo errôneo, com tudo sendo nivelado por cima, em um raciocínio simplista, pelo padrão mais caro (padrão alto).

Assevera que o CUB utiliza materiais que não estão na obra, as margens de lucro, custos e despesas se tornam, através do CUB, extremamente artificiais, sendo a tributação exagerada, conforme planilhas demonstrativas que anexou à impugnação.

Cita que, no caso, como se trata de obra pública, os custos da mão de obra e materiais ficam restritos ao edital, sendo que o contribuinte não tem como sonegar a mão de obra, a não ser que queira levar prejuízo, sendo que o lucro máximo seria de 5%, R\$ 114.869,90, consoante planilha que anexou à peça de defesa.

Requer que seja realizado novo ARO, com a participação do contribuinte, com dados técnicos e precisos.

Em que pese o esforço argumentativo «demonstrado pela contribuinte em sua peça defensiva, não vejo, em suas razões, fundamentos passíveis de elidir o lançamento em apreço.

Ainda que não seja este o entendimento da impugnante, o procedimento por ela combatido encontra-se previsto nas orientações inerentes à fiscalização de obras de construção civil, dispostas em atos normativos expedidos pela autoridade competente para tal.

**Conforme previsto na Lei 8212/91, 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 co-responsável o ônus da prova em contrário.** (grifei)

Prevê ainda aquela Lei que, 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, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Ao disciplinar tais dispositivos legais, o RPS - Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, determinou que os critérios de aferição seriam estabelecidos pelo fisco, conforme se constata na transcrição abaixo:

*Art. 234. 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, de acordo com critérios estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social, cabendo ao proprietário, dono da obra, incorporador, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário.*

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

O procedimento adotado pelo auditor fiscal, para o lançamento de ofício das contribuições devidas em relação à obra em questão, por meio de aferição indireta, está de acordo com as orientações legais, em especial a Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005 (DOU de 15/07/05), em vigor por ocasião da lavratura do Auto de Infração, que estabelecia que, **para a apuração do valor da mão-de-obra empregada na execução de obra de construção civil, em se tratando de edificação, deveriam ser utilizadas as tabelas do Custo Unitário Básico - CUB**, divulgadas mensalmente na Internet ou na imprensa de circulação regular, pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil - SINDUSCON.(grifei)

O Custo Unitário Básico - CUB é o principal indicador do setor da construção civil, calculado mensalmente pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil de todo o país. Reflete a variação mensal dos custos de materiais e mão-de-obra, através de metodologia própria estabelecida em norma editada pela ABNT - Associação Brasileira de Normas Técnicas. Esse índice representa apenas um custo parcial da obra, haja vista não estarem incluídos encargos adicionais, tais como elevadores, fundações especiais, honorários, dentre outros. Mesmo assim, é o índice mais confiável e é utilizado pelos profissionais da construção civil.

Quanto ao ARO - Aviso para Regularização de Obras, aqui também não assiste razão à defendente, pois a fiscalização observou as normas vigentes, não procedendo a alegação da impugnante no sentido de que foi efetuado de modo errôneo, com tudo sendo nivelado por cima, em um raciocínio simplista, pelo padrão mais caro (padrão alto).

Também não há razão nem respaldo legal para que “*seja realizado novo ARO agora com a participação do contribuinte, com dados técnicos e precisos*”, como requer a impugnante em sua peça de defesa.

No ARO (fls. 57 e 58 do processo 11634000697/2008-44, ao qual o presente processo encontra-se apensado), a obra foi enquadrada pelo fisco como projeto comercial - salas e lojas, padrão normal (e não padrão alto, com cita a defendente), havendo sido observadas, para o preenchimento daquele documento, tanto as instruções contidas na então vigente Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, quanto as informações prestadas pela própria autuada na DISO - Declaração e Informações sobre Obra de Construção Civil assinada por representante da empresa e datada de julho de

2008 (fls. 61 a 64 do ao processo 11634.000697/2008-44, ao qual o presente processo encontra-se apensado)

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por CONHECER em parte o recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, rejeitar as preliminares, e no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias