



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

**Processo n°** 12268.000720/2008-89  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-003.150 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de agosto de 2013  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - CONSTRUÇÃO CIVIL  
**Recorrente** BAUCON EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇÕES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/11/2008 a 30/11/2008

FALHAS CONTÁBEIS. FALTA DE INTERFERÊNCIA NO CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES. ARBITRAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não se admite o arbitramento das contribuições, motivado por falhas contábeis, quando estas não têm relevância para o cálculo das contribuições.

CENTRALIZAÇÃO DE REGISTROS CONTÁBEIS DE VÁRIAS OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. IMPOSSIBILIDADE DE VERIFICAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES COM BASE NA CONTABILIDADE. AFERIÇÃO INDIRETA. PROCEDÊNCIA.

É causa para aferição indireta do salário-de-contribuição o fato da empresa contabilizar os valores concernentes a várias obras de construção civil em um mesmo centro de custo, posto que impossibilita a verificação da regularidade fiscal de cada um dos empreendimentos.

AFERIÇÃO INDIRETA DA REMUNERAÇÃO PARA EXECUÇÃO DE EDIFICAÇÕES. MÉTODO CUB.

Tratando-se de aferição indireta das remunerações utilizadas na execução de edificações, deve-se utilizar o método que leve em conta a área construída e o padrão da obra com base no Custo Unitário Básico - CUB.

CÁLCULO DA REMUNERAÇÃO POR AFERIÇÃO INDIRETA. FUNÇÕES E ATIVIDADES NÃO COMPONENTES DO CUB. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

Na obtenção, mediante a aferição indireta, do salário-de-contribuição decorrente de execução de obra de construção civil, não devem ser consideradas as remunerações de trabalhadores e as retenções sobre notas fiscais de serviço que não componham o cálculo do Custo Unitário Básico - CUB.

AFERIÇÃO INDIRETA. PROVA EM CONTRÁRIO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. ARGUMENTOS INSUFICIENTES. PROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Nos lançamentos em que se justifica aplicação da aferição indireta da base de cálculo, não tendo o sujeito passivo feito prova suficiente quanto à improcedência do lançamento, deve prevalecer o arbitramento levado a efeito pelo fisco.

APLICAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO ART. 61 DA LEI N. 9.430/1996.

Tendo havido lançamento de ofício das contribuições, não é cabível a aplicação do art. 61 da Lei n. 9.430/1996, posto que este dispositivo é destinado às situações em que o recolhimento fora do prazo é efetuado espontaneamente pelo sujeito passivo.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/11/2008 a 30/11/2008

NULIDADE DA DECISÃO A QUO. FALTA DE ENFRENTAMENTO DE TODOS OS PONTOS TRAZIDOS NA IMPUGNAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

O julgador não é obrigado a se manifestar sobre todas as alegações das partes, nem a se ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a se manifestar acerca de todos os argumentos presentes na lide, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, ) por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância. II) pelo voto de qualidade, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da apuração o levantamento AF1 - PARQUE DOS TROPEIROS AFERIÇÃO. Vencidos os conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Igor Araújo Soares e Carolina Wanderley Landin, que davam provimento parcial em maior extensão, ao limitarem o valor da multa em 20%, sendo que a conselheira Carolina Wanderley Landim, votou, também, por afastar toda a aferição indireta.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

## Relatório

Trata-se de recurso interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão n.º 02-40.071 de lavra da 6.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ em Belo Horizonte (MG), que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada para desconstituir o Auto de Infração – AI n.º 37.188.879-4.

O crédito em questão trata da exigência de contribuições dos segurados incidentes sobre a remuneração dos segurados que atuaram em obras de construção civil de responsabilidade da empresa atuada.

Nos termos do relato do fisco, a remuneração foi aferida indiretamente com base na área construída e no padrão da edificação, tomando-se como parâmetro o método do Custo Unitário Básico – CUB.

Para justificar o procedimento adotado, a Autoridade Lançadora apresentou dados que comprovariam que a contabilidade da empresa continha informações não condizentes com a realidade econômico-financeira, que houve a contabilização incorreta de custos das obras, além de que a mão-de-obra declarada pela empresa na GFIP seria insuficiente para execução das obras de construção civil fiscalizadas.

Para a obra denominada Condomínio Residencial Montreal (CEI n. 50024.83654/74), afirmou o fisco que a escrituração contábil não observou a obrigação de lançar os fatos contábeis em títulos próprios e por obra de construção civil, uma vez que os custos decorrentes da edificação foram registrados no centro de custo “2631 – obras em construção SCP – Jardim Canadá”, no qual eram alocados os lançamentos relativos a três obras independentes (Montreal, Quebec e Vancouver).

Em relação à obra Residencial Parque dos Tropeiros (CEI n. 50025.65124/73), o fisco asseverou que fez o confronto dos valores das notas fiscais relativas à compra de concreto usinado com os lançamentos contábeis e verificou que houve lançamentos em duplicidade, com consequente aumento dos custos da obra.

O fisco apresentou, para as obras Condomínio Montreal e Residencial Parque dos Tropeiros, estudo detalhado em que tenta demonstrar que a remuneração declarada em GFIP não seria suficiente para conclusão das citadas edificações.

O referido estudo tomou como parâmetros o método do CUB e o método da Produtividade da Mão-de-Obra, este baseado em índices de produtividade constantes na Tabela de Composições de Preços para Orçamentos – TCPO. Foram encontrados os seguintes resultados:

Obras	Rem GFI / Rem CUB	Rem GFIP/ Rem TCPO
Residencial Montreal	54,10%	35,40%
Residencial Pq dos Tropeiros	58,89%	63,40%

Em 06/02/2009, a empresa ofertou defesa, na qual alegou a ausência de motivo para que a sua contabilidade fosse desconsiderada, haja vista não haver na Lei n.º 8.212/1991 a obrigação de que a escrituração contábil seja efetuada por obra de construção civil.

Afirmou que a obra Residencial Montreal não teve o seu custo contabilizado em contas individualizadas porque faz parte do empreendimento “Condomínio Jardim Canadá”, composto de três condomínios distintos. Alertou que a contabilização unificada não alterou o recolhimento da contribuição previdenciária.

Quanto aos lançamentos em duplicidade para a obra Residencial Parque dos Tropeiros, sustentou que a falha foi regularizada mediante ajuste de exercícios anteriores.

Argumentou que o procedimento de comparação do custo da mão-de-obra pelos métodos do CUB e da produtividade não autorizam a aferição indireta da remuneração, posto que não se comprovou a existência de erros e omissões contábeis e/ou recusa na apresentação de documentos.

O fisco não conseguiu demonstrar, mediante análise contábil e documental, que existiria mão-de-obra não declarada pela empresa nas referidas obras.

A aferição da mão-de-obra, asseverou, não levou em conta o aumento de produtividade provocado pela utilização de novas tecnologias, bem como da forma de execução dos serviços.

Chamou a atenção para diversos erros cometidos pelo fisco na sua apuração, quais sejam:

a) a Tabela CUB a ser utilizada deveria ser aquela específica para obras do Programa de Arrendamento Residencial – PAR da Caixa Econômica Federal;

b) foram excluídos vários recolhimentos de trabalhadores que efetivamente atuaram nas obras em questão;

c) Relativamente ao empreendimento Residencial Condomínio Parque dos Tropeiros, há, na competência janeiro de 2007, divergência entre o valor declarado pela empreiteira Sermontel Serviços de Montagens Elétricas Ltda (R\$ 3.164,22) e o montante considerado pela fiscalização (R\$ 609,40);

d) não pode ser desconsiderada a retenção de contribuições sobre as faturas da prestadora KLS Construções, mesmo que a contratada não tenha preparado a GFIP;

e) o fisco deixou de aplicar os redutores de área previstos na legislação.

Alegou que o lançamento é nulo, por lhe faltar clareza quanto à ocorrência dos fatos geradores.

O órgão de primeira instância converteu o julgamento em diligência, de modo que o fisco se pronunciasse sobre os erros apontados pelo sujeito passivo. O processo retornou com a Informação Fiscal, na qual o fisco ponderou que:

a) inexistiu erro quanto à aplicação da Tabela CUB, posto que o sujeito passivo, mesmo intimando, não comprovou que o Residencial Parque dos Tropeiros se referia a obra enquadrada como conjunto residencial popular;

b) na aferição indireta da mão-de-obra foram excluídas as remunerações das funções que não fazem parte do Custo do CUB, conforme determina a legislação;

c) não procede a alegação de que tenha havido erro no valor declarado pela empreiteira Semontel Serviços, posto que o valor adotado pelo fisco foi aquele constante no banco de dados da RFB;

d) deve ser feita retificação para incluir na apuração da remuneração da obra Residencial Montreal as notas fiscais n. 22.938; 19.405 e 19.369, todas emitidas pela empresa Hipermix Serviços de Concretagem;

e) na apuração da mão-de-obra são consideradas as remuneração dos trabalhadores alocados pelas prestadoras de serviço na obra e não o valor retido das notas fiscais de prestação de serviço;

f) a base de cálculo dos créditos lançados constitui a diferença entre a remuneração aferidas pelo CUB e a remuneração declarada na GFIP;

g) quanto às empresas Sala Impermeabilizações, Engrena Terraplanagens e KLS, não foram apresentadas GFIP específicas da matrícula, mas mesmo que o tivesse, não seriam consideradas, posto se tratarem de serviços de impermeabilização, pavimentação e terraplanagem, os quais não integram o cálculo do CUB;

h) não há permissivo legal para redução da área do salão de festas;

i) o redutor de área para a churrasqueira foi devidamente aplicado, conforme cálculo apresentado.

Cientificada da diligência, a autuada reiterou as razões apresentadas na defesa.

Na decisão de primeira instância, afastou-se a nulidade do lançamento, sob a justificativa de que as informações e documentos trazidos pelo fisco permitem a perfeita identificação da origem das contribuições lançadas.

No mérito, o órgão *a quo* acatou a retificação sugerida pelo fisco em sede de diligência e, por considerar que a empresa preparou a sua contabilidade de forma inadequada, além de que a mão-de-obra declarada seria insuficiente para execução das edificações, julgou parcialmente procedentes as contribuições aferidas indiretamente pelo método CUB.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, no qual, em apertada síntese, alegou que:

a) todos os processos de débito relativos a mesma ação fiscal devem ser julgados conjuntamente, posto que tratam de matérias conexas;

b) o arbitramento das contribuições é ilegítimo, uma vez que a empresa possui contabilidade regularmente formalizada e a sua desconsideração está fundamentada em premissa equivocada;

c) a aferição indireta do salário-de-contribuição somente deve prevalecer quando se verifique a total impossibilidade de se extrair da documentação apresentada as remunerações pagas aos trabalhadores a serviço da empresa;

d) a estrutura jurídica do “Condomínio Jardim Canadá” (sociedade em conta de participação), formado por três obras independentes denominadas Residencial Montreal, Residencial Quebec e Residencial Vancouver, justifica que a contabilização dos custos tenha se dado em um único centro, a despeito de cada residencial ter sua matrícula no cadastro da Receita Federal;

e) os lançamentos contábeis são consistentes e pautados na documentação relativa ao empreendimento, assim, ao contrário do que se afirmou na decisão recorrida, não houve atropelo à Lei n.º 8.212/1991;

f) a previsão do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/2008, determinando a contabilização individualizada por obra, não se presta a impor obrigação aos contribuintes, posto que sua natureza é infralegal, além de que os registros, da forma como foram efetuados, em nada afetaram o recolhimentos das contribuições sociais;

g) a força probatória da contabilidade quanto ao cálculo das contribuições não pode ser afastada pela existência das duplicidades de lançamentos apontadas pelo fisco no Residencial Parque dos Tropeiros, uma vez que as irregularidades cessaram em abril de 2007 e o saldo contábil irregular foi saneado mediante ajustes de exercícios anteriores;

h) cópias da escrituração contábil comprovam cabalmente a correção do equívoco levantado pela fiscalização, não havendo razão para que não se considere as provas exibidas;

i) é fato que as eventuais imprecisões não trouxeram qualquer prejuízo à apuração das contribuições previdenciárias devidas, cujo pressuposto de incidência é a remuneração dos trabalhadores envolvidos na consecução dos empreendimentos;

j) ao contrário do que consta no relatório fiscal e na decisão recorrida, nem a falta de escrituração contábil individualizada por centro de custo específico, nem as eventuais duplicidades de lançamento, isoladamente, têm o condão de levar à desconsideração da contabilidade como um todo, mormente porque a tais circunstâncias não afetaram a apuração da contribuição previdenciária;

k) a utilização do critério da aferição indireta somente é admissível quando for inviável a correção dos registros contábeis e houver a completa impossibilidade de se apurar o tributo devido com base na escrita;

l) o próprio CARF, conforme decisões colacionadas, não chancela o arbitramento pela simples presunção de que a mão-de-obra utilizada seria insuficiente para a realização do empreendimento imobiliário;

m) o suposto indício de insuficiência de remuneração levantado pelo fisco se mostra inconsistente, na medida em que as particularidades fáticas que circunscrevem a

hipótese confirmam que a mão-de-obra efetivamente empregada no período considerado na autuação não pode ser comparada com os padrões normais de construção civil;

n) a recorrente demonstrou, exaustiva e justificadamente, os elementos que conduzem ao aumento da produtividade da mão-de-obra e reduzem, por conseguinte, a sua utilização nos canteiros, assim, para averiguação da suficiência das horas trabalhadas empregadas nas obras em questão, deve-se observar as particularidades da tecnologia empregada e da forma de execução dos serviços, sob pena de distorção dos resultados

o) o sistema construtivo adotado pela recorrente, em alvenaria estrutural, aliado à utilização do sistema de argamassa industrial, reduzem sensivelmente a utilização de mão-de-obra nas suas edificações;

p) especificamente para a obra Condomínio Montreal, além das observações acima, o fisco deveria ter considerado que a execução foi levada a efeito adotando a fundação tipo radier, bem como mediante o emprego de peças pré-fabricadas na confecção das lajes dos pavimentos e de escadas pré-moldadas prontas;

q) esclareça-se que todo o revestimento externo das construções foi realizado com o sistema de argamassa projetada, não havendo trabalhadores envolvidos no transporte horizontal e vertical do produto;

r) as instalações elétricas e hidráulicas também foram implementadas por sistema construtivo mais célere e menos dispendioso, uma vez que as passagens de tubulações são previamente definidas no projeto, possibilitando a previsão de blocos especiais para tanto, sendo desnecessário cortar/quebrar paredes para embutir instalações, conforme figuras colacionadas;

s) a TCPO, utilizada no cálculo das horas orçadas, depende da obra em análise e não pode ser adotada de forma indiscriminada, posto que representa uma média nacional, além de que sequer possui caráter normativo infralegal, capaz de sujeitar os contribuintes aos padrões ali definidos;

t) há de se considerar ainda que diversos valores contabilizados não compõem o custo do CUB, o que torna imprecisa a comparação efetuada pelo fisco;

u) a TCPO não é aplicável aos chamados “imóveis econômicos”;

v) as particularidades dos imóveis em questão poderiam ter sido verificados *in loco* pela auditoria, porém, esta preferiu trilhar o caminho mais cômodo de fazer ilações que levassem ao arbitramento das contribuições;

w) há serviços que não constam nas planilhas orçamentárias porque não foram executados, assim jamais poderiam ser considerados no cálculo das horas orçadas. Essa questão, por não ter sido considerada pela Autoridade Lançadora, levou a grandes equívocos na apuração;

x) o quantitativo de horas utilizados pela fiscalização para os serviços de elétrica e hidráulica de ambas as obras está superestimado, conforme índices constantes em diversos trabalhos acadêmicos;

y) ao orçar os custos de serviços de alvenaria, o fisco incorporou atividades de transporte, as quais não foram realizadas, posto que estas foram executadas de forma mecânica;

z) verifica-se discrepâncias quanto ao orçamento dos serviços de piso, reboco e aplicação de azulejos, conforme explicações técnicas colacionadas;

a1) o método CUB não leva em conta a variação de produtividade entre as diversas regiões do país;

b1) apresenta várias particularidades das obras em comento que indicam que a mão-de-obra declarada está compatível com os serviços realizados, não havendo motivos para desconsideração de sua contabilidade;

c1) no cálculo da remuneração por aferição indireta foram verificados vários erros que comprometem a imputação fiscal, os quais não foram saneados nem mesmo após a realização de diligência;

d1) por outro lado, o órgão recorrido deixou de apreciar aspectos relevantes para o deslinde da contenda, limitando-se a afirmar que *“Quantos aos demais erros, a defesa não logrou comprová-los...”*;

e1) tal procedimento inquina a decisão de nulidade, uma vez que foi preterido o direito de defesa do sujeito passivo, havendo a necessidade de que os autos retornem à primeira instância, de forma que analisem todas as inconsistências apontadas na impugnação;

f1) o mais grave dos erros cometidos pelo fisco decorreu do enquadramento da obra, posto na aplicação do método CUB dever-se-ia ter tomado o valor correspondente às obras do Programa de Arrendamento Residencial – PAR da CEF, conforme documentação comprobatória do tipo de edificação, a qual foi acostada aos autos;

g1) foram indevidamente desconsideradas as remunerações de vários segurados que laboraram nas obras, sob o injustificável argumento de que esses trabalhadores não fariam parte da composição do CUB;

h1) não foram computadas no cálculo da remuneração os custos dos equipamentos utilizados na produção, o que contraria o disposto na NBR 12.721/2006;

i1) para o empreendimento Residencial Parque dos Tropeiros, na competência 01/2007, há divergência entre o valor declarado pela prestadora Sermontel – Serviços e Montagens Elétricas Ltda e o montante considerado pela fiscalização;

j1) deixou-se de considerar diversas remunerações de mão-de-obra terceirizada, indiscutivelmente vinculadas às obras, cujas retenções da contribuição foram efetuadas sobre o valor das notas fiscais. Apresenta relação dos prestadores;

k1) para aplicação da multa mais benéfica, deve-se utilizar o cálculo previsto no art. 61 da Lei n. 9.430/1996.

É relatório.

## Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

### Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

### Julgamento conjunto

O pedido para que os processos decorrentes da mesma ação fiscal sejam julgados em conjunto está sendo atendido, posto que foram distribuídos para relatoria deste Conselheiro e todos estão em pauta nesta sessão de julgamento.

### Nulidade da decisão recorrida

Alegou o sujeito passivo que a decisão da DRJ seria nula por não ter apreciado todos os argumentos constantes da impugnação, deixando de enfrentar argumentos defensórios relevantes.

Essa tese não merece sucesso.

É que, consoante jurisprudência assente nos tribunais superiores, o julgador não é obrigado a se manifestar sobre todas as alegações das partes, nem a se ater aos fundamentos indicados por elas ou apreciar, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu no caso presente.

Nesse sentido:

*O Tribunal de origem não precisaria refutar, um a um, todos os argumentos elencados pela parte ora agravante, mas apenas decidir as questões postas.*

*Portanto, ainda que não tenha se referido expressamente a todas as teses de defesa, as matérias que foram devolvidas à apreciação da Corte a quo estão devidamente apreciadas.*

*É cediço, no STJ, que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu.*

*Ressalte-se, ainda, que cabe ao magistrado decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.*

*Nessa linha de raciocínio, o disposto no art. 131 do Código de Processo Civil: "Art. 131. O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento." (AgRg no REsp nº 1.130.754, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 13.04.2010).*

*Ou ainda:*

*"o magistrado não é obrigado a responder todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem é obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados " (REsp 684.311/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ 18.4.2006).*

Portanto, descabe a alegação de nulidade pelo fato do órgão recorrido supostamente não ter enfrentado todas as alegações apresentadas pelo sujeito passivo na sua defesa, uma vez que a DRJ fundamentou sua decisão com esteio nos elementos que julgou mais se adequarem ao direito aplicável.

### **Aferição indireta**

O sujeito passivo asseverou que não há justificativa legal para desconsideração de sua contabilidade, de modo que não deve prevalecer o arbitramento das contribuições lançadas, além de que não houve recusa em apresentar todos os elementos requeridos pela Autoridade Fiscal.

Façamos um breve passeio acerca da legislação que dá guarida à aferição indireta da remuneração para obtenção de bases de cálculo utilizadas na presente apuração.

O arbitramento da base de cálculo de tributos em geral é previsto no Código Tributário Nacional, art. 148<sup>1</sup>, tendo cabimento quando as informações prestadas pelo sujeito passivo não mereçam fé. 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<sup>2</sup>, os quais trazem a possibilidade de arbitramento das contribuições, quando haja recusa, sonegação ou apresentação deficiente de informações por parte do sujeito passivo.

<sup>1</sup> Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

<sup>2</sup> Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar 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.

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 arbítrio 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 fisco justificou a adoção da aferição indireta em três razões, quais sejam:

- a) falta de contabilização individualizada para a obra Residencial Montreal;
- b) lançamentos de notas fiscais em duplicidade na contabilização dos custos da obra Residencial Parque dos Tropeiros;
- c) divergência entre os valores declarados na GFIP para ambas as obras e aqueles obtidos com pelo método CUB e pela Tabela de Composições de Preços para Orçamentos – TCPO.

Os erros apontados quanto a escrita contábil foram punidos com a aplicação de multa nos autos de infração há pouco julgados, tendo esse colegiado concluído que efetivamente as infrações se configuraram.

Uma pergunta, todavia, mostra-se pertinente nesse momento: essas infrações seriam suficientes para que toda a escrita contábil fosse desconsiderada e as contribuições fossem apuradas por aferição indireta?

Fazendo-se uma interpretação sistemática entre as disposições previstas nos §§ 3. e 4. do art. 33 da Lei n.º 8.212/1991, pode-se chegar a conclusão de que é prerrogativa do fisco a utilização da aferição indireta para se calcular o montante das remunerações pagas para execução de obra de construção civil, desde que o sujeito passivo não apresente os documentos necessários ao cálculo da contribuição devida ou os apresente com deficiência.

Nessa toada, somente cabível a aferição indireta do salário-de-contribuição quando o fisco se veja impossibilitado de apurar as remunerações com base nos documentos apresentados pela empresa.

---

§ 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.

(...)

Na espécie, não se registrou a falta de apresentação de documentos necessários a quantificação da mão-de-obra, eis que foram disponibilizados folhas de pagamento, GFIP, recibos e notas fiscais, todos com vinculação inequívoca às obras.

As falhas contábeis relativas à duplicidade de lançamentos de notas fiscais relativas a obra Residencial Parque dos Tropeiros, foi punida com imposição de multa isolada, mas não leva, entendo, necessariamente à apuração do tributo por arbitramento, posto que não vejo que seja causa de desconsideração total da contabilidade, haja vista que o erro no lançamento de notas fiscais não impede o cálculo da remuneração paga para execução da obra.

Sobre essa questão há precedentes do CARF no sentido de que falhas contábeis que não interfiram na apuração das contribuições previdenciárias não podem ser tomadas como motivo para desconsideração total da contabilidade, com consequente apuração das contribuições por arbitramento. Vejamos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS  
PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/03/2001 a  
30/01/2003*

*AFERIÇÃO INDIRETA. CUB*

*Não se pode adotar o método excepcional da aferição indireta sob o argumento de imprestabilidade da contabilidade apresentada, quando ocorridos meros equívocos em contas contábeis que em nada dizem respeito à apuração dos salários pagos pela execução de obra de construção civil.*

*(Acórdão n. 2301-003.016 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 16/08/2012)*

.....  
.....

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS  
PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/04/2000 a  
31/12/2005*

*NORMAS GERAIS DIREITO TRIBUTÁRIO. APURAÇÃO  
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS POR  
ARBITRAMENTO. NECESSIDADE MOTIVAÇÃO NOS  
TERMOS DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.  
INEXISTÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA LANÇAMENTO.*

*De conformidade com a legislação de regência, especialmente artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91, a constituição do crédito tributário por aferição indireta/arbitramento, somente poderá ser levada a efeito quando devidamente demonstrada/comprovada a ocorrência da impossibilidade da aferição direta dos fatos geradores de tais tributos, em face da sonegação de documentos e/ou esclarecimentos solicitados ao contribuinte ou sua apresentação deficiente. A simples informação da utilização de referida presunção legal, sem que haja a sua devida motivação, não tem o condão de suportar o lançamento por arbitramento.(...)*

(Acórdão n. 2401-002.221 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 20/01/2012)

.....  
.....  
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS  
PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/02/2001 a  
31/12/2003

LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO  
INDIRETA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO, PELO  
FISCAL AUTUANTE, DA PRESENÇA DOS REQUISITOS.  
IMPOSSIBILIDADE.

*Apesar do método da aferição indireta ser uma prerrogativa do Fisco para os casos em que a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, quando da lavratura do auto de infração deve ser demonstrada a presença de todos os requisitos indispensáveis para a sua validade, além da juntada dos documentos que orientaram a Autoridade Fiscal, e a apresentação de relatório fiscal devidamente fundamentado com todos os fatos que levaram à desconsideração da contabilidade da empresa, elementos estes que serão importantes para a defesa do contribuinte, não bastando a simples menção de que algumas notas fiscais ou folhas de pagamento não foram contabilizadas.*

ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E  
NO CÁLCULO DO MONTANTE DEVIDO. VÍCIO  
MATERIAL. OCORRÊNCIA.

*A base de cálculo e o cálculo do montante devido constituem elemento material/intrínseco do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. A adoção de métodos que resultem em base de cálculo incerta e duvidosa constitui ofensa aos elementos substanciais do lançamento, motivo pelo qual deve ser reconhecida sua total nulidade, por vício material. Recurso voluntário provido.*

(Acórdão n. 2402-002.126 – 4ª Câmara /2ª Turma Ordinária, de 30/09/2011).

De se concluir que a apuração por arbitramento das contribuições relativas à obra Residencial Parque dos Tropeiros não deve prevalecer, posto que a justificativa do fisco para desconsideração da contabilidade se funda em falhas que não impedem a apuração do salário-de-contribuição com base nos documentos apresentados e na própria escrita contábil.

Para o empreendimento denominado Residencial Montreal a situação muda de figura. O próprio sujeito admitiu que escriturou os custos envolvidos juntamente com os de duas outras obras, o Residencial Quebec e o Residencial Vancouver.

É que a contabilização em um mesmo centro de custo de fatos contábeis relativos a três obras independentes, além de representar descumprimento de obrigação acessória, impede que o fisco possa fazer o cotejo entre a documentação apresentada e os lançamentos contábeis.

Mesmo tendo-se em conta que houve a apresentação de folhas de pagamento, GFIP, recibos, etc, o fisco estaria impedido de verificar em qual das obras deram-se os fatos geradores. Bastante elucidativo o pronunciamento do fisco, quando prestou informações em sede de diligência fiscal:

*“A contabilização se fosse efetuada na forma prevista pela legislação em nada comprometeria “a relevância da demonstração da estrutura jurídica do empreendimento”, enquanto, na forma como foi feita, com todos os custos das três obras lançados em um único centro de custos, inviabilizou a auditoria fiscal com base na contabilidade da empresa. Este critério contábil adotado impossibilita a identificação e a segregação, de forma clara e precisa, de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias decorrentes da execução de cada obra de construção civil individualmente. Também há uma impossibilidade prática de segregar custos de uma e outra obra, o que inviabiliza qualquer tentativa de auditar a obra com base nos custos incorridos;”*

Esse posicionamento deixa bem clara a limitação imposta ao fisco pela contabilização centralizada do custo da obra. Posiciono-me, então, pela validade do procedimento de aferição indireta para apuração do salário-de-contribuição decorrente da execução da obra Residencial Montreal.

Passemos então a analisar a possibilidade do arbitramento em face da discrepância entre a contribuição declarada e aquela apurada com esteio no método CUB e na Tabela – TCPO.

A princípio o simples fato da mão-de-obra declarada divergir dos valores apurados com base em métodos indiretos de aferição não é causa a justificar o arbitramento. Para que esse procedimento seja válido, deve haver o pressuposto da apresentação deficiente de documentos.

Assim, a comparação entre os valores declarados em GFIP com as remunerações determinadas pelo método CUB e a pela Tabela – TCPO tem cunho apenas elucidativo, no sentido de reforçar as conclusões do fisco acerca da insuficiência de mão-de-obra na execução dos projetos de construção civil.

À guisa de conclusão, posso afirmar que deve prevalecer o arbitramento em relação à obra Residencial Montreal, devendo ser afastada a aferição indireta para a obra Residencial Parque dos Tropeiros.

### **Aplicação do Método CUB**

Alega a empresa que a própria aferição levada a efeito pela auditoria, mediante a adoção do método CUB, revela-se incorreta, posto que deixou de considerar a remuneração de vários profissionais que aturam na execução das obras.

A aferição indireta das remunerações para os serviços prestados em obras de construção civil é feita com base na área e no padrão de execução da construção, conforme determina o § 4. do art. 33 da Lei nº 8.212/1991.

Na data do lançamento o procedimento de aferição era normatizado pela Instrução Normativa – SRP n. 03/2005, que assim dispunha:

*Art. 435 . Para a apuração do valor da mão-de-obra empregada na execução de obra de construção civil, em se tratando de edificação, serão utilizadas as tabelas do Custo Unitário Básico - CUB, divulgadas mensalmente na Internet ou na imprensa de circulação regular, pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil - SINDUSCON.*

*§ 1º Custo Unitário Básico - CUB é a parte do custo por metro quadrado da construção do projeto-padrão considerado, calculado pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil de acordo com a Norma Técnica nº 12.721, de 2006, da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT, e é utilizado para a avaliação dos custos de construção das edificações. (Redação dada pela IN SRP nº 24, de 30/03/2007) (Vide art. 3º da IN SRP nº 24, de 30/04/2007)*

*§ 2º Serão utilizadas as tabelas do CUB publicadas no mês da emissão do ARO referente ao CUB obtido para o mês anterior. (Redação dada pela IN SRP nº 24, de 30/03/2007) (Vide art. 3º da IN SRP nº 24, de 30/04/2007) (Vide art. 3º da IN RFB nº 829, de 18/03/2008)*

*§ 3º Em relação à obra de construção civil, consideram-se devidas as contribuições indiretamente aferidas e exigidas:*

*I - na competência de emissão do ARO;*

*II - na competência da emissão das notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços, quando a aferição indireta se der com base nestes documentos;*

*III - em qualquer competência no prazo de vigência do Mandado de Procedimento Fiscal, quando a apuração se der em Auditoria-Fiscal de obra para a qual não houve a emissão do ARO.*

*§ 4º Serão utilizadas as tabelas do CUB divulgadas pelo SINDUSCON:*

*I - da localidade da obra ou, inexistindo estas;*

*II - da unidade da Federação onde se situa a obra;*

*III - de outra localidade ou de unidade da Federação que apresente características semelhantes às da localidade da obra, caso inexistam as tabelas previstas nos incisos I e II deste parágrafo, a critério da chefia do Serviço/Seção de Arrecadação da DRP circunscricionante da obra.*

*§ 5º Para obras executadas fora da circunscrição da DRP do estabelecimento centralizador da empresa construtora, serão utilizadas as tabelas divulgadas pelo SINDUSCON ao qual o município a que pertence a obra esteja vinculado ou, inexistindo estas, as tabelas de CUB previstas no inciso II do § 4º deste artigo.*

Assim, ao utilizar o método CUB para aferição indireta das remunerações decorrentes da execução das obras, o fisco respaldou-se na legislação previdenciária, não havendo desvio quanto a utilização deste procedimento, o qual inclusive é admitido pelo Egrégio STJ, como se pode ver da decisão abaixo:

*PREVIDENCIÁRIO E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. IRREGULARIDADE DE DOCUMENTOS. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE. ART. 33, § 4º, DA LEI 8.212/91. REEXAME DE MATÉRIA PROBATÓRIA. ÓBICE DA SÚM. 07/STJ.*

*CUSTO UNITÁRIO BÁSICO – CUB. UTILIZAÇÃO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ART. 197, DO CTN. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA - CDA.*

*SUBSTITUIÇÃO DO FATOR DE ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. ARTS. 202 E 203, DO CTN. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 13/STJ E ART. 255, DO RISTJ. PRECEDENTES.*

*1. Comprovada a irregularidade na escrituração contábil da pessoa jurídica, sujeito passivo da obrigação tributária, pode a Fazenda Pública, nos termos expressos do art. 33, § 4º, da Lei 8.212/91, valer-se da aferição indireta dos valores devidos, conforme evidenciado na hipótese.*

*2. A verificação de eventual equívoco na fiscalização dos documentos contábeis da empresa recorrente, o que, em tese, afastaria a utilização do lançamento por arbitramento, é mister que encontra óbice intransponível na Súmula 07/STJ.*

*3. A Lei 4.591, de 16/12/64, determinou que a Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT, estabelecesse, dentre outros, critérios e normas para o cálculo de custos unitários de construção, o que foi materializado por intermédio da NB 140, atual NBR 12.721/92, que define os padrões para a apuração do Custo Unitário Básico da Construção Civil – CUB. Esta unidade de medida é calculada mensalmente pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil – SINDUSCON, não havendo neste ato ingerência do agente previdenciário fiscalizador e tampouco estabelecimento de base de cálculo diversa da legalmente prevista.*

*4. Improcede a alegada ofensa ao art. 97 (inc. I e IV) do CTN, porquanto a Autarquia Previdenciária, ao utilizar o Custo Unitário Básico-CUB, não instituiu base de cálculo por intermédio de Ordem de Serviço, mas tão-somente aplicou um método para apurá-la, procedimento que se evidencia inteiramente em sintonia com o § 4º, art. 33, da Lei 8.212/91.*

5. Na esteira dos precedentes da Corte, a mera substituição do fator de atualização monetária – na hipótese, a TRD pelo INPC –, não induz à nulidade da Certidão de Dívida Ativa – CDA, considerando que foi verificado no título todos os elementos exigidos pela Lei 6.830/80, havendo o devedor exercido regularmente o direito à ampla defesa.

Ausente, dessarte, qualquer ofensa aos artigos 202 e 203, do CTN (REsp 331.343/MG, DJ 18.03.2002 e REsp 167.592/MG, DJ 17/08/1998, Relator Min. José Delgado)

6. A demonstração do dissenso pretoriano exige a similitude das situações fáticas julgadas, sendo indispensável a realização do cotejo analítico entre as teses em confronto, não se prestando ao mister paradigmas originados no mesmo tribunal recorrido, requisitos que na espécie não foram atendidos. Presente, portanto, o óbice contido na Súmula 13/STJ e artigo 255 do RISTJ.

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, na parte conhecida, nego provimento.

(Resp n. 384.528/SC, DJ 10/06/2002)

Acerca da exclusão de determinadas remunerações do cálculo do CUB, a IN n. 03/2005 determina que não sejam consideradas para fins de cálculo das contribuições à remuneração relativa a trabalhadores não vinculados à obra ou cuja função não integre o cálculo do CUB, ainda que estes trabalhadores estejam incluídos na GFIP. Essa é a inteligência do art. 453:

**Art. 453** . 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 referente à obra.

Por exigência da Lei n. 4.591/1964, os Sindicatos da Indústria da Construção Civil ficam obrigados a divulgar mensalmente até o dia 5 de cada mês, os custos unitários de construção a serem adotados nas respectivas regiões jurisdicionais, calculados com base nos diversos projetos-padrão e levando em consideração os lotes de insumos (materiais e mão-de-obra), despesas administrativas e equipamento e com os seus respectivos pesos constantes nos quadros da NBR-12.721:2006 da ABNT.

Todavia, determinados profissionais do segmentos da construção civil não são incluídos na composição do CUB, os quais são enumerados no Anexo VIII da NBR 12.721:2006:

01 - engenheiro e arquiteto projetistas;

02 - encarregado;

03 - almoxarife;

04 - auxiliar de almoxarife;

05 - apontador;

06 - demais administrativos da obra.

Tendo-se em conta que as remunerações desses profissionais não figuram no pacote de insumos que formam o CUB, não poderiam tais pagamentos, ainda que informados na GFIP, serem abatidos do cálculo efetuado com base neste parâmetro, uma vez que, por uma questão de lógica, não se pode retirar do custo um item que não foi ali incluído.

Também não foram consideradas as retenções efetuadas sobre as faturas das empresas Sala Impermeabilizações, Engrena Terraplanagens e KLS, posto que os serviços executados (impermeabilização, pavimentação e terraplanagem) não compõem o cálculo do CUB.

Assim, o inconformismo da recorrente quanto a esse ponto não merece acolhimento.

### Enquadramento da obra

Outra questão que o sujeito passivo apresenta, a qual reputa como grande equívoco da fiscalização, diz respeito ao enquadramento das obras, para fins de aplicação da Tabela CUB. Eis os exatos termos constantes no recurso:

*“Com efeito, o presente auto de infração toma como base para aferição do salário-de-contribuição o valor do CUB/PR referente ao projeto-padrão R8B/PR-1 no valor de R\$ 731,24. A norma NBR 12721:2006, em sua tabela 4, faz clara referência que, para as obras do **Programa de Arrendamento Residencial- PAR** da Caixa Econômica Federal, que são classificadas como de interesse social, seja considerado o enquadramento como **projeto-padrão PIS** (ANEXO VII).*

*Para o projeto-padrão PIS, o valor do CUB/PR em novembro de 2008 corresponde a **R\$ 553,16**, ou seja, bem inferior àquele constante da memória de cálculo elaborada pela Fiscalização.*

(...)

*Em 02/05/2012, atendendo ao Termo de Intimação Fiscal n. 01, a Empresa apresentou à fiscalização toda a documentação comprobatória de que o empreendimento foi executado dentro do PAR, nos termos das Leis n. 10.188/2001 e n. 10.859/2004, tendo como agente gestor a Caixa Econômica Federal, **tratando-se de obra popular de interesse social, nos termos da norma NBR 12721:2006 e art. 437, da IN/SRP n. 03/2005.***

*Os contratos firmados com a Companhia de Habitação Popular de Curitiba – COHABCT e com a sua inclusão dentro do PAR/CEE, bem demonstram que se trata de construção de conjunto habitacional popular, tal como disposto na IN/SRP n. 03/2005.*

*Além disso, o cumprimento dos requisitos para o enquadramento da obra no projeto-padrão PIS também restou*

*comprovado pelo Resumo do Quadro de Áreas apresentado à fiscalização.”*

Sobre essa questão, o fisco se pronunciou na informação fiscal decorrente da diligência. Eis as palavras do Auditor:

*“Intimada a empresa, através do Termo de Intimação Fiscal 01, de 25/04/2012, a comprovar que a obra atende a previsão do artigo 437, inciso V, c/c artigo 322, inciso XXV da IN 03/2005, (empreendimento classificado como econômico, popular ou outra denominação equivalente no código de posturas de obras do Município de Curitiba), deixou de fazê-lo, limitando-se, a partir de documentos que juntou, a afirmar: “Consoante se extrai da documentação anexa, o empreendimento “Residencial Parque dos Tropeiros” foi executado dentro do PROGRAMA DE ARRENDAMENTO RESIDENCIAL – PAR, nos termos das Leis nºs 10.188/2001 e 10.859/2004, tendo como agente gestor a Caixa Econômica Federal – CEF, tratando-se de obra de interesse social, cujo enquadramento deve ser efetuado como projeto-padrão PIS, nos termos da Norma NBR 12.721/2006 e art.437, da IN/SRP nº 03/2005”;*

*Não comprovado que o empreendimento atende ao contido na Instrução Normativa, e estando o auditor fiscal vinculado a esta, mantém-se o enquadramento original;”*

Verifica-se, portanto, que a alegação de erro de enquadramento ficou restrita ao empreendimento Residencial Parque dos Tropeiros, para o qual me posicionei por afastar a aferição indireta, conforme vimos alhures.

Assim, perdeu o objeto a alegação relativa à erro no enquadramento.

### **Da prova em contrário**

Nos termos do § 4. do art. 33 da Lei n.º 8.212/1991, tendo-se as contribuições sido apuradas por arbitramento, o ônus de fazer prova para desconstituir a exigência é do responsável pela obra.

Para se desincumbir desse encargo, a empresa trouxe várias considerações de ordem técnica, no afã de demonstrar que a mão-de-obra declarada fora suficiente para executar as obras em destaque.

Embora tenha me sensibilizado com os argumentos da recorrente, não devo acatá-los, haja vista que as inconsistências que levaram o fisco a seguir a trilha da aferição indireta não foram saneadas.

Se antes da ação fiscal o fisco não pode verificar com base na contabilidade todos os fatos geradores, agora também não poderia, posto que a empresa não apresentou os dados relativos aos custos das obras segregados por matrícula CEI, pelo menos no que diz respeito ao empreendimento Residencial Montreal.

Vejo que embora a empresa possa até ter razão em alguns dos argumentos lançados para comprovar a redução da mão-de-obra utilizada em razão do aumento de produtividade, verifico que não há uma demonstração consistente da remuneração efetivamente paga aos segurados que laboraram nas obras, mas apenas tentativas de desqualificar o método utilizado pelo fisco para aferir indiretamente o salário-de-contribuição.

Conforme, já afirmamos acima é legítima a aferição indireta nas situações em que a contabilidade não apresenta os elementos necessários à apuração da base de cálculo das contribuições, além de que o fisco, ao aplicar o arbitramento, não se desviou da norma previdenciária, portanto, a exigência relativa ao Residencial Montreal é legítima.

### **Da multa aplicada**

Sobre as contribuições lançadas foi aplicada multa no patamar de 30%, conforme o art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, na redação vigente quando da ocorrência dos fatos geradores.

Requer o sujeito passivo que a multa seja imposta observando-se a nova redação dada ao dispositivo em questão pela MP n. 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009, que trouxe ao art. 35 da Lei n.º 8.212/1991 a seguinte redação:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).*

O referido art. 61 da Lei n. 9.430/1996 assim prescreve:

*Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto n.º 7.212, de 2010)*

*§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

(...)

Ocorre que a aplicação retroativa a que se refere dispositivo acima somente tem lugar quando se está diante de pagamento espontâneo, ou seja, não objeto de lançamento de ofício.

Às situações em que houve o sujeito passivo deixou de declarar os fatos geradores e recolher as contribuições, levando o fisco a constituir o crédito tributário, a regra

da novel legislação é o art. 44, I, da Lei n. 9.430/2006, conforme previsão do art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991, introduzida pela MP n. 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2008:

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

Portanto, não há de se acatar o requerimento da empresa, posto que o art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996, impõe multa mais gravosa (75% do tributo não recolhido) que aquela prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, na redação vigente quando da ocorrência dos fatos geradores.

Nesse sentido, deve-se manter a multa aplicada no lançamento, posto que a aplicação retroativa da nova legislação conduziria a um valor mais gravoso ao sujeito passivo.

### **Conclusão**

Voto por afastar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, por dar provimento parcial ao recurso para excluir da apuração o levantamento AF1 - PARQUE DOS TROPEIROS AFERIÇÃO.

Kleber Ferreira de Araújo