



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 14751.002514/2008-87  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-010.592 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de maio de 2023  
**Recorrente** PORTAL ADMINISTRADORA DE BENS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/11/2003 a 31/10/2004

CONSTRUÇÃO CIVIL. REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS. AFERIÇÃO INDIRETA. ÔNUS PROBATÓRIO.

Tem amparo legal a aferição indireta da remuneração da mão de obra empregada em construção civil, quando o sujeito passivo não disponibilizar elementos para a apuração dos reais valores pagos aos obreiros nela envolvidos, cabendo ao autuado o ônus probatório em contrário.

Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração do tributo.

AVISO DE REGULARIZAÇÃO DE OBRA - ARO. REVISÃO. LANÇAMENTO.

O ARO é documento confeccionado com base nas declarações prestadas pelo sujeito passivo, que não impede, em posterior ação fiscal, o lançamento de eventuais diferenças que venham a ser apuradas pela fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Douglas Kakasu Kushiya, Fernando Gomes Favacho (Relator), Rodrigo Alexandre Lázaro Pinto e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, que deram provimento parcial ao recurso voluntário para classificar a parcela de construção destinada à garagens como de “padrão baixo” para efeitos da tabela CUB. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Alexandre Lázaro Pinto (suplente convocado(a)), Marco Aurelio de

Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Trata o DEBCAD 37.190.272-0, com período de apuração de 01/11/2003 a 30/06/2007, no valor de R\$ 493.028,41, de constituição de crédito tributário principal relativo às contribuições sociais previdenciárias, sob a responsabilidade do sujeito passivo, as devidas à Previdência Social, relativas à parte a cargo da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

Conforme o **Relatório Fiscal** da infração (fls. 47 a 50), houve omissão da empresa em prestar informações relativas às áreas a regularizar junto a Seguridade Social, e com isso promoveu aferição indireta das remunerações dos segurados empregados. Usou como base a área construída e padrão de execução das obras, consoantes alvarás de licença para construção e informações prestadas pelas Secretarias e Planejamento das Prefeituras Municipais de João Pessoa e Cabedelo, na Paraíba, deduzindo as contribuições sociais relativas à obra, informadas nas GFIPs correspondentes e recolhidas pelas empresas.

(fl. 47) A empresa não apresentou à fiscalização os documentos e informações necessários à verificação do regular cumprimento das obrigações previdenciárias principais e acessórias, resultando na lavratura dos Autos de Infração (AI's) n. 37.165.179-4 e 37.165.182-4 (anexos), e, conseqüentemente, pela falta de prova regular e formalizada (livros Diário e Razão) do montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil, no lançamento das contribuições previdenciárias, sob sua responsabilidade, por arbitramento, apuradas por aferição indireta, com base na área construída e no padrão de execução das obras de construção civil de ampliação do Manaira Shopping, em conformidade com o artigo 33, parágrafos 2º, 3º e 4º da Lei n.º 8.212/91 combinados com os artigos 232, 233 e 234 do Decreto n.º 3.048/99.

A aferição compõe o levantamento AOC (Aferição da Obra de Construção civil) do crédito, desdobrado nas competências 09/2005 (edifício garagem e lojas anexas, e salas de cinema e academia) e 06/2007 (salas e lojas, e mezanino em salas e lojas).

Acresce que não lhe foram disponibilizados os recibos de pagamentos do engenheiro civil Eguênio Paceli Tavares Zenaide, responsável pela execução das obras, consoante ART, razão pela qual aferiu as remunerações a ele pagas com base no piso salarial da respectiva categoria profissional, compondo o levantamento ACI – Aferição Contribuinte Individual.

O Fisco motiva a aferição da mão-de-obra pela falta de prova regular e formalizada, nos livros Diário e Razão, dos montantes dos salários pagos, em relação à citada obra. Também afirma que não lhe foram disponibilizados os respectivos projetos arquitetônicos aprovados pelos órgãos municipais, nem atendido quanto às solicitações de informações sobre área real construída, inclusive as passíveis de redução.

A fiscalização destaca que as áreas calculadas tiveram por base as informações contidas nos alvarás de licença para construção e/ou prestadas pelas Secretarias de Planejamento das Prefeituras Municipais de Cabedelo e de João Pessoa.

O contribuinte apresentou **Impugnação** em 26/11/2008 (fl. 165 a 177) onde aduz que a obra de ampliação do Shopping Manáira refere-se a construção de um edifício garagem em João Pessoa com alvará de licença para construção datado de 03/11/2002. Que houve posterior alteração do projeto original para inclusão de mais um piso que, segundo informa, teve seu início de construção em 09/2007 e conclusão em 12/2007, arguindo, assim, impossibilidade de sua inclusão no presente processo, dado que a fiscalização abrangeu o período de 11/2003 a 06/2007. Que na obra do edifício garagem acresceu-se na fiscalização área já concluída, como comprova foto divulgada em jornal. Que, ainda na obra do edifício garagem, o auditor não considerou o percentual de área decadente referente à competência 10/2003.

Alega elevação indevida do CUB, pois o fisco não observou a IN INSS/DC n. 100/2003, vigente à época da regularização, concernente ao enquadramento do tipo de construção.

Acusa equívoco no arbitramento do edifício comercial no Município de Cabedelo, alegando que somente 3.596,19 m<sup>2</sup> não estavam prescritos; e que os recolhimentos efetuados são suficientes para a regularização da área.

Aduz que o levantamento com base nos **alvarás n. 641 a 643** (MSL – mezaninos em salas e lojas) está adequado, dado que realmente se construiu em 2005, com área de 1.588,09 m<sup>2</sup>, mas os recolhimentos efetuados já regularizam também esta área. Que o fisco desconsiderou os Avisos de Regularização de Obra – ARO, já emitidos para as obras em tela; tendo a empresa efetuado a regularização da obra em consonância com os ARO de 23/09/2005 e de 27/06/2007. Que a construção do cinema e da academia de ginástica foi finalizada em 12/2002. Que o **alvará 290**, de 12/04/2004, contempla área de 2.519,86 m<sup>2</sup>, relativos ao *game station* e boliche, cuja construção se deu em 1997 e conclui que o referido alvará é de regularização e não de construção.

Em especial, aduz 1) haver promovido obras de ampliação em duas parciais; 2) acréscimo indevido de área do edifício garagem; e 3) que a obra do edifício garagem **é de padrão baixo**, consoante declarado no ARO, e não de padrão normal, como considerado pelo Fisco.

Consta no processo **Despacho** 662 – 7ª Turma da DRJ/REC (fls. 291 a 293), datado de 31/05/2010, convertendo o julgamento em diligência para que a fiscalização se pronuncie sobre as arguições da defesa.

No **Despacho Fiscal** (fls. 298 a 306) o Fisco esclareceu que:

a) a fotografia de 10/2003 evidencia a preparação do terreno e início das fundações – ocorre que tais fundações não integram o CUB e não foram incluídas no lançamento;

b) o fisco adotou como data de início da obra 03/11/2003, que corresponde àquela assinalada tanto no alvará de construção 2002/1242 quanto na aprovação do projeto final;

c) a alteração introduzida no projeto original não só diz respeito às rampas de acesso, quanto ao acréscimo de mais um pavimento (mais do que o previsto no projeto final);

d) a arguição da execução do pavimento extra, entre 09/2007 a 12/2007, não restou demonstrada pelo sujeito passivo;

e) para o enquadramento da construção, adotou-se o padrão normal, conforme IN INSS/DC 03/2005, na redação vigente à época do lançamento (consolidado em 25/11/2008), em consonância com o art. 144 do CTN.

Esclareceu-se que, segundo Alvará n. 767/2000, foram projetadas lojas anexas para o térreo e mais três pavimentos com área de 3.563,32 m<sup>2</sup> ao Edifício Garagem, as quais não estavam concluídas em 2002, e que a última laje construída se refere à cobertura, conforme se observa pela foto n. 02, de 07/10/2003.

Quanto as salas de cinema e academia, as obras foram executadas com base no Alvará de construção n. 290/2004, de 12/04/2004, iniciadas em 04/2004 e encerradas em 08/2004, conforme manifestação do engenheiro responsável.

Além disso, **aduz que a empresa se contradisse quanto à alegação de que as salas de cinema já estavam concluídas em 12/2002, haja vista que o contrato de locação das referidas salas, datado em 18/01/2004, prevê a futura construção destas**, e que o Alvará de licença para funcionamento, de 31/05/2004, apresenta várias irregularidades, conforme demonstrativo anexado pelo Fisco.

Em relação as lojas e salas situadas em Cabedelo, foram realizadas conforme o Alvará n. 92/2005, de 28/06/2005, iniciadas em 07/2005 e encerradas em 03/2006, conforme manifestação do mesmo engenheiro. No entanto, o alvará foi substituído integralmente pelo de n. 114/96, por força do Ofício da SEPLAN/Cabedelo n. 375/2008, assim como foram expedidos os habite-se n. 168/2007 a 204/2007, para cada loja e sala ampliada. **O contribuinte teria novamente se contradito, vez que alegou em defesa que as salas do 2º e do 3º pavimento já estavam concluídas totalmente até o ano de 2003**, conforme certidão anexa. **Entretanto, as plantas, objeto do Alvará n. 92/2005**, assinalam que parte da garagem do subsolo e parte do térreo e do primeiro pavimento das lojas já estavam concluídos, com anuência da SEPLAN quando consultada.

Em 16/02/2011 o contribuinte se manifestou do relatório de diligência fiscal em **Auditamento de Defesa** (fls. 464 a 476), reiterando a inclusão de áreas prescritas no lançamento por estarem concluídas em 2002, em comprovação anexou protocolo dirigido ao INSS, de 01/10/2003, com declaração de início da obra do edifício garagem. Aduz que errou o auditor em afirmar que a laje de cobertura possui apenas um pavimento, pois da análise da foto do jornal “O Norte” de 07/10/2003 a laje está há 15 m de altura, considerando as proporções dos objetos visualizáveis. Afirma que as obras das lojas de cinema e academia encerraram em 12/2002 e que eventuais irregularidades relativas à concessão de licença de funcionamento e do corpo de bombeiros não guarda relação ao presente feito e seriam de competência do AFRB. **Acresce que o contrato de locação mencionado no relatório se refere à colocação de carpete, cortina, mobiliários, entre outros**. No mais, coleciona contratos de locação firmados em 2002 como prova do término da obra, plantas que comprovam, no seu entender, que outras áreas já estavam

concluídas em 2002, aduz que possui recibos de condomínio, de faturamento das lojas, data da inauguração da ampliação, além de peças publicitárias e reportagens à época.

O **Acórdão** n. 11-42-646 – 7ª Turma da DRJ/REC (fls. 540 a 552), em Sessão de 12/09/2013, julgou a impugnação improcedente, destacando os seguintes três levantamentos:

(1) Destaca que não se formou o contencioso administrativo em relação ao Levantamento ACI – Aferição de contribuinte individual, dado que a empresa não contestou sobre o tema.

(2) Sobre o Levantamento AOC – Competência 09/2005, a impugnante diz que o lançamento das contribuições sociais não procede porque:

(I) Ed. Garagem e Lojas Anexas – LED: (a) para o contribuinte, a área total de 13.908,33m<sup>2</sup>, contida no Alvará 1.242/2002, **foi regularizada**, em consonância com o ARE de 23/09/2005, **compreendendo o período de 10/2003 a 05/2004**.

O fisco assevera que o início das obras se deu em 11/2003, tendo em conta a data da emissão do Alvará de construção, da aprovação do projeto final e a fotografia trazida pela empresa, na qual em relação à construção só constam as fundações – que não integram a aferição pelo CUB.

O julgamento de 1ª instância contesta a regularização da obra pelo ARO. É que a área inicial do edifício garagem prevista no Alvará 1.242/2002 foi alterada, dada a construção de mais um pavimento, o que foi verificado *in loco* pelo Fisco. Para a 1ª instância, a foto não serve para subsidiar a questão, pois carece de detalhamento das supostas obras relativas às áreas de garagem. E, ainda que considerássemos que já existiam fundações, referidas estruturas não integram o cálculo entabulado pelo Fisco – não há, portanto, consequência às referidas áreas auferidas. E, sem elementos de prova de que as obras se iniciaram em 10/2003, não há área decadente a excluir.

(b) para o contribuinte, a área de 2.266,21m<sup>2</sup> não contemplada no Alvará 1.242/2002, mas inclusa no lançamento, foi executada de 09/2007 a 12/2007, depois portanto do período objeto do lançamento fiscal, que compreendeu as competências 11/2003 a 06/2007. Sobre o pavimento extra ter sido executado em período posterior ao lançado, trata-se de área constituída sem autorização prévia do município circunscricionista, dado que inexistia previsão no Alvará de Licença de Construção ou em qualquer outro documento, o que impossibilita a comprovação da defesa.

(b.1) o então impugnante contesta que padrão da obra é baixo, e não médio. Isto não estaria em consonância com a IN INSS/DC n. 100/2003, vigente no período da emissão do ARO. Em se tratando de aferição indireta, julgou-se que o entendimento aplicável é o art. 144, §1º do CTN:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído **novos critérios de apuração ou processos de fiscalização**, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou

outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Dado que a aferição se processou em novembro de 2008, já estavam em vigor as novas regras contidas na IN 03/2005, com redação dada pela IN MPS/SRP 24/2007.

(c) para o contribuinte houve acréscimo indevido de 1.714,40m<sup>2</sup>, que faz parte da obra contida no Alvará n. 767/2000, de 06/06/2000. Consoante foto, já estava concluída bem antes do início das obras do edifício garagem. Nos dizeres do julgamento de 1ª instância, com grifos meus:

(fl. 548) Referida fotografia não serve para subsidiar o feito, pois além de não ser conclusiva quanto ao número de pavimentos que engloba, não detalha o interior do prédio, impossibilitando saber se a obra, ora em discussão, estava concluída, como alega a impugnante.

(II) Salas de Cinema e Academia (6.083,18m<sup>2</sup>): Aqui o contribuinte arguiu que a área constante do Alvará 767/2000 (3.563,32m<sup>2</sup>) e do levantamento fiscal refere-se a duas etapas da mesma obra. A primeira, executada em 01/2001 a 12/2002, e a segunda (2.519,86m<sup>2</sup>), de 1997, com Alvará 290/2004 expedido para sua regularização. E salienta que o lapso temporal entre a data entre os alvarás é muito exíguo para a execução de obra deste porte, reforçando que o Alvará 290/2004 é de regularização e não de licença para construção.

Para a DRJ, a área de 3.563,32m<sup>2</sup> corresponde àquela das lojas anexas ao edifício garagem, conforme plantas, aprovadas pelo Alvará 767/2000, não fazendo qualquer menção a salas de cinema e academia. Isto se confirma com os ARTs 99014 e 99015 (fls. 306-307). Também traz que o próprio engenheiro responsável atestou que as salas de cinema e academia foram executadas com base no Alvará 290/2004, com início em 04/2004 e término em 08/2004 (fl. 106). E, considerando que o Alvará de Licença para Construção é documento hábil para autorizar o regular início das obras de construção civil, a data de sua expedição deve ser o marco do início das obras. No caso concreto, dado que o Alvará 290/2004 foi expedido em 04/2004, tem-se este último mês como início da obra em tela.

### (3) Sobre o Levantamento AOC – Competência 06/2007:

Neste ponto o contencioso se formou sobre:

a) as deduções de recolhimento em relação ao levantamento MSL – aqui não se discute a área ou o período, mas somente a existência de recolhimentos previdenciários. A Impugnante, segundo a 1ª instância, não trouxe ao feito provas de que há valores a serem deduzidos do crédito constituído; e

b) A diferença de área, correspondente a 6.954,48 m<sup>2</sup> apurada no levantamento SL.

Aqui a obra foi autorizada pelo Alvará de Construção (pela Prefeitura de Cabedelo (n. 114/96) com área total de 22.565,10m<sup>2</sup>. Em 28/06/2005 foi expedido novo Alvará (92/2005), substituindo integralmente o Alvará anterior (114/96) relativo à mesma obra de expansão, onde se prevê reforma interna no subsolo, térreo, primeiro e segundo pavimento da edificação, que consoante declaração do engenheiro responsável, se processou entre 07/2005 a 03/2006.

Quanto a área da reforma, lançada pelo fisco, entendeu-se que está em consonância com a assinalada pelo Ofício 357/2008 da Secretaria de Planejamento da Prefeitura de Cabedelo.

A decisão de piso, quanto ao levantamento MSL, destacou que o contribuinte não anexou provas de que há valores a serem deduzidos do crédito constituído, não se acolhendo portanto as alegações nesta razão.

Quanto à diferença de área referente ao lançamento SL, considerou-se que não há decadência e que a área lançada pelo fisco corresponde àquela assinalada pelo Ofício n. 357/2008, da Secretaria Municipal de Cabedelo (fl. 108). Não foram acolhidas como meio probatório a Certidão de n. 337/2008, as plantas, os contratos de locação, os recibos de condomínio e os documentos de faturamento, por não elidirem o lançamento e não comprovarem se tratar exatamente das lojas resultantes das obras de reforma.

(4) A empresa se queixa de que o fisco desconsiderou os Avisos de Regularização da obra já emitidos para as obras. No entanto, a 1ª instância aduz que tais AROs são confeccionados com base nas informações prestadas pelo próprio sujeito passivo por meios da Declaração de Informações sobre a Obra – DISO, sujeitando-se a verificação futura pela fiscalização (no prazo quinquenal do art. 150, §4º do CTN).

Cientificado em 22/10/2013 (fl. 556), o contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** (fl. 557 a 580) em 21/11/2013, alegando o que segue.

Nos fatos (fls. 557 a 561), narra que o Manaíra Shopping teve sua construção realizada por etapas. A primeira delas se efetivou mediante empreitada, conforme certidão já acostada aos autos, com área totalmente compreendida no Município de João Pessoa. A segunda etapa, que foi a primeira da ampliação, também compreendida no mesmo município, foi realizada entre 03/1997 e 02/2001, conforme tela CONEST e extrato de conta corrente já anexos. Em sequência, afirma que as obras de ampliação se deram sob responsabilidade da pessoa jurídica Portal Administradora de Bens Ltda, registradas na matrícula CEI n. 38.870.00668/70.

Ao que nomeia “primeira parcial” aduz referir-se a obra do edifício garagem: com seis pavimentos e 13.908,33 m<sup>2</sup> de área de construção, uma edificação totalmente pré-moldada, localizada também no município de João Pessoa. Da área de construção mencionada, inclui-se uma pequena modificação realizada nas rampas de acesso, o que justifica a data de 2003 no documento, comprovada pelos carimbos apostos nos projetos arquitetônicos pela Prefeitura. Para tanto, houve um alvará específico averbado em cartório. Também foram acrescidos 2.266,21 m<sup>2</sup>, correspondentes a um piso do projeto, obra iniciada em 09/2007 e concluída em 12/2007.

Na “segunda parcial” houve alteração do projeto, autorizado pela prefeitura a construir 22.565,10 m<sup>2</sup> em um edifício comercial, localizado em Cabedelo. Teriam sido executados e concluídos de 01/2002 a 12/2002, reiniciando-se em 2005 com a execução e conclusão de mais 3.596,19 m<sup>2</sup>, baseado no Alvará n. 92/2005. Ao final, esclarece que reproduziu a planta de construção no “AutoCad” a fim de ilustrar melhor todas as etapas, em que estão consignadas a etapa construída, o alvará de construção e o início e término da obra, já acostado anteriormente aos autos.

No **mérito** (fl. 570), aduz que:

a) Feriu-se a legalidade ao desconsiderar o normatizado pela IN INSS/DC n. 100/2003, legislação vigente à época da regularização do edifício garagem, no concernente ao enquadramento daquele tipo de construção.

b) Erroneamente considerou-se o Alvará 290/2004 como sendo de construção, quando deveria ter sido emitido para fins de regularização (fl. 549);

c) O auditor acresceu uma área já regularizada de 6.083,18m<sup>2</sup>, que corresponde ao cinema e academia, como também incluiu mais 1.714,40m<sup>2</sup>, onde o edifício garagem foi acoplado no nível G5, áreas estas pertencentes a uma etapa já concluída em 2002;

d) Erroneamente enquadrou-se a obra do edifício garagem no “padrão normal”, ao invés de “padrão baixo”, indo de encontro ao estabelecido pela IN INSS/DC 100/2003. A decisão do Auditor elevou o Custo Unitário Básico – CUB.

e) O Auditor não calculou o percentual de área decadente referente a competência 10/2003, posto que o período objeto da auditoria iniciou em 11/2003. Quando da emissão do ARO, o salário-de-contribuição de R\$ 55.039,81, correspondente a esta competência, regularizaria uma área de 677,96m<sup>2</sup>.

f) Ao incluir no seu levantamento valores devidos referentes a uma área construída de 7.365,00m<sup>2</sup>, período alcançado pela prescrição conforme certificou a própria Prefeitura de Cabedelo, desconsiderou-se o ARO e violou-se a legalidade.

g) Pelo art. 33, §4º da Lei 8.212/1991, a aferição indireta se justifica apenas quando inviável a apuração efetiva da base de cálculo.

h) o lançamento, datado de 26/11/2008, ocorreu após o prazo decadencial.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

### **Tempestividade**

Cientificado em 22/10/2013 (fl. 556), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fl. 557 a 580) em 21/11/2013, tempestivamente. Conheço, portanto, a peça recursal.

### **Decadência**

O contribuinte alega que o lançamento, datado de 26/11/2008, ocorreu após o prazo decadencial. Todavia o período abrangido pela fiscalização se deu entre 07/2005 e 03/2006, é dizer, dentro do quinquênio legal. Não há, portanto, falar em decadência.

### **Aferição indireta**

O contribuinte traz que, pelo art. 33, §4º da Lei 8.212/1991, a aferição indireta se justifica apenas quando inviável a apuração efetiva da base de cálculo.

Tem amparo legal a aferição indireta da remuneração da mão de obra empregada em construção civil, quando o sujeito passivo não disponibilizar elementos para a apuração dos reais valores pagos aos obreiros nela envolvidos, cabendo ao autuado o ônus probatório em contrário. A previsão constava na Instrução Normativa RFB n. 971/2009 e hoje está normatizada pela Instrução Normativa RFB n. 2.110/2022 da seguinte forma:

Art. 242. Aferição indireta é o procedimento de que dispõe a RFB para apuração indireta da base de cálculo das contribuições sociais. (Lei nº 8.212, de 1991, art. 33, § 6º)

Art. 243. A aferição indireta será utilizada, se:

I - no exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento do sujeito passivo, 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; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 33, § 6º)

II - a empresa, o empregador doméstico ou o segurado recusar-se a apresentar qualquer documento, sonegar informação ou apresentá-los deficientemente; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 33, § 3º)

III - faltar prova regular e formalizada do montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 33, § 4º)

IV - as informações prestadas ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo não merecerem fé em face de outras informações ou outros documentos de que disponha a fiscalização, como por exemplo: (...)

§ 1º Considera-se deficiente o documento apresentado ou a informação prestada que não preencha as formalidades legais, bem como o documento que contenha informação diversa da realidade ou, ainda, que omita informação verdadeira. (Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 233, parágrafo único)

§ 2º Para fins do disposto no inciso III do caput, considera-se prova regular e formalizada a escrituração contábil devidamente registrada nos livros Diário e Razão, conforme disposto no inciso IV do caput e no § 8º do art. 27.

**§ 3º No caso de apuração por aferição indireta das contribuições efetivamente devidas, caberá à empresa, ao segurado, ao proprietário, ao dono da obra, ao condômino da unidade imobiliária ou à empresa corresponsável o ônus da prova em contrário. (Lei nº 8.212, de 1991, art. 33, § 6º)**

§ 4º Aplicam-se às contribuições de que tratam esta Instrução Normativa, as presunções legais de omissão de receita previstas nos §§ 2º e 3º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e nos arts. 40, 41 e 42 da Lei nº 9.430, de 1996. (Lei nº 8.212, de 1991, art. 33, § 8º)

A justificativa para a apuração indireta encontra-se, como bem registra a 1ª instância:(fl. 5.460) *No entanto, algumas remunerações pagas aos segurados empregados e contribuinte individuais não constaram nas informações da Folha de Pagamentos apresentadas à fiscalização, seja nos arquivos digitais MANAD, seja nos Resumos Gerais de folhas de pagamento apresentados em formato PDF. Logo, a apuração efetiva da base de cálculo não é possível, ao contrário do que aduz o contribuinte.*

De ainda mais peso está registrado que a discussão sobre a possibilidade de aferição indireta não foi trazida pela impugnação: (fl. 5.460) *Tanto contribuinte principal como os responsáveis solidários apresentaram instrumentos de impugnação idênticos. Disto resulta que não foram objeto de impugnação algumas matérias vertidas nos autos, são elas: critérios. e cabimento da aferição indireta.*

Ante a possibilidade da aferição indireta, o ônus da prova caber ao contribuinte e a falta de alegação em 1ª instância, a decisão de piso deve ser mantida quanto a este ponto.

### **Aplicação da legislação à época do fato – IN 100/2003**

Em suma, o contribuinte entende que foi desconsiderado o normatizado pela IN INSS/DC n. 100/2003, legislação vigente à época da regularização do edifício garagem, e não a IN 03/2005, vigente à época do lançamento, no concernente ao enquadramento daquele tipo de construção. Esta desconsideração enquadrou a obra do edifício garagem no “padrão normal”, ao invés de “padrão baixo”, elevando o Custo Unitário Básico – CUB.

Vejamos a questão com mais vagar. Para o contribuinte, a regularização da obra do **edifício garagem** ocorreu, conforme o ARO, em 23/09/2005, na vigência da Instrução Normativa INSS/DC 100/2003 – enquadrada no padrão baixo:

Art. 451. O enquadramento da obra levará em conta as seguintes tabelas:

II - TABELA COMERCIAL - ANDARES LIVRES, para os imóveis que se destinam a:

d) prédio de garagens;

Art. 454. O enquadramento no padrão da construção será efetuado em função da área média, definida no inciso XVII do art. 427, da seguinte forma:

II - no caso de edificações enquadradas na tabela comercial andares livres:

a) padrão baixo, para área média de até cem metros quadrados;

b) padrão normal, para área média com mais de cem metros quadrados e até quinhentos metros quadrados;

c) padrão alto, para área média acima de quinhentos metros quadrados.

§ 1º O enquadramento, previsto neste artigo, será efetuado de ofício pelo INSS unicamente em função da área média, independentemente do material utilizado.

**§ 6º O edifício de garagens será sempre considerado de padrão baixo, independentemente da área média.**

A fiscalização em Despacho Fiscal (fls. 298 a 306) enquadrando a obra de construção do edifício garagem no **padrão normal**, de acordo com os critérios estabelecidos na IN nº 03, de 14/07/2005, vigentes à época do lançamento, 26/11/2008, com base no parágrafo 1º do artigo 144 do CTN:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da **ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente**, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, **posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de**

**fiscalização**, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Por esta IN 03/2005, o padrão da construção é determinado com base na área média, pois o dispositivo, parágrafo 5º do artigo 440 da IN nº 03, que atribuía o padrão baixo para edifício garagem, foi revogado pela IN nº 24, de 30/04/2007:

Art. 440. O enquadramento no padrão da construção será efetuado da seguinte forma: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRP nº 24, de 30 de abril de 2007)

§ 5º O edifício de garagens será sempre considerado de padrão baixo, independentemente da área média. (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa SRP nº 24, de 30 de abril de 2007)

Acresce a 1ª instância que, de acordo com a IN 971/2009, vigente então à época do julgamento, as obras comerciais são sempre consideradas como de padrão normal.

E neste ponto divirjo da decisão de 1ª instância. A instituição de novos critérios que majoram o tributo precisam ser, necessariamente, prospectivos, não se admitindo nenhum tipo de retroatividade. E não se tem isso por base unicamente o art. 5º, XXXVI da CF (irretroatividade das leis), mas principalmente o art. 150, III, “a” da Constituição, que proíbe a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

É claro, a garantia da irretroatividade não alcança os temas relativos às prerrogativas da administração tributária (da investigação), mas alcançar fatos passados (com o perdão do pleonasmo – tecnicamente estamos falando de tempo do fato (evento) e não tempo *no fato* (do lançamento) – incidindo em irretroatividade nada mais é do que prescrever novas consequências a eles, ignorando os decorrentes de normas vigentes quando tais fatos ocorreram. Trata-se de *tempus regit actum*.

Entendo, portanto, de forma divergente da decisão de piso: para o cálculo do CUB, deve ser utilizada a competência da obra e não do lançamento. O edifício garagem deve ser classificado como de “padrão baixo”. A tabela CUB a ser utilizada é a do mês do cálculo do ARO.

### **Período de realização das obras e extensão – provas**

Em diversos momentos da defesa o tema central é o período de realização das obras, e a divergência gira em torno das datas de início e das provas. A decisão de 1ª instância adotou em seu voto a análise isolada dos levantamentos (AOC – Competência 09/2005; AOC – Competência 06/2007), método do qual adoto por entender ser a melhor forma de exposição.

#### **a) AOC – Competência 09/2005**

Sobre a questão do período de início da obra, aqui acolhe-se a data de emissão do Alvará da construção n.º 1.242/2002, de 03/11/2003. Desta forma, não se tendo prova em

contrário – a foto trazida carece de detalhamento das obras, não há área decadente a excluir. Este ponto serve em especial para o acréscimo de 1.714,40m<sup>2</sup> relativo às lojas anexas ao edifício garagem – não é possível sustentar que foi concluída antes de 11/2003.

Já sobre a questão da área de pavimento extra (2.266,21m<sup>2</sup>) ter sido executada em período posterior ao lançado, inicialmente cabe observar que não há previsão no alvará de licença. E nos dizeres da decisão: (fl. 547) *Inexistindo alvará de construção e correspondente habite-se, relativos ao pavimento extra, a empresa impossibilitou à fiscalização identificar início e término respectivo, autorizando, em consequência, o arbitramento (...).*

Sobre as salas de cinema e academia, o contribuinte arguiu que a área constante do Alvará 767/2000 (3.563,32m<sup>2</sup>) e do levantamento fiscal refere-se a duas etapas da mesma obra. A primeira, executada em 01/2001 a 12/2002, e a segunda (2.519,86m<sup>2</sup>), de 1997, com Alvará 290/2004 expedido para sua regularização. E salienta que o lapso temporal entre a data entre os alvarás é muito exíguo para a execução de obra deste porte, reforçando que o Alvará 290/2004 é de regularização e não de licença para construção.

Confirmo a decisão da DRJ ao dizer que a área de 3.563,32m<sup>2</sup> corresponde àquela das lojas anexas ao edifício garagem, conforme plantas, aprovadas pelo Alvará 767/2000, não fazendo qualquer menção a salas de cinema e academia. Isto se confirma com os ARTS 99014 e 99015.

Finalmente, ainda que o contribuinte alegue que o Alvará 290/2004 deveria ter sido emitido para fins de *regularização* e não de *construção* das salas de cinema e academia, a empresa não consegue demonstrar que a obra foi iniciada em data anterior à expedição do Alvará – documento hábil para autorizar o regular início das obras de construção civil. Além disso, o engenheiro civil Eugênio Zenaide, responsável pela obra atesta que as salas de cinema e academia foram executadas com base nesta autorização, com início em 04/2004 e término em 08/2004:

(fl. 111) 3) Ampliação de 2004, localizada no Município de João Pessoa, aprovada na Prefeitura Municipal de João Pessoa através de alvará de construção sob n. 290/2004. Esta Ampliação corresponde a construção de cinemas e academia de ginástica no Segundo e Terceiro Pavimentos.

Pela falta de provas que possam elidir a fiscalização mantenho a decisão de piso.

#### **b) AOC – Competência 06/2007**

Neste ponto resumi a 1ª instância nas seguintes polêmicas: deduções de recolhimentos em relação ao Levantamento MSL (mezaninos em salas e lojas), o qual o contribuinte não trouxe provas que há valores a serem deduzidos do crédito constituído; e a diferença de área, correspondente a 6.954,48m<sup>2</sup> no Levantamento SL, do qual não trouxe provas suficientes para elidir o lançamento do Fisco, em consonância com a assinalada no Ofício 357/2008 da Secretaria de Planejamento da Prefeitura Municipal de Cabedelo (fl. 108):

*Certidão n. 337/2008*: esta prova da área e do período da construção foi revista pelo órgão expedidor, consoante Ofício n. 13/2011 – SEPLAN Cabedelo, que não confirmou as informações contidas. *Plantas*, não contém protocolo de depósito junto à Prefeitura de Cabedelo. *Contratos de locação*, *Recibos de condomínio* e *documentos de faturamento*: são anteriores ao

Alvará de Construção n. 92/2005 e nem comprovam que se trata da área em questão. *Recibos de condomínio/faturamento, de lojas e peças publicitárias*: não comprovam que se tratam, exatamente, das resultantes das obras de reforma objeto do lançamento.

Pela falta de provas que possam elidir a fiscalização mantenho a decisão de piso.

### Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, dou parcial provimento unicamente para classificar o edifício garagem como de “padrão baixo” para efeitos da tabela CUB.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho

### Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Redator designado

Em que pesem a pertinência das razões e os fundamentos legais expressos no voto do Ilustre Relator, ousou discordar de suas conclusões exclusivamente em relação ao tópico “Aplicação da legislação à época do fato – IN 100/2003”. Consequentemente, remanescem hígidas todas as demais conclusões expressas pelo Conselheiro Fernando Gomes Favacho.

A celeuma estabelecida no presente tema está relacionada à regra que deve ser aplicada no que concerne ao enquadramento do padrão da construção.

Segundo o voto do Relator, o contribuinte defende que tal definição deve considerar a legislação vigente quando da regularização da obra, ao passo que o Agente Fiscal considerou a legislação vigente na data do lançamento.

Assim dispõe a Lei 8.212/91 (redação vigente à época do lançamento):

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.

(...)

§ 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.

Grifou-se.

Regulamentando a matéria, assim dispôs o Decreto 3.048/91:

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. Grifou-se.

Já a Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional), assim preceitua:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Como se vê nos excertos acima tachados, na ausência de prova regular e formalizada do montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil, competia ao Instituto Nacional do Seguro Social o estabelecimento de critérios para sua apuração da mão-de-obra empregada, a qual deveria se dar de forma proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra.

No exercício de seu mister, o INSS editou a Instrução Normativa SRP nº 3/2005, que estabelece (redação dada pela Instrução Normativa SRP nº 24, de 30 de abril de 2007):

Art. 440. O enquadramento no padrão da construção será efetuado da seguinte forma:

(...)

II - projeto comercial - andar livre, padrão normal;

Ao analisar o Relatório Fiscal, constata-se que tal previsão regulamentar foi exatamente a que foi observada pela Autoridade Lançadora, como se verifica na imagem abaixo:

| ENQUADRAMENTO |           |                            |        |                |                         |        |
|---------------|-----------|----------------------------|--------|----------------|-------------------------|--------|
| TIPO          |           | PROJETO-PADRÃO CONSIDERADO |        |                | CUB APLICÁVEL (VIGENTE) |        |
|               |           | PROJETO                    | PADRÃO | Nº. PAVIMENTOS |                         |        |
| 11            | ALVENARIA | COMERCIAL - ANDAR LIVRE    | NORMAL | 08 /           | 09/2005                 | 494,92 |

É verdade que antes da edição da citada IN SRP nº 24/2007, a IN SRP nº 3/2005 previa, no § 5º do mesmo art. 440, que *edifício de garagem será sempre considerado de padrão baixo, independentemente da área média*. Contudo, como bem apontado pelo Relator, tal previsão foi revogada pela mesma IN SRP 24/2007.

Nestes termos, considerando que a apuração do tributo se deu já na vigência da legislação que previa o padrão normal para projetos comerciais – andar livre, não poderia agir de forma diferente a Autoridade lançadora, já que, conforme já citado alhures, *aplica-se ao*

*lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração.*

Não se pode confundir o estabelecimento de novos critérios de apuração instituídos por legislação com a vigência de lei que cria ou majora tributos, esta sim somente aplicável a fatos geradores ocorridos após sua vigência.

Ademais, há de se ressaltar que estamos diante de uma apuração por aferição indireta, que permite ao interessado provar o contrário, ou seja, pode o contribuinte demonstrar a mão-de-obra efetivamente empregada na construção em tela.

Por todo o exposto, entendo que não prosperam os argumentos recursais neste tema.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo.