



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

**Processo n°** 10120.011270/2007-18  
**Recurso n°** 001.802 Voluntário  
**Acórdão n°** **2302-01.802 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 15 de maio de 2012  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD  
**Recorrente** SOCIEDADE RESIDENCIAL VACA BRAVA UM S/A E OUTROS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/05/2007

**DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE. AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO.**

A constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, de que a contabilidade não registra o movimento real das remunerações dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, é motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a apuração, por aferição indireta, das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

**GRUPO ECONÔMICO DE FATO. GRUPO COMPOSTO POR COORDENAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.**

Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estão sob a direção, o controle ou a administração de outra, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Empresas que, embora tenham situação jurídica distinta, são dirigidas de fato pelas mesmas pessoas, exercem suas atividades no mesmo endereço e uma delas presta serviços somente à outra, formam um grupo econômico denominado “*grupo composto por coordenação*”, sendo solidariamente responsáveis pelas contribuições previdenciárias de qualquer uma delas.

**REGIME DO LUCRO PRESUMIDO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL OBRIGATÓRIA.**

A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter, além do Livro de Registro de Inventário, escrituração contábil nos termos da legislação comercial, salvo se mantiver livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO ADMINISTRATIVO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE E LEGALIDADE. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Tendo em vista o consagrado atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, gênero do qual o lançamento tributário é espécie, opera-se a inversão do encargo probatório, repousando sobre o notificado o ônus de desconstituir o lançamento ora em consumação. Havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor desta presunção.

NFLD. MULTA DE MORA COM EFEITO DE CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

Não constitui confisco a imputação de penalidade pecuniária em razão de não cumprimento tempestivo de obrigação de natureza tributária.

Foge à competência deste colegiado a análise da adequação das normas tributárias fixadas pela Lei nº 8.212/91 às vedações constitucionais ao poder de tributar previstas no art. 150 da CF/88.

PRODUÇÃO DE PROVAS. MOMENTO PRÓPRIO. JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS APÓS PRAZO DE DEFESA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.

A impugnação deverá ser formalizada por escrito e mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamentar, bem como os pontos de discordância, e vir instruída com todos os documentos e provas que possuir, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses taxativamente previstas na legislação previdenciária, sujeita a comprovação obrigatória a ônus do sujeito passivo.

PERÍCIA. AUSÊNCIA DE REQUISITOS LEGAIS. INDEFERIMENTO.

A perícia tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em conceder provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Devem ser excluídos os sócios, pessoas físicas, da responsabilidade solidária passiva.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liége Lacroix Thomasi, Adriana Sato e Arlindo da Costa e Silva.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 16/05/2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 16/05/

2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 15/06/2012 por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA

Impresso em 19/07/2012 por LUZILMAR XIMENES MESQUITA MATOS - VERSO EM BRANCO

## Relatório

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/05/2007.

Data da lavratura da NFLD: 23/10/2007.

Data da Ciência da NFLD: 31/08/2007.

Trata-se de crédito tributário lançado em desfavor da empresa em epígrafe, consistente em contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social, a cargo dos segurados e da empresa, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e a outras entidades e fundos, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos trabalhadores da obra de construção civil - Residencial Chateau Du Parc, matrícula CEI nº 43.280.01209-79, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 587/604 e anexos.

Informa a Autoridade Lançadora que os valores lançados na presente notificação foram apurados por arbitramento, de acordo com o art. 33 da Lei nº 8.212/91 e arts. 229, 231, 233, 235, 243, 268 e 274, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, uma vez que foram consideradas insuficientes as contribuições recolhidas pela empresa. Para o arbitramento do custo da obra e da mão-de-obra foi utilizada a tabela CUB, calculada pelo SINDUSCON-GO, que representa o custo global da construção para as empresas em geral.

Constatou a fiscalização a existência de interesses comuns de várias empresas na construção e na situação que constituiu os fatos geradores das obrigações principais das contribuições sociais ora lançadas, situação que caracteriza GRUPO ECONÔMICO.

Irresignadas com o supracitado lançamento tributário, a notificada e as empresas arroladas como solidárias, apresentaram impugnação a fls. 638/667; 1091/1099, 1149/1157; 1210/1219; 1257/1267; 1357/1364; 1404/1412; 1446/1455; 1472/1479, 1518/1524 e 1579/1585.

Ante as alegações da Impugnante de erro na aplicação do CUB e de que não foram considerados elementos que afetam tanto o enquadramento da obra quanto a apuração da mão-de-obra, os autos foram baixados em diligência para que a fiscalização se manifestasse de forma conclusiva, conforme Despacho a fls. 1656/1664.

A Fiscalização manifestou-se as fls. 1.669/1.671, informando que o cálculo do salário-de-contribuição foi arbitrado corretamente, de acordo com a norma vigente, no caso a IN/MPS/SRP nº 03/2005.

Os devedores principal e solidários foram cientificados da Informação Fiscal em 23 de outubro de 2008, consoante Aviso de Recebimento a fls. 1672, apresentando, ato contínuo, impugnação aditiva a fls. 1674/1678, reiterando integralmente os termos da impugnação inicial.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF lavrou decisão administrativa textualizada no Acórdão a fls. 1686/1713, julgando procedente o lançamento fiscal em debate e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

Devidamente cientificados da decisão de 1ª Instância, conforme Avisos de Recebimento a fls. 1726/1735, inconformados com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, Recorrente e devedores solidários interpuseram recurso voluntário, a fls. 1736/1772, 1777/1784; 1785/1795, 1796/1803, 1804/1815, 1816/1828, 1829/1838, 1839/1851/ 1852/1864, 1865/1874, respaldando suas inconformidades em argumentação desenvolvida nos seguintes elementos:

- Nulidade da NFLD por falta de clareza e precisão;
- Que a Declaração de Regularização de Obra (DRO) trouxe em seu bojo valores verdadeiramente ininteligíveis e que foram utilizados na obtenção da sobredita área regularizada;
- Cerceamento de defesa;
- Nulidade por desatendimento à norma previdenciária;
- Inexistência de grupo econômico;
- Que a inclusão de sócio em Sociedade por Conta de Participação (SCP) no grupo econômico não pode prevalecer;
- Que todos os lançamentos procedidos pela Recorrente estão adequados e de acordo com princípios e convenções aplicáveis às ciências contábeis, tornando descabidas as considerações por parte da autoridade fiscal;
- Que deveriam ter sido notificadas as empresas SH SERVIÇOS E CONSTRUÇÕES LTDA (CNPJ 07.147.142/0001-25); J&J CONSTRUÇÕES E TERRAPLANAGENS LTDA. (CNPJ nº07.142.479/0001-40);
- Que a pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, de acordo com a legislação tributária federal, está desobrigada à apresentação da escrituração contábil;
- Que a Auditoria Fiscal deveria ter observado os diversos pré-fabricados utilizados na obra de construção civil, assim como concreto usinado, massa asfáltica e argamassa usinada, como também serviços de terraplanagem, em atenção aos artigos 456 e 448 da IN SRP/MPS nº 3/2005 e outros Instrumentos Normativos;
- Que a autuação previdenciária foi consolidada em agosto de 2007 e que o índice divulgado pelo Sindicato da Construção para área residencial era de R\$ 778,39 naquele mês, mas foi utilizado o valor R\$ 827,26;
- Que a fiscalização detalhou inadequadamente os critérios por ela utilizados no arbitramento dos valores, atribuindo, de maneira precária e desproporcional, natureza remuneratória ao Custo Unitário Básico (CUB);

- Que o valor imposto à empresa como penalidade possui caráter excessivo e confiscatório;
- Que, dado o volume de documentos envolvidos, a Recorrente juntou documentos a título de amostragem à sua Impugnação, os quais indicam as bases impositivas - bases de cálculo - das contribuições sociais já recolhidas. Aduz que a juntada de todo o período certamente inviabilizaria o apensamento aos autos, razão pela qual pugna pela realização de diligência e de perícia;

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

## **Voto**

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

### **1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

#### 1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 27/03/2009. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 27 de abril do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

### **2. DAS QUESTÕES PRELIMINARES AO MÉRITO.**

#### 2.1. DAS ALEGAÇÕES DE NULIDADE.

Prega o Recorrente a nulidade da NFLD em julgo por falta de clareza e precisão. Pondera que a Declaração de Regularização de Obra (DRO) trouxe em seu bojo valores verdadeiramente ininteligíveis e que foram utilizados na obtenção da sobredita área regularizada. Reage afirmando que não poderia enfrentar as cogitadas faltas pois o preenchimento do Relatório Fiscal é turvo e há ausência de limpidez nos dados da DRO.

Na mesma esteira, alega nulidade do lançamento por desatendimento à norma previdenciária estampada no art. 474 da IN SRP nº 3/2005.

A razão não lhe sorri, porém.

A Constituição Federal de 1988 outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

**Constituição Federal de 1988**

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

Imerso nessa ordem constitucional, ao tratar das obrigações tributárias, já no âmbito infraconstitucional, no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo Constituinte Originário, o CTN honrou prescrever, com propriedade, a distinção entre as duas modalidades de obrigações tributárias, *ad litteris et verbis*:

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. (grifos nossos)*

*§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (grifos nossos)*

As obrigações acessórias, consoante os termos do Diploma Tributário, consubstanciam-se deveres de natureza instrumental, consistentes em um fazer, não fazer ou permitir, fixados na legislação tributária, na abrangência do art. 96 do CTN, em proveito do interesse da administração fiscal no que tange à arrecadação e à fiscalização de tributos.

No plano infraconstitucional, no que pertine às contribuições previdenciárias, a disciplina da matéria em relevo ficou a cargo da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual fez inserir na Ordem Jurídica Nacional uma diversidade de obrigações acessórias, criadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização das contribuições previdenciárias, sem transpor os umbrais limitativos erguidos pelo CTN.

Envolto no ordenamento realçado nas linhas precedentes, o art. 32 da citada lei de custeio da Seguridade Social estatuiu como obrigação acessória da empresa o lançamento mensal, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

*I - preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;*

*II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;*

*IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

Com efeito, a estrutura normativa dos tributos em geral aponta no sentido de que a sua base de cálculo, em princípio, deve ser apurada com base em documentos do Sujeito Passivo que registrem, de forma precisa, os montantes pecuniários correspondentes a cada hipótese de incidência prevista nas leis de regência correspondentes. Excepcionalmente, nas ocasiões em que tais documentos não registrarem, na conformidade exata da lei, a totalidade dos fatos jurídicos tributários e o conhecimento fiel dos montantes acima referidos não for viável, o ordenamento jurídico admite o emprego da aferição indireta, transferido aos ombros do sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

Nessa prumada, a apresentação deficiente de qualquer documento ou informação assim como a constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, de que a contabilidade não registra o movimento real das remunerações dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, figura como motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a apuração, por aferição indireta, das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário, a teor do permissivo legal encartado nos parágrafos 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*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. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).*

*§1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal-DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o*

*disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados.*

(...)

*§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.** (grifos nossos)*

(...)

*§6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. (grifos nossos)*

Deve ser trazido à balha que o Código Tributário Nacional reservou de forma privativa a competência do Auditor Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil para a constituição do crédito tributário, mediante o lançamento, estatuinto expressamente a possibilidade de a respectiva base de cálculo ser apurada mediante aferição indireta sempre que forem omissos ou não merecerem fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.

#### **Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

*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.***

Com efeito, o art. 37 da Lei nº 8.212/91, com a redação vigente à época da lavratura do presente lançamento, estabelece que, sendo constatado pela fiscalização o atraso

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 16/05/2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 16/05/2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 15/06/2012 por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA  
Impresso em 19/07/2012 por LUZILMAR XIMENES MESQUITA MATOS - VERSO EM BRANCO

total ou parcial no recolhimento de contribuições previdenciárias, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.*

No caso em apreciação, colhemos do Relatório Fiscal e das provas acostadas aos autos que, durante a construção do edifício Chateau du Parc, a empresa Vaca Brava realizou pagamentos a mais de 45 empresas, listadas a fls. 245/246, por serviços prestados na obra mediante empreitada parcial de construção civil, sem destas exigir as respectivas GFIP com os trabalhadores cedidos, permitindo/facilitando/concordando que os mesmos não fossem informados nas Guias de FGTS e Informações à Previdência Social-GFIP. Desse modo, muitos trabalhadores que construíram a obra não foram incluídos no Cadastro Nacional de Informações Sociais - CNIS, não lhes sendo garantida a condição de Segurados da Previdência Social, sendo prejudicados no momento e no futuro.

No dia 02/05/2007, a fiscalização constatou a presença na obra Chateau du Parc (única obra da empresa Vaca Brava e para a qual já havia sido emitido Habite-se) dos seguintes trabalhadores: da empresa EBM: Aleixo, Gerson e Valdeci; da empresa Hidrotel: Reginaldo, Domingos; da ECAB: engenheiro Eduardo; da Solis Alfa: Reginaldo; da Plane: Evandro; da JM Revestimentos: Marivaldo, Joao Carlos e um ajudante; da Mac 3: Reginaldo e um pintor, e da Eficaz: Adonel Fernandes, Urias, Lazaro, Flavio, Cleudivan, Edvaldo Rodrigues Pereira, Divino Ferreira Gonçalves, Paulo, Marcia, Izabela, Antonio, Cleonice, Robson, Selma, Divina.

Verificou-se em 06/08/2007, nos sistemas informatizados da Previdência Social, que NÃO constava GFIP de maio/2007 da empresa Eficaz Prestadora de Serviços Ltda, CNPJ 05.660.885/0001-79, portanto, não haviam sido informados nenhum dos 15 segurados arrolados no parágrafo anterior, *in fine*, que foram cedidos, pelo menos, no início de maio/2007 para a empresa Vaca Brava, obra Chateau du Parc.

Além disso, embora nenhum trabalhador da empresa Marmorarte, CNPJ 00339332/0001-03 estivesse no início de maio/2007 trabalhando naquela obra, verificou a fiscalização em 31/07/2007, mediante consulta aos sistemas informatizados da Previdência Social, que constava GFIP da Marmorarte de maio/2007 (Nº Controle-C3Hb3R3uvhX0000-3) com 60 trabalhadores vinculados àquela obra da Vaca Brava (fls. 180/213). Após buscar explicação para esta incoerência e informações de trabalhadores de outras obras na GFIP da Vaca Brava, foi a fiscalização informada pela empresa Vaca Brava que aquela GFIP de 05/2007 havia sido reentregue em 14.08.2007, (N.Controle-GahmQA9uaj10000-5), retirando a vinculação de todos segurados da Marmorarte com aquela obra. Também havia sido reentregue em 14.08.2007 a GFIP da Marmorarte de maio/2006, onde constava 65 segurados vinculados à Vaca Brava, N.Controle-HSDEoE9zBbB0000-6, passando a constar 39 segurados vinculados àquela obra, N.Controle-DzbFKsVI4ps0000-9.

Em relação à empresa SH Serviços e Construções Ltda, CNPJ-07.147.142/0001-25, apurou a fiscalização, mediante consulta, em 17/08/2007, aos sistemas informatizados da Previdência Social, que nas GFIP desta empresa de julho/2005 a novembro/2005, constava apenas um segurado, Nelson Dimas de Siqueira, período em foi contabilizado despesas no total de R\$ 39.169,99, com aquela empreitada parcial para a obra Vaca Brava, conta contábil 2.1.1.1.00.0188, Nota Fiscal de Serviço n<sup>os</sup> 33, 65, 83, 112, 130. Em 24/11/2005, na conta contábil 3.1.1.30.2004, foi contabilizado cheque 279, c/c n<sup>o</sup> 29.274-Itau, referente a recibo da empresa SH, no valor de R\$ 6.516.00, fls. 489/494, e 387/389, arquivando recibos de pagamento direto a sete trabalhadores da empresa Benildes C. Santos, Veriano Teixeira Marinho, Jose Apolinário de Jesus da Vitória, Sivaldo Batista dos Reis, Josemiro Soares da Silva, Acione Belarmino da Silva.

Além disso, consta dos autos, a fls. 362/364, Reclamatória Trabalhista 01177-2006-001-18-00-5, Inquérito Civil PRT- 18<sup>a</sup> Região n<sup>o</sup> 0936/2005, em que o empregado da empresa SH Serviços e Construções Ltda, Olivio Rodrigues de Carvalho trabalhou como pedreiro na construção do Chateau du Parc (Vaca Brava) no período de 01/2005 a 12/2005, porém não foi informado pela SH em suas GFIP referentes ao citado período. Avulta, que a empresa Vaca Brava realizou pagamentos a empresa SH Serviços e Construções Ltda, por serviços prestados na obra em foco, sem lhe exigir a respectiva GFIP com os trabalhadores cedidos pela empresa SH, permitindo/facilitando/concordando que os mesmos não fossem informados nas GFIP daquela empreitada parcial.

Consta nos autos, igualmente, que, apesar de haver realizado recolhimento previdenciários previsto no artigo 31 da Lei 8212/91, referente à retenção de 11% sobre diversos serviços de empreitada na construção do edificio Chateau Du Parc, a empresa Vaca Brava não exigiu da maioria das empreitadas parciais as respectivas GFIP com informações dos trabalhadores cedidos à obra em tela, inviabilizando a sindicância, pelo fisco, da correção quantitativa e qualitativa da mão de obra cedida à tomadora e, via de consequência, das contribuições previdenciárias devidas pelos contribuintes.

Extrai-se do exame das Notas Fiscais de Serviço a fls. 281 a 333, que estes documentos, apesar de haverem sido emitidos por 17 empresas diferentes, conforme arrolamento a fl. 281, encontram-se preenchidos com a mesma caligrafia/letra, circunstância que pode sugerir que a empreiteira não tem autonomia ou capacidade para elaborar e fornecer a sua documentação fiscal ao tomador de seu serviço. Também podem sugerir que se tratam de pagamentos fictícios ou a pessoas jurídicas fictícias.

A fiscalização constatou que na contabilidade que existem saldos residuais de pagamentos não realizados a diversas prestadoras de serviço, apesar de haverem sido contabilizadas as despesas pelo valor integral da NFS.

Foram apresentados alguns contratos assinados com prestadores de serviço referentes a empreitadas parciais. Não foram apresentados, porém, todos os contratos e aditivos, fls. 245 e 246, como se pode constatar pelos pagamentos contabilizados e pela numeração do contrato e valor total contratado/orçado em "*Planilha de Acompanhamento de medição de empreiteiros*". Nessa linha, não foram apresentados quaisquer contratos assinados com as empresas:

- a) Forte Obra Ltda, CNPJ- 05455947/0001-00, com pagamento contabilizado em janeiro/2006;
- b) Lazara Soares das Neves, CNPJ- 01124980/0001-84, com pagamentos contabilizados em 10 a 12/06;

- c) Dias e Queiroz Ltda, CNPJ- 73952293/0001-80, com pagamentos contabilizados em 12/06 a 01/07;
- d) F e F Engenharia e Const.Ltda, CNPJ- 02668238/0001-15, com pagamentos de 07/2005 a 09/2006.
- e) Também, não foi apresentado contrato firmado com engenheiro/empresa que acompanhou a obra, por exemplo, Fundacta S/C Ltda e Construstyle.
- f) Não foi apresentado contrato com a empresa Incentive Premier, que repassou premiação a engenheiros e outros trabalhadores.

Afirma a fiscalização que, pelos contratos apresentados, diversos tipos de serviço de execução de obra foram empreitados a grandes e a pequenos empreiteiros que alteraram suas empresas e CNPJ ao longo da obra. Nos contratos, consta que o pagamento fica vinculado à entrega de GFIP. Porém, as GFIP de poucos prestadores de serviço foram exigidas e arquivadas, conforme listagem a fls.169/171, não sendo observados art. 219 do Decreto 3048/99 e art. 425 da IN/MPS/SRP nº 03/2005.

Noticie-se que, conforme informação de engenheiros na obra, o grupo EBM exige dos engenheiros, diariamente, o preenchimento do "Diário de Obra" virtual, consistente no repasse de informações, via internet, sobre o andamento da obra, horas trabalhadas e mão-de-obra utilizada. Contudo, apesar de formalmente intimada a apresentar o "Diário de Obra", fls. 24, a empresa não os apresentou. Note-se que, em razão do elevado grau de fidedignidade das informações prestadas no *Diário de Obra* com a realidade de mão de obra utilizada no empreendimento em questão, tal documento seria de extrema importância para a sindicância da correção das informações prestadas pelo sujeito passivo e dos recolhimentos por ele ou a seu favor efetuados. Contudo, permanece sem resposta: Porque tal documento não teria sido apresentado?

Além das razões suso expendidas, os excertos transcritos a seguir, extraídos do Relatório Fiscal a fls. 593/596, corroboram a constatação de que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, tampouco se encontra coberta de todos os requisitos essenciais e necessários, eis que os documentos contabilizados não propiciam certeza ou integridade aos registros contábeis.

*30- Na Reclamatória Trabalhista n.01817-2006-011-18-00-4, movida por Antonio Ribeiro da Silva, em face de Ferreira Santos Avelar Ltda (Construtora STAR) e EBM Incorporações, foi requerido valores não pagos em rescisão, com período trabalhado de 11.08.2005 a 20.07.2006 na obra 131, fls.390 a 399. Vide contrato de empreitada iniciado em n 01.08.05 no valor global de R\$350.000,00, fls.262 a 272. Verifica-se nos sistemas informatizados da Previdência Social, que **este trabalhador não foi informado em GFIP da Construtora STAR, como também, nenhum outro segurado vinculado à obra do grupo EBM no período 08/2005 a 07/2006. Na ação trabalhista foi pago ao trabalhador, por intermédio da EBM Incorporadora, o valor de R\$ 800,00 em 15.12.2006. Foi contabilizado pela Vaca Brava, conta contábil - 311303028, recibo da EBM no valor de R\$ 800,00 em 15.12.2006, sendo um depósito bancário para Republica Oeste Offices. Fui informada pela equipe de***

contabilidade que a Republica Oeste Offices é "gestora do grupo EBM", empresa Republica de Gestão de Recursos S/A.

31- Na contabilidade da Vaca Brava, verificam-se pagamentos à Construtora STAR de 08/2005 a 04/2006, apesar do trabalhador Antonio Ribeiro da Silva ter atuado até 07/2006. Ainda resta, na data de 31.03.2007, um saldo a pagar para aquela construtora de R\$ 14.477,84, referente às NFS contabilizadas até 04/2006. Várias das NFS da Construtora Star arquivadas na Vaca Brava foram preenchidas com a mesma letra/caligrafia utilizada em NFS de várias outras empresas.

32- Na conta Contábil 311303028-Custas/Processos Judiciais consta outra despesa no valor de R\$ 800,00, em 29.11.2006, referente a depósito bancário para Republica Oeste Offices. Consta no lançamento que se trata de pagamento realizado em nome da EBM Incorporações no Proc. N° 01665200601118000, 10 VT/GO, por serviços prestados pelo trabalhador na obra 131. No processo Trabalhista, fls. 273 a 280, e 402 a 403, verifica-se que Joaquim de Jesus trabalhou em obra da EBM de 01.08.05 a 09.08.06, sendo remunerado através da Construtora Star. Nas GFIP da Construtora Star, não consta este trabalhador nem qualquer vinculação com obras do grupo EBM.

33- Na Reclamatória Trabalhista n° 01177-2006-001-18-00-5, movida por Olivio Rodrigues de Carvalho, em face de SH Serviços e Construções Ltda e EBM Incorporações, por ter trabalhado na obra 131-Chateau du Parc, de 10.01.2005 até 20.12.2005, foi acordado o pagamento de duas parcelas de R\$ 550,00, em 21.08.06 e 21.09.06. Porém, foi contabilizada na conta-contábil 311303028 - Custas/Processo Judicial, apenas uma parcela de R\$ 550,00, em 27.09.06, com o lançamento indevido como Recibo de Dr. Adriano Dias Mizael, fls.361 a 364, e 404 a 405.

34- Na conta contábil 311302004, em 28/01/2005, 24/02/05 e 26/04/05, foram contabilizadas despesas com a empresa J e J Construções e Terraplanagens Ltda, CNPJ- 07142479/0001 -40, NFS 01, 06 e 11. Foram apresentados contratos firmados em 08.11.04 e 28.11.04, fls. 247 a 261. Verifica-se nos sistemas informatizados da Previdência Social que esta empreiteira informou GFIP "sem Movimento" de 12/2004 a 06/2005, e não entregou GFIP em 11/2004. Ao não exigir a GFIP e a regularização dos trabalhadores em sua obra, a empresa Vaca Brava não cumpriu cláusula estabelecida em seus próprios contratos de empreitada, além de não observar artigos 31 e 32, inciso IV, da Lei 8212/91, artigo 219, parágrafo 6°, do Decreto 3048/99 combinados com artigos 29 e 337-A, inciso I, do Código Penal.

35- Na conta 311303009 - Instalações Provisórias, foram realizados lançamentos todos os meses, com despesas até o final da obra. Algumas dessas despesas são documentadas com Recibos de doação para Centro Comunitário Santa Geneveva, no valor de R\$150,00 ao mês, fls.365 a 366.

36- Na contabilização de despesas e custos, verificam-se vários lançamentos onde consta no histórico REC, como REC Osvaldo

*Ioshio Massuda, REC Eduardo Carlos dos Santos, REC Glauco Magalhães, REC Tânia Tome, REC Central de Suprimentos, REC EBM Incorporações. Porém, na documentação desses RECIBOS, são arquivadas diversas Notas Fiscais de empresas, com variados tipos de gastos, como combustível, material, transporte, taxas. As datas das despesas nem sempre são no mesmo mês daquele lançamento de ressarcimento, exemplos às fls. 367 a 386, 438 a 443, 495 a 555. Tais lançamentos ferem princípios contábeis, não são corretos ou claros, pois despesas e custos de obra devem ser contabilizados em contas e datas apropriadas, de modo que, pelas contas, históricos e datas, seja possível a identificação do valor, numeração do documento e do tipo de cada despesa/fornecedor/item, a fim de possibilitar a análise e discriminação dos custos da obra.*

*37- Para compor o valor a ser pago aos engenheiros da obra, através de NFS de Pessoas Jurídicas, Osvaldo Ioshio Massuda, Eduardo Carlos dos Santos, Glauco Magalhães, vem sendo elaborada uma planilha com os custos mensais das "empresas" daqueles profissionais, fls. 556 a 565. Na "Planilha Calculo Remuneração Engenheiros" constam discriminados itens que compõem o pagamento aos engenheiros, **Salário-Base. 13º Salário, Seguro Saúde e Ticket, ou seja, itens característicos de remuneração de pessoas físicas, mas não de pessoas jurídicas.***

*38- Além dos valores pagos aos engenheiros através de NFS de suas empresas, Massuda Engenharia Ltda, CN-PJ 03465624/0001-72, ECAP Engenharia Ltda, CNPJ-07269248/0001-00, Esquadro Engenharia Ltda, CNPJ-05129840/0001-72, foram pagas complementações ou premiações mensais, através de NFS da empresa Incentive Premier Ltda, CNPJ 05310037/0001-30, fls. 566 a 569. Apesar de notificada para apresentar todos os premiados através das NFS da Incentive Premier, a Vaca Brava não apresentou as listagens mensais daquelas bonificações ou pagamentos complementares às empresas dos engenheiros e a outros trabalhadores na obra.*

*39- De acordo com despesas lançadas como REC Tânia Tome, em 13.08.04, 08.09.04, 13.09.04 e 27.09.04, fls. 584, a engenheira Tânia Tome atuou na obra, pelo menos durante os meses de agosto e setembro/2004. Porém, **não consta nenhum pagamento nesta empresa para sua pessoa física ou jurídica, Construstyle Engenharia Ltda, donde se deduz que seu pagamento/NFS compôs o custo de outra obra do Grupo EBM.** Constatamos em visita a três obras do grupo EBM, em maio/2007 e julho/2007, que engenheiros e pessoal de obras em andamento trabalham em outras obras do grupo, principalmente no início e conclusão das obras. Exemplo disto é atuação da engenheira Tânia Tome nesta obra, como também, o trabalho do engenheiro Luiz Claudio, CPF- 271334316-53, da Castor Engenharia Ltda, fone 92219093, trabalhando para outra empresa do Grupo EBM, Sociedade Residencial Oeste Treze S/A, mas que no dia 02.05.07 encontramos trabalhando no Residencial Bela Vista Um S/A, obra Sofisticatto já com Habite-*

*se. Portanto, o custo contabilizado para a obra não é completo ou devidamente contabilizado.*

40- Lançamentos indevidos documentam ressarcimentos de despesas realizadas por sócios sendo lançadas como REC, RECIBO, o somatório de um conjunto de NF, Recibos, Títulos, guias de tributos, como exemplificado no dia 01.08.2006, conta contábil 311303017- Títulos e Emolumentos, cópia As fls.570 a 575.

41- Também, foram realizadas restituições ou a sócios, sem comprovação do gasto ou despesa, como exemplificado As fls. 576 a 579, dia 15.09.03 ct. ctb 311302004- Serviços contratados p/PJ.

42- Despesas foram indevidamente documentadas, como exemplificado no dia 27.03.2006. depósito bancário de R\$ 3.000,00 em favor da "Soc Res Oeste Nove S/A". fls. 580, que foi **documentado ou contabilizado como pagamento a Eliane M. M. da Costa.**

43- Contabilização em conta indevida, como exemplifica a NF 573 da RC Equipamentos Ltda, que foi lançada despesa com Pessoa Física no dia 01.12.2003 na conta 311302003 - Serviços contratados p/PF.

44- Despesa da obra 131- Vaca Brava, foi indevidamente lançada como despesa na contabilidade da obra 132-Praça do Sol, em 04.10.2004 ct. ctb. 2114000001, cheque 157899, fls. 581.

45- Na contabilização, não vem sendo observado o princípio da COMPETÊNCIA, visto que suas Receitas e Despesas não são lançadas nas datas de suas ocorrências, independentemente de Recebimento e Pagamento. Para a contabilização, vem sendo indevidamente utilizado o "Regime de Caixa", não obedecendo ao "Regime de Competência-", não reconhecendo as despesas e receitas na época ou momento em que são realizadas, independentemente da época em que são pagas, recebidas ou informadas ao departamento contábil. Exemplificando, despesa de dezembro/2005 foi contabilizada em 05.01.2006 na conta contábil 311302004, NFS 1707 da Marmorarte no valor de R\$19.037,20. **O "Regime de Competência- é obrigatório para a escrituração do livro Diário, conforme Resolução do CFC nº.750/93 e, também, no parágrafo 13 do artigo 225 do Decreto nº3.048/99, que regulamenta o inciso III do art. 32 da lei nº.8.212/91, além de nos artigos 1179 a 1195 do Código Civil.**

46- Não foram apresentados os pagamentos ou valores despendidos com os trabalhos técnicos dos profissionais responsáveis pelos projetos e ART n. 045040022509 e 03159200601513010 no CREA/GO, fls. 582 e 583.

49- Verificou-se em contratos de venda e aquisição de apartamentos construídos pela Vaca Brava por outras empresas do Grupo EBM, listagens às fls. 336 a 339, 340 a 351, 353 a 360, 436 a 422, que algumas unidades/apartamentos foram comercializadas por preço abaixo ao valor de mercado e inferior ao valor de outras unidades à mesma época, com mesmo porte e prazo para pagamento. **Constata-se que os apartamentos**

*entregues aos proprietários do lote, dirigentes das empresas do grupo ORBX, EBM, Logical/Opus, como pagamento do terreno da obra, são repassados/vendidos a terceiras pessoas por valor inferior ao de outros andares/apartamentos. Isto sugere indicio de sonegação e de contabilização incorreta, es,lc teia empresa Vaca Brava, que recebeu apartamento como parte de pagamento da mesma unidade, reduzindo ou negociando o preço a ser documentado.*

*50.- Verifica-se que a unidade 1500 do Edifício Gran Reserva, construído no Setor Oeste da Capital por outra empresa do grupo EBM, Residencial Alameda das Rosas S/A, CNPJ 05015602/0001-36, foi dada como entrada da unidade 25 do Chateau du Parc, fls. 462 a 483, sendo acertado por e-mail, fls. 470, valor inferior ao de mercado e inclusive ao de outros apartamentos, o que apresenta indícios de sonegação. De acordo com documentos a fls. 423 a 437, 462 a 469 e 338, em junho/2003, a unidade 1500 foi vendida pelo sócio da empresa Logical, Dener, para Jose João Batista Stival por R\$ 160.100,00, em torno da metade do valor das outras unidades. Dois anos após, Jose João B. Stival documentou, pelo mesmo valor, a entrega da unidade 1500 do Gran Reserva para a empresa Vaca Brava, como entrada da unidade 25 do Chateau du Parc.*

*Foi acertado/ajustado o valor da documentação da entrada, R\$ 160.000,00 e da redução do valor para o novo apartamento, R\$590.000,00, fis. 470, sendo reduzido em torno da metade do valor das outras unidades. Em julho/2006. um ano após, Jose João B. Stival, com a anuência da Vaca Brava, vende a unidade 25 para Edcel Silva Moraes, pelo mesmo valor reduzido. Cópia às fls. 423 a 437. 462 a 483. Valores acertados para contrato. escritura e contabilização demonstram que o Diário e Razão não estão embasados em dados e documentos fidedignos ou de valores reais.*

*51- A Empresa Vaca Brava, como interveniente cedente, em 20.10.06, fls. 484 a 488 e 334 e 336, assinou escritura de venda, pela Logical para Jaime dos Santos Ferreira, da unidade 20 do Chateau du Parc, pelo valor de R\$ 660.000,00. em torno da metade das outras unidades à época.*

*52- A empresa Vaca Brava vendeu a unidade 7 do Chateau du Parc por valor inferior ao das outras unidades, em 04/2005, fls. 444 a 461 e 334 e 335. Dois anos depois, a unidade foi transferida para outro proprietário por valor similar à primeira*

*53- Tendo em vista o aqui exemplificado, a contabilização da Sociedade Residencial Vaca Brava Um S/A não atende aos requisitos previstos, **não se encontrando devidamente escriturados os fatos envolvidos na execução da sua única obra de construção civil. Consequentemente, a fiscalização previdenciária desconsiderou a escrituração contábil apresentadas de forma deficiente, coma também, os respectivos custos, sendo arbitrado o crédito previdenciário de acordo com a área construída e o padrão de execução da obra de***

*construção civil, como previsto nos parágrafos 3º, 4º e 6º da Lei nº 8.212/91, artigos 229, 233 a 235 e 248 do Decreto nº 3.048/99, nos Artigos 72, 73, 79, 81 a 99, 105 a 110 e 120 da Instrução Normativa INSS/DC nº.69 de 10/05/2002 e nos artigos 413 a 481 da IN SRP nº 3/2005, de 14/07/2005. Dentre esses últimos destacamos os artigos 426, 429, 434, 442 e 473.*

Os grifos não constam no original.

De outro eito, mas vinho de outra pipa, as folhas de pagamento apresentadas não são completas e não atendem aos requisitos legais, eis que não têm sua abrangência estendida aos segurados contribuintes individuais, cuja prestação de serviços à notificada houve-se por comprovada mediante análise da contabilidade e das GFIP. Recibo de Pagamento a Autônomos de Paulo Cesar Gomes, transportador autônomo contabilizado na conta 311302005, em 20.01.2006, no valor de R\$240.00, não consta na folha de pagamento, como também, nenhum outro pagamento a segurado contribuinte individual.

Nessas circunstâncias, as omissões/incorrekções perpetradas pelo Recorrente, da estatura das que foram verificadas pela Autoridade Fiscal, frustraram os objetivos da lei, prejudicando a atuação ágil e eficiente dos agentes do fisco, que se viram impelidos a despender uma energia investigatória suplementar na apuração dos fatos geradores em realce, não somente nos documentos suso destacados, mas, igualmente, em outras fontes de informação, tais como notas fiscais de prestação de serviços, contratos, títulos diversos da contabilidade, etc.

Tivesse a empresa cumprido, com o devido rigor, as obrigações acessórias impostas pela legislação, os fatos geradores teriam sido apurados diretamente nas folhas de pagamento, nas GFIP e na escrita fiscal. Mas assim não ocorreu. A não observância da fidedignidade no registro dos fatos geradores e das formalidades exigidas pela legislação tributária quebrou o mecanismo idealizado pelo legislador ordinário para a apuração ágil e precisa dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, obrigando os agentes fiscais a investigar uma miríade de outros documentos e títulos diversos e genéricos da contabilidade, para a captação dos fatos jurígenos tributários de sua competência, no cumprimento efetivo do seu dever de ofício.

Mostrou-se, pois, deficiente a documentação fornecida pelo Recorrente. Ademais, o exame dos livros fiscais apresentados revelou que a contabilidade da empresa não registra o real movimento de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro. Assim, outra alternativa não se abriu à fiscalização que não apurar o montante devido por aferição indireta da base de cálculo, autorizada que estava pelo permissivo legal encartado nos §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, transferindo-se para o sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

Cite-se por relevante que no procedimento de apuração da matéria tributável por arbitramento, vale-se a Autoridade Fiscal de outros elementos de sindicância que não aqueles documentos assinalados pela lei como adequados ao registro lapidado dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, tais como as folhas de pagamento, GFIP e os Livros Fiscais.

Tais elementos podem ser os mais diversos, como, a título meramente ilustrativo, RPA, notas fiscais, Custo Unitário Básico da construção civil, valor de mercado de utilidades recebidas por segurados, custo de mão de obra empregada em serviços de construção civil, dentre outros.

Alguns desses critérios de aferição indireta a serem empregados pela fiscalização, nas hipóteses autorizadas pela lei, como é o presente caso, encontram-se positivados na legislação previdenciária, ostentando natureza meramente procedimental interna, não interferindo, de maneira alguma, *extra muros*, eis que não vinculam nem impõem obrigações, de qualquer espécie, aos contribuintes. A abrangência de seus comandos, advirta-se, restringe-se, tão somente, ao critério de apuração indireta das bases de cálculo de contribuições previdenciárias, nada mais.

Em outros casos, a fiscalização tem que buscar outros parâmetros de aferição os mais diversos imagináveis, de molde a construir hipoteticamente o arcabouço substancial da matéria tributável, tendo por alicerce, muita vez, o princípio da razoabilidade. Usualmente, vale-se a fiscalização de um critério de analogia da empresa fiscalizada com as demais empresas atuantes no mesmo ramo e que se encontram em situações similares. Muitas outras ocasiões, tem a autoridade fiscal que extrair de outras fontes de informações, tais como previsões contratuais, o montante da base de cálculo do tributo, para determinar o montante devido.

No caso em apreciação, tratando-se os fatos geradores da remuneração paga a segurados obrigatórios do RGPS empregados em obra de construção civil, a autoridade fiscal procedeu à apuração do valor da mão de obra utilizada valendo-se das tabelas do Custo Unitário Básico, conforme determinação expressa assentada nos artigos 89 e 90 da IN INSS/DC nº 69/2002.

**Instrução Normativa INSS/DC nº 69, de 10 de maio de 2002**

*Art. 90. Para 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 CUB, divulgadas mensalmente na internet ou na imprensa de circulação regular pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil (SINDUSCON), da respectiva localidade ou da respectiva unidade da Federação onde esteja localizada a obra. (Redação dada pela Instrução Normativa INSS/DC nº 080, de 27.08.2002).*

*§1º Será utilizada a tabela do CUB publicada no mês de entrega da DISO, referente ao CUB obtido para o mês anterior.*

*§2º A competência das contribuições apuradas será a do mês de entrega da DISO.*

*§3º Será utilizada preferencialmente a tabela do CUB:*

*I - da localidade da obra;*

*II - da unidade da Federação onde se situa a obra, caso não exista tabela local;*

*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 Gerência Executiva circunscricionante do local da obra.*

*§4º Será utilizada a tabela do SINDUSCON a que o município esteja vinculado.*

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

Nessa perspectiva, conforme expressamente estatuído na lei, não concordando o sujeito passivo com o valor aferido pela Autoridade Lançadora, compete-lhe, ante a refigurada distribuição do ônus da prova, que lhe é avesso, demonstrar por meios idôneos que tal montante não condiz com a realidade.

Todas as informações postadas no parágrafo precedente encontram-se devidamente relatadas no Relatório Fiscal, a fls. 587/604, em cumprimento aos requisitos de precisão e clareza da descrição dos fatos geradores e do período a que se referem.

De forma idêntica, guardadas as devidas particularidades, os preceitos normativos que fornecem sustentação jurídica ao lançamento então operado, foram devidamente especificados no corpo dos relatórios fiscais acima desfraldados, permitindo ao autuado a perfeita compreensão dos fundamentos e razões da autuação, sendo-lhe dessarte garantido o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Não há, portanto, qualquer obscuridade ou dúvida quanto à hipótese de incidência dos tributos objeto deste lançamento. Houve a prestação de serviços remunerados em obra de construção civil de responsabilidade do Recorrente. Restou comprovado que a contabilidade não registrava o movimento real de remuneração dos segurados a serviço da empresa, do faturamento e do lucro. Da mesma forma, a documentação apresentada pela empresa revelou-se deficiente, ante a omissão e incorreção das informações relativas aos fatos jurígenos tributários em apuração, circunstâncias que motivaram a apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias ora lançadas mediante aferição indireta, com fundamento jurídico nos artigos 148 do CTN, 33, §§3º e 6º da Lei nº 8.212/91 e art. 90 e seguintes da IN INSS/DC nº 69/2002.

Como visto, verifica-se que a NFLD em relevo foi lavrado em harmonia com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente fiscal demonstrado, de forma clara e precisa, os fatos geradores objeto do lançamento, o período de apuração, a conduta omissiva que motivou a aferição indireta da base de cálculo, assim como o critério de arbitramento do montante tributável, fazendo constar, nos relatórios que compõem o presente Processo Fiscal toda a fundamentação legal dos procedimentos levados a efeito no curso da ação fiscal.

O lançamento encontra-se revestido de todas as formalidades exigidas por lei, dele constando, além dos relatórios já citados, os MPF, TIAF e TEAF, dentre outros, havendo sido o Sujeito Passivo cientificado de todas as decisões de relevo exaradas no curso do presente feito, restando garantido dessarte o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa à notificada.

O Aviso de Regularização de Obra a fls. 162/168 mostra com clareza solar as informações pertinentes à área construída (0,00 m<sup>2</sup>), a área para cálculo do montante de mão de obra (12.066,42 m<sup>2</sup>) e à área já regularizada correspondente às GPS relacionadas na Declaração de Regularização de Obra (2.207,55 m<sup>2</sup>), a qual se encontra arrolada no discriminativo a fls. 163/168, que apresenta, em cada competência, o Salário de Contribuição contido nas GPS recolhidas, o valor do Custo Unitário Básico por metro quadrado de obra, o Salário de

Contribuição total do projeto e a parcela absoluta de área regularizada correspondente ao recolhimento contido nas GPS em foco.

O Aviso de Regularização de Obra informa, também, o tipo e uso da obra, o nº de unidades, categoria e padrão, assim como o enquadramento para fins de determinação do Custo Unitário Básico.

Quanto à turbidez alegada, a lente de correção passa pelo art. 97 e seguintes da IN INSS/DC nº 69/2002, da qual demonstrou o Recorrente ter acentuado conhecimento.

Para tornar mais nítida a visão do cálculo do Salário de Contribuição total do projeto, tomemos como exemplo a competência 12/2003, a fl. 163.

Conforme explicitado no Aviso de Regularização de Obra a fl. 162, a área total do projeto é de 12.066,42 m<sup>2</sup>. De acordo com a tabela tatuada no art. 98 da IN INSS/DC nº 69/2002, nos primeiros 100 m<sup>2</sup> de obra de alvenaria, aplica-se o percentual de 4%, 8% nos 100 m<sup>2</sup> seguintes, 14% sobre a área acima de 200 m<sup>2</sup> e inferior a 300 m<sup>2</sup>, e 20% sobre a área que ultrapassar os 300 m<sup>2</sup>. Dessarte, no caso presente, conforme assinalado a fl. 162, temos:

	Área	CUB	sal. contribuição
	100 m <sup>2</sup>	704,21	2.816,84
	100 m <sup>2</sup>	704,21	5.633,68
	100 m <sup>2</sup>	704,21	9.858,94
	11.766,42 m <sup>2</sup>	704,21	1.657.206,12
Total	12.066,42 m <sup>2</sup>		1.675.515,58

Para as demais competências arroladas no discriminativo a fls. 163 a 168, basta atualizar o valo do Custo Unitário Básico. Simples assim. Nada mais. Turbidez? Não!

Mostram-se improcedentes, pois, as alegações de falta de clareza e precisão dos relatórios, ou mesmo turbidez ou ausência de limpidez nos dados da Declaração de Regularização de Obra. Muita vez, a causa de uma visão turva não está na turbidez do objeto, mas, sim, na capacidade do cristalino dos olhos de quem vê de projetar a imagem desse objeto, com precisão, na superfície da retina.

Também se mostra improcedente o argumento de que a fiscalização detalhou inadequadamente os critérios por ela utilizados no arbitramento dos valores, atribuindo, de maneira precária e desproporcional a natureza remuneratória ao Custo Unitário Básico (CUB).

Conforme já acentuado alhures, o mecanismo para apuração, por arbitramento, da base de cálculo da remuneração da mão de obra utilizada na construção civil seguiu com obstinada atenção os trilhos mandamentais assentados na legislação previdenciária, a saber, IN INSS/DC nº 69/2002, IN INSS/DC nº 100/2003 e IN SRP nº 3/2005.

Já se houve por esclarecido anteriormente que, não concordando o sujeito passivo com o cálculo operado pela fiscalização, resultado do procedimento positivado na legislação complementar, compete a ele demonstrar, mediante documentos idôneos, a discrepância entre os valores apurados e aqueles por ele considerados como representativos dos fatos geradores colhidos pela fiscalização. Para tal mister, urge advertir que são necessários mais do que meras alegações fulcradas na fluidez das palavras. Mostra-se indispensável a apresentação dos documentos eleitos pela lei para o registro dos fatos geradores em palco, elaborados e constituídos em acordo com as formalidades intrínsecas e extrínsecas requeridas pelo legislador ordinário.

Na mesma esteira, a alegada nulidade do lançamento, por desatendimento à norma previdenciária estampada no art. 474 da IN SRP nº 3/2005, não merece a guarida pretendida.

Reza o art. 474 do IN SRP nº 3/2005, *in verbis*:

**Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005**

*Art. 474. Na regularização de obra de construção civil, em que a remuneração da mão-de-obra utilizada foi apurada com base na área construída e no padrão da obra ou com base na prestação de serviços contida em nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, se constatada a contratação de subempreiteiras, deverão ser constituídos os créditos das contribuições sociais correspondentes, em lançamentos distintos, conforme a sua natureza.*

*§1º Os créditos referidos no caput serão constituídos da seguinte forma:*

*I - contribuições referentes à aferição da mão-de-obra total;*

*II - contribuições referentes à remuneração da mão-de-obra própria da empresa fiscalizada;*

*III - contribuições apuradas por responsabilidade solidária;*

***IV - retenção.***

*§2º No lançamento da base de cálculo da aferição indireta prevista no inciso I, serão deduzidos os lançamentos das bases de cálculo previstos nos incisos II, III e IV, todos do §1º deste artigo, competência por competência, observados os critérios de conversão previstos neste Título.*

*§3º No lançamento por responsabilidade solidária, de que trata o inciso III do §1º deste artigo, não serão cobradas as contribuições devidas a outras entidades ou fundos, as quais deverão ser cobradas diretamente da empresa contratada.*

O disposto no art. 474 da IN SRP nº 3/2005 tem que ser interpretado em conjunto com o art. 447 da mesma Instrução Normativa em foco, e não isoladamente.

**Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005**

*Art. 447. A remuneração relativa à mão-de-obra terceirizada, inclusive ao décimo-terceiro salário, cujas correspondentes contribuições recolhidas tenham vinculação inequívoca à obra, será convertida em área regularizada, na forma prevista no art.*

***445, considerando-se:***

*I - até janeiro de 1999, a remuneração correspondente às contribuições recolhidas em documento de arrecadação identificado com o CNPJ do prestador, com o endereço da obra, e que traga, no campo "observações", a identificação da matrícula CEI e o número da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços;*

*II - a partir de fevereiro de 1999 até setembro de 2002:*

*a) a remuneração declarada em GFIP referente à obra, identificada com a matrícula CEI no campo "CNPJ/CEI do tomador/obra", com comprovante de entrega, emitida por empreiteira contratada diretamente pelo responsável pela obra, desde que comprovado o recolhimento dos valores retidos com base nas notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços emitidos pela empreiteira;*

*b) a remuneração declarada em GFIP referente à obra, identificada com a matrícula CEI no campo "CNPJ/CEI do tomador/obra", emitida pela subempreiteira contratada, desde que comprovado o recolhimento dos valores retidos pelo contratante com base nas notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços emitidos pela empreiteira ou subempreiteira;*

*c) o valor retido com base nas notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços emitidos pela empreiteira ou subempreiteira contratada, quando não tenha sido apresentada a GFIP da contratada, conforme previsto nas alíneas "a" e "b" deste inciso, observado o disposto no § 2º e no art. 239;*

***III - a partir de outubro de 2002, somente serão convertidas em área regularizada as remunerações declaradas em GFIP referente à obra, com comprovante de entrega, emitidas pelo empreiteiro ou pelo subempreiteiro, desde que comprovado o recolhimento dos valores retidos correspondentes. (grifos nossos)***

*§1º Nas obras de pessoa física, poderão ser aproveitadas as remunerações de empresas contratadas, da seguinte forma:*

*I - no caso de cooperativa de trabalho, a resultante da divisão da contribuição dos segurados cooperados que trabalharam na obra por zero vírgula trezentos e sessenta e oito, tomando-se como base:*

*a) de janeiro de 1999 a março de 2003, as contribuições individuais correspondentes a vinte por cento do salário de contribuição de cada um, efetivamente recolhidas pelos segurados cooperados, desde que estes tenham sido informados na GFIP referente à obra emitida pela cooperativa;*

*b) a partir de abril de 2003, as contribuições individuais descontadas dos segurados cooperados correspondentes a vinte por cento do salário de contribuição de cada um, efetivamente recolhidas pela cooperativa, desde que estes segurados tenham sido informados na GFIP referente à obra emitida pela cooperativa;*

*II - no caso de empreiteira ou subempreiteira, a remuneração declarada em GFIP referente à obra, desde que comprovado o recolhimento integral das contribuições constantes dessa GFIP.*

§ 2º Para fins do previsto na alínea "c" do inciso II do caput, o valor da retenção será dividido por zero vírgula trezentos e sessenta e oito para apuração do valor correspondente à remuneração que será convertida em área pelos parâmetros definidos neste Título.

§ 3º A remuneração relativa ao período decadal não poderá ser aproveitada para fins da dedução prevista neste artigo.

A fiscalização atendeu não somente aos preceitos inscritos no art. 474 da IN SRP nº 3/2005, como, também, àqueles estatuídos no art. 447 da mesma Instrução Normativa, máxime, o seu inciso III.

Conforme assentado no Relatório Fiscal, “os valores retidos dos empreiteiros, ou seja, adiantamentos de contribuições previdenciárias dos prestadores de serviço, caso não sejam exigidas as informações dos segurados em GFIP, não serão contribuições definitivas, podendo ser compensadas ou restituídas às prestadoras de serviço, caso seja indevidamente informada GFIP sem movimento - ou com valores/segurados inferiores aos utilizados no período de atuação na obra”.

Mais adiante, consigna o auditor fiscal notificante: “Portanto, foram consideradas como Salários-de-Contribuição já recolhidos e área já regularizada, as remunerações dos segurados informados em GFIP pela incorporadora, cujas atividades compõem o CUB, fls.168, as GFIP informadas pelos empreiteiros, fls.169 a 171, e o percentual de 5% das NFS de Concreto Usinado, fls.172 a 177, conforme art.107, III, da IN/INSS/DC nº69/2002. art.462, III da IN/INSS/DC nº100/2003, e art. 448, III, da IN/MPS/SRP nº 03/2005”.

As provas dos autos revelam, outrossim, que quem não atendeu às determinações legislativas em comento foi a própria empresa recorrente, que deixou de exigir das subempreiteiras as GFIP específicas para cada serviço, como assim determina a legislação previdenciária. Tivesse o Recorrente observado atentamente às obrigações tributárias acessórias a que está obrigado, todos os valores oriundos de retenção seriam computados na edificação do *quantum debeatur* do procedimento de aferição indireta.

#### **Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005**

##### *Seção II - Obrigações Previdenciárias na Construção Civil*

*Art. 420. Na contratação de empreitada sujeita à retenção prevista nos arts. 140 e 172, a contratada deve destacar na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços o valor da retenção, observando o disposto no art. 154.*

*Parágrafo único. Na hipótese de subcontratação, o destaque da retenção deve observar o disposto no art. 155.*

*Art. 422. A empresa contratada, quando da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, deve fazer a vinculação destes documentos à obra, neles consignando a identificação do destinatário e, juntamente com a descrição dos serviços, a matrícula CEI e o endereço da obra na qual foram prestados.*

*Art. 423. A empresa contratada deverá elaborar folha de pagamento específica para a obra de responsabilidade da empresa contratante e o respectivo resumo geral, bem como a GFIP com as informações específicas para a obra, relacionando todos os segurados alocados na prestação de serviços, observado o disposto no art. 162.*

*Art. 425. A empresa contratante é obrigada a manter em arquivo, por empresa contratada, em ordem cronológica, durante o prazo de dez anos, as notas fiscais, as faturas ou os recibos de prestação de serviços e as correspondentes GFIP e, se for o caso, as cópias dos documentos relacionados no §2º do art. 155, por disposição expressa no § 6º do art. 219 do RPS.*

*Parágrafo único. Para os fins do caput, a empresa contratante deverá exigir as cópias das GFIP emitidas pelas empresas contratadas, com informações específicas para a obra e identificação de todos os segurados que executaram serviços na obra e suas respectivas remunerações. (grifos nossos)*

Conforme demonstrado, inexistente qualquer vício na formalização do débito a amparar as alegações de cerceamento de defesa ou de nulidade erguidas pelo Recorrente. Diante do que se coligiu até o momento, restou visível a procedência do procedimento levado a cabo pela Autoridade Fiscal.

## 2.2. DO GRUPO ECONÔMICO.

Sustenta o Recorrente inexistir o grupo econômico apontado pela fiscalização.

O apelo acima postado não reflete as provas dos autos.

Cumpra neste comenos esclarecer que a responsabilidade direta pelas obrigações decorrentes da vertente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD é da empresa notificada. Ocorre que o inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91 dispõe as empresas que integram grupo econômico, de qualquer natureza, respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes dessa Lei.

### Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

*Art. 30 ...*

*IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza **respondem entre si, solidariamente**, pelas obrigações decorrentes desta Lei; (grifos nossos)*

Como é cediço, a solidariedade não se presume. Ela decorre da vontade das partes, ou diretamente de disposição legal, como é o presente caso. Nesse sentido, dispõe a Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, sob cuja égide se deu a autuação em exame:

**Instrução Normativa SRP Nº 03, de 14/07/2005:**

*Art. 748. Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.*

*Art. 749. Quando do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias na forma do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212, de 1991, serão científicadas da ocorrência.*

*§1º Na cientificação a que se refere o caput, constará a identificação da empresa do grupo e do responsável, ou representante legal, que recebeu a cópia dos documentos constitutivos do crédito, bem como a relação dos créditos constituídos.*

*§2º É assegurado às empresas do grupo econômico, científicadas na forma do §1º deste artigo, vista do processo administrativo fiscal.*

Tal regulamentação não discrepa das disposições encartadas na Instrução Normativa INSS/DC nº 100/2003, sendo, aliás, desta, mero espelho normativo.

**Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18/12/2003**

*Art. 778. Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.*

*Art. 779. Quando do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias na forma do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212, de 1991, serão científicadas da ocorrência.*

*§1º Na cientificação a que se refere o caput, constará a identificação da empresa do grupo e do responsável, ou representante legal, que recebeu a cópia dos documentos constitutivos do crédito, bem como a relação dos créditos constituídos.*

*§2º É assegurado às empresas do grupo econômico, científicadas na forma do § 1º deste artigo, vista do processo administrativo fiscal.*

No caso ora vertido, em 24.04.2007, a extinta Secretaria da Receita Previdenciária expediu MPF científico em 02.05.2007 aos chefes responsáveis pela obra que vinha sendo edificada no endereço da empresa Sociedade Residencial Vaca Brava Um S/A, na Av. T-5 esquina c/ av. T-66 quadra 131 Lote. 1/16, Setor Bueno, Goiânia/GO. Apesar de em todos os órgãos constar o endereço acima citado na documentação cadastral desta empresa, fls.123 a 125, constatou a fiscalização que, de fato, ela nunca teve seu escritório ou

administração em seu endereço oficial, visto que naquele local apenas havia estrutura ou ambiente para a construção civil. Quando a empresa Vaca Brava foi constituída naquele endereço, o terreno ainda não era de sua propriedade.

Apurou a fiscalização que o escritório da empresa Vaca Brava sempre funcionou no endereço da EBM incorporadora S/A . CNPJ-03024881/002-74, atualmente na Av. 136, n.960, 15/18 andares, ed. Executive Tower, St. Marista, Goiânia-GO, onde a presente ação fiscal foi executada e verificados os documentos apresentados.

A Sociedade Residencial Vaca Brava Um S/A que, de fato, nunca teve seu estabelecimento, foi constituída, em 05.06.2003, fls. 42/53, pela EBM Incorporadora S/A, CNPJ- 03025881/0001-93, e pela ORBX Incorporadora S/A, CNPJ- 05082800/0001-12, com prazo de tempo determinado (Sociedade de Propósito Especifico) limitado pela conclusão do objetivo Social, que se realizará após a incorporação, construção, venda e recebimento das unidades imobiliárias do empreendimento, ou seja, da Obra 131, Edifício Chateau du Parc, na Av. T-5, esquina com T-66, Qd. 131. Lts. 1/16, Setor Bueno, Goiânia-GO.

A Sociedade Residencial Vaca Brava Um S/A foi constituída nos mesmos moldes de diversas outras do Grupo EBM, que vem documentando uma Sociedade Anônima de Capital Fechado para cada um de seus empreendimentos, normalmente no mesmo endereço/terreno em que é construída a obra. Cada uma das obras, uma para cada uma das S/A constituídas com esta finalidade específica, é lançada, vendida e construída sob a responsabilidade da EBM, marca presente nas obras, *folders*, propagandas e cartazes no topo de cada prédio em construção ou já entregue aos seus compradores.

Verificou a fiscalização que, logo no início das obras, é assinado contrato da EBM com a nova S/A constituída única e especificamente para aquele empreendimento, possibilitando que a EBM execute a obra. A época da finalização da obra, a EBM vem mudando as novas S/A de endereço, quase sempre para outro estado da federação, documentando-as no mesmo endereço da ORBX, EBM ou de outra de suas empresas.

Em 13/02/2004, após a constituição da empresa Vaca Brava, foi concedido o Alvará de Construção possibilitando que a empresa LOGICAL Participações Ltda construisse o Chateau Du Parc, com a mesma área contida em sua matrícula na Previdência Social e no Habite-se, o qual, também, foi concedido para a Logical Participações Ltda.

Apesar de não ter sido apresentada toda a documentação do terreno da obra 131, ou seja, endereço da empresa Vaca Brava, deduz-se que o lote foi adquirido pela Logical em data anterior à constituição da empresa Vaca Brava. A empresa Logical Participações Ltda, CNPJ 05.437.233/0001-70, que é de um dos parceiros ou diretor da EBM, Dener Alvares Justino, fls.128, 146 a 149, teve sua denominação posteriormente alterada para OPUS Incorporadora Ltda.

O Capital Social de R\$ 200.000.00 é constituído por 90% da empresa ORBX Incorporadora S/A e 10% da empresa EBM Incorporadora S/A. A contabilidade cita outro sócio: Dener Alvares Justino, Diretor da EBM Incorporadora S/A, mas não consta aporte de capital em seu nome.

Após a constituição do Residencial Vaca Brava S/A, foi realizada uma doação para o Município de Goiânia de 38 lotes no Setor Estrela Dalva de propriedade de terceiros avaliados em R\$ 114.000,00, com a finalidade de adquirir "*o direito de transferência*

do direito de CONSTRUIR” em 2.420,00 m<sup>2</sup> do lote 01 e 16, da quadra 131, Rua T-66 com Avenida T-5, Setor Bueno, Goiânia/GO, em favor de Residencial Vaca Brava Um S/A, ficando os lotes doados destinados ao banco de lotes.

Em 01.03.2004, representada pelos seus dois sócios, Dener Álvares Justino e Adriano Alvares Justino, a empresa Logical Participações Ltda escritura a venda daquele terreno para a Vaca Brava, o terreno em que esta empresa já havia sido constituída, fls.58 a 75, ao preço ajustado de R\$ 420.000,00 a ser pago com a entrega de 4 apartamentos tipo (316,66 m<sup>2</sup> cada) e a cobertura triplex (794,79 m<sup>2</sup>), os quais tinham valor orçado bem superior ao do terreno. Conforme estipulado na escritura a fl. 65, as unidades 12, 16, 20, 22 e a Cobertura eram os apartamentos permutados pelo lote. Naquela escritura, consta que cabia exclusivamente à Logical Participações consentir com a venda das frações ou unidades do Chateau Du Parc, a ser construído pela Vaca Brava. Também, em escritura, foi conferido poderes à Logical, sendo nomeada procuradora para alienar as 5 unidades permutadas pelo lote em foco.

Através de documentos e informações na contabilidade, "Republica Oeste Offices", e na copia de contrato a fls. 116/119, verificou-se que recursos financeiros da EBM vêm sendo movimentados em conta bancária de outra de suas empresas, a Republica de Gestão de Recursos S/A, CNPJ-05138866/0001-87, cadastrada no mesmo endereço da filial goiana da EBM, Av. 136. n° 960. 15° andar, Ed. Executive Tower, S. Marista, Goiânia/GO.

Constatou-se. também, que o grupo empresarial EBM é composto pelas seguintes pessoas físicas: Bento Odilon Moreira CPF-002626171-53; Bento Odilon Moreira Filho, CPF-440288571-04; Elbio Moreira, CPF-101084161-00; Cleuner Teixeira de Souza, CPF-354796551-91; Dener Alvares Justino, CPF-438993741-34; Adriano Alvares Justino, CPF-597810591-34; Wanderley Borges de Melo, CPF- 011499896-53; Ana Celia Carvalho de Barros Amorim, CPF-491521061-87; e João Batista Vieira de Jesus, CPF-354888321-49.

Pintado nessas cores o quadro fático em questão, concluiu a fiscalização que a situação assim retratada caracterizava-se grupo econômico de fato, em razão da existência de interesse comum na construção e situação que constituiu os fatos geradores das obrigações principais das contribuições sociais.

Consequentemente, além da Sociedade Residencial Vaca Brava Um S/A, o presente débito de contribuições previdenciárias foi lavrado em nome de ORBX Incorporadora S/A, EBM Incorporadora S/A, Opus Incorporadora Ltda (Logical), Dener Álvares Justino, Adriano Alvares Justino, Cleuner Teixeira de Souza, Ana Celia Carvalho de Barros Amorim, Elbio Moreira, Bento Odilon Moreira Filho e Wanderley Borges de Melo, tidos pela fiscalização como responsáveis solidários pelo crédito tributário em questão.

No ramo do Direito Tributário, o instituto da solidariedade alicerçou suas sapatas de escoramento no art. 124 do CTN, o qual reconheceu a existências de duas modalidades de solidariedade aplicáveis ao direito tributário, a saber, a solidariedade de fato, verificada entre as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, e a solidariedade legal, a qual se avulta nas hipóteses taxativamente previstas na lei.

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

*II - as pessoas expressamente designadas por lei.*

*Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.*

Em ambos os casos acima ponteados, o CTN honrou estatuir que o instituto da solidariedade tributária não se confunde com o da subsidiariedade, eis que excluiu expressamente, de maneira peremptória, o benefício de ordem.

Nesse diapasão, ao tratar da responsabilidade tributária, o art. 128 do CTN estatuiu que a lei poderia atribuir, de modo expreso, a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo pelo cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A caracterização do grupo econômico, por seu turno, decorre da conformação fixada no §2º do art. 2º do Decreto-Lei nº 5.452/43 - CLT.

**Consolidação das Leis do Trabalho - CLT**

*Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.*

*(...)*

*§ 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a **direção, controle ou administração** de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.*  
(grifos nossos)

Nessa mesma toada estatuí o art. 748 da Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, vigente à ocasião da lavratura do lançamento, *in verbis*:

**Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005**

*Art. 748. Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.*

*Art. 749. Quando do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias na forma do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212, de 1991, serão cientificadas da ocorrência.*

Registre-se, por relevante, que a jurisprudência pátria, hodiernamente, evoluiu de uma interpretação meramente gramatical do §2º do art. 2º da CLT para o reconhecimento do grupo econômico, ainda que não haja subordinação a uma empresa controladora principal. Admite, portanto, mesmo nas ordens do Poder Judiciário, a configuração de grupo econômico, assim denominado "*grupo composto por coordenação*", em que as empresas atuam horizontalmente, no mesmo plano, participando todas do mesmo empreendimento independente do controle jurídico, com base apenas na organização comum da atividade econômica, conforme dessaí dos julgados a seguir ementados, perfeitamente aplicáveis ao caso em apreciação:

**GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO.**

*Consoante a melhor doutrina, a personalidade jurídica é o substrato da autonomia dos sujeitos plúrimos que constituem o grupo empresário, podendo-se dizer que a autonomia é uma das facetas do grupo econômico, o que, antes de caracterizá-lo, constitui-se em nota marcante de sua definição.*

*Quanto à exigência de controle pelo acionista majoritário, tal entendimento encontra-se superado pela doutrina e jurisprudência. Admite-se, hoje, a existência de grupo econômico independente do controle e fiscalização pela chamada empresa líder.*

*Evoluiu-se de uma interpretação meramente literal do artigo 2º, §2º, da CLT, para o reconhecimento do grupo econômico, ainda que não haja subordinação a uma empresa controladora principal. É o denominado "grupo composto por coordenação" em que as empresas atuam horizontalmente, no mesmo plano, participando todas do mesmo empreendimento.*

*No direito do Trabalho impõe-se, com maior razão, uma interpretação mais elastecida da configuração do grupo econômico, devendo-se atentar para a finalidade de tutela ao empregado perseguido pela norma consolidada (artigo 2º, § 2º, da CLT). Grupo Econômico - Caracterização. (TRT-RO-19827/97 - 4ª T. - Rel. Juiz Ronan Neves Cury - Publ. MG 22.07.98)."*

**GRUPO ECONÔMICO.**

*Empresas que embora tenham situação jurídica distinta, são dirigidas pelas mesmas pessoas, exercem suas atividades no mesmo endereço e uma delas presta serviços somente à outra, formam um grupo econômico, a teor das disposições trabalhistas, sendo solidariamente responsáveis pelos legais direitos do empregado de qualquer delas. (TRT 3ª Região. 2T—RO/1551/86 Rel. Juiz Édson Antônio Fiúza Gouthier).*

**GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.**

*O §2.º do art. 2º da CLT deve ser aplicado de forma mais ampla do que seu texto sugere, considerando-se a finalidade da norma, e a evolução das relações econômicas nos quase sessenta anos de sua vigência. Apesar da literalidade do preceito, podem ocorrer, na prática situações em que a direção, o controle ou a administração não estejam exatamente nas mãos de uma empresa, pessoa jurídica. Pode não existir uma coordenação, horizontal, entre as empresas, submetidas a um controle geral,*

*exercido por pessoas jurídicas ou físicas, nem sempre revelado nos seus atos constitutivos, notadamente quando a configuração do grupo quer ser dissimulada. Provados fartamente, o controle e a direção por determinadas pessoas físicas que, de fato, mantém a administração das empresas, sob um comando único, configurado está o grupo econômico, incidindo a responsabilidade solidária. (TRT/15ª REGIÃO. Decisão Nº 061975/2005-PATR., Relatora: MARIANE KHAYAT, publicado em 19/12/2005)*

O grupo econômico de fato se caracteriza, portanto, pela reunião de várias empresas, cada uma com personalidade jurídica e patrimônio formalmente distintos e próprios, que combinam efetivamente recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

No caso em apreciação, da Ata da Assembleia de Constituição da Sociedade Residencial Vaca Brava Um S/A, extrai-se que tal sociedade tem como sócios as empresas EBM Incorporações S/A e ORBX incorporadora S/A, sendo por estas dirigida, eis que sua diretoria é exercida, simultaneamente, pelos diretores Ana Célia Carvalho de Barros Amorim e Cleuner Teixeira de Souza, sócios majoritários das empresas EBM e ORBX, respectivamente. Não há como negar a existência de grupo econômico da Notificada com as empresas EBM Incorporações S/A e ORBX incorporadora S/A, figurando estas como responsáveis solidárias pelo crédito tributário objeto do presente lançamento.

Cite-se, por oportuno, que a empresa ORBX incorporadora S/A é controladora da Sociedade Residencial Vaca Brava Um S/A e que esta também se apresenta como empresa coligada à EBM Incorporações S/A.

No caso da responsabilidade solidária de fato prevista no inciso I do art. 124 do CTN, assentado que a expressão *interesse comum* utilizada pelo legislador acomoda um conceito jurídico indeterminado, mostra-se alvissareiro procedermos a uma exegese mais atenta do texto legal de molde a se determinar o real conteúdo e o alcance da norma *in abstracto*.

Autores de nomeada de há muito prelecionam que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam os “*sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible*”.

A respeito do tema, o eminente Paulo de Barros Carvalho (*in* Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 220) fez verter sucintas palavras, não obstante proficuas, conforme se vos seguem: “... *o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo polo da relação, se e somente se for esse o*

*lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador”.*

Na mesma linha de raciocínio segue o escólio de Rubens Gomes de Sousa sobre a matéria, em sua renomada obra *Compêndio de Legislação Tributária*, Edições Financeiras, 3ª ed., pag. 67, *in verbis*: “*São solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, segundo prevê o art. 124, I, do CTN. O interesse comum das pessoas não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador. É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com outras pessoas, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem a tributação”.*

O entendimento acima esposado não se atrita com o magistério do mestre Hugo de Brito Machado (*in Curso de Direito Tributário*, Ed. Melhoramentos, 27ª edição, 2006, p.165), que preleciona: “*... o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação, cuja presença cria a solidariedade, não é um interesse meramente de fato, e sim um interesse jurídico. Interesse que decorre de uma situação jurídica”*

No caso vertente, avulta existir entre o Notificado e a empresa Logical Participações Ltda, hoje, Opus Incorporadora Ltda, não apenas um mero interesse econômico, mas, com precisão, um interesse jurídico, haja vista ter esta participado ativamente do objeto social daquela. Com efeito, após a constituição da empresa Vaca Brava, foi concedido o Alvará de Construção possibilitando que a empresa Logical Participações Ltda construísse o Chateau Du Parc. Adite-se que o Habite-se foi concedido em nome da Logical Participações Ltda e não no da Recorrente, em teoria, a dona da obra.

Registre-se que o lote onde se ergueu o empreendimento foi adquirido pela Logical em data anterior à constituição da empresa Vaca Brava.

Em 01.03.2004, a empresa Logical Participações Ltda escritura a venda daquele terreno para a Vaca Brava, o terreno em que esta empresa já havia sido constituída, ao preço ajustado de RS 420.000,00 a ser pago com a entrega de 4 apartamentos tipo (316,66 m<sup>2</sup> cada) e a cobertura tríplice (794,79 m<sup>2</sup>), os quais tinham valor orçado bem superior ao do terreno. Naquela escritura, consta que cabe exclusivamente à Logical Participações consentir com a venda das frações ou unidades do Chateau Du Parc, o qual seria construído pela Vaca Brava. Também, em escritura, foi conferido poderes à Logical Participações, sendo nomeada procuradora para alienar as 5 unidades permutadas pelo lote.

Em ádito, diga o Contrato Social da Logical Participações Ltda que tem por sócios os Srs. Dener Alvares Justino e Adriano Alvares Justino, sócios do grupo empresarial EBM.

Resta evidente que o devedor solidário eleito pela fiscalização mais do que um mero interesse econômico, possuía verdadeiro interesse jurídico, eis que os atores em foco realizaram, de forma conjunta, a situação jurídica que constitui o fato gerador da obrigação principal objeto deste lançamento.

Nessas circunstâncias, é solidária a pessoa jurídica que realiza conjuntamente com outra a situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com outras pessoas, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem a tributação, a teor do inciso I do art. 124 do CTN.

Avulta, de forma flagrante uma interligação intensa entre as empresas suso elencadas, tendo sido a Notificada criada, única e exclusivamente, para a execução do empreendimento da controladora e coligada, havendo que ser citado que a Recorrente, além de não possuir autonomia administrativa, nem escritório ou sede possui, sendo consignado como endereço de registro para sua constituição o terreno onde se erigiu Chateau du Parc, que nem de sua propriedade era.

A conexão é tão notória que os próprios instrumentos de defesa e de recurso oferecidos pelos responsáveis solidários são, *mutatis mutandis*, idênticos, fato que evidencia a concentração de comando.

A Recorrente argumenta que a inclusão de sócio em Sociedade por Conta de Participação (SCP) no grupo econômico não pode prevalecer. Tal argumento, todavia, não reúne condições de ser analisado, se nos afigurando, inclusive, que tenha sido aqui postado por engano.

A uma, porque não se houve por identificado o sócio oculto ao qual o Recorrente se refere. Tal sócio realmente permaneceu oculto.

A duas, porque igualmente não indicou o Recorrente a qual sociedade em conta de participação estaria vinculado o oculto sócio oculto.

A três, porque dos atos constitutivos das empresas acostados aos autos não nos foi possível extrair tais informações.

As atividade metafísicas, por certo, não se encontram incluídas nas atribuições e competências dos membros deste Colegiado.

Não concordamos, todavia, com o assentamento de responsabilidade solidária em desfavor das pessoas físicas Dener Álvares Justino, Adriano Alvares Justino, Cleuner Teixeira de Souza, Ana Celia Carvalho de Barros Amorim, Elbio Moreira, Bento Odilon Moreira Filho e Wanderley Borges de Melo, eis que a sua atuação no presente feito, não se ajusta a nenhuma das hipóteses de imputação de responsabilidade solidária prevista em lei.

Tal exclusão de responsabilidade solidária, todavia, não implica que as pessoas físicas arroladas no parágrafo precedente sejam excluídas da relação de vínculos a fls. 11/12. Ao revés, elas devem permanecer integrando tal relação, eis que figuram como sócios

das pessoas jurídicas responsáveis pela satisfação do crédito tributário objeto do presente lançamento. Anote-se que a Relação de vínculos suso citada presta-se como subsídio à Procuradoria da Fazenda Nacional, caso haja a necessidade de execução judicial do crédito previdenciário, após a preclusão do contencioso administrativo, nas estritas hipóteses em que vingue configurada a responsabilidade pessoal de terceiros pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos estatuídos no inciso III do art. 135 do CTN.

Nesse sentido, o art. 2º da Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010, dispõe que, a inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de, ao menos, uma das quatro situações elencadas a seguir:

- I - excesso de poderes;
- II - infração à lei;
- III - infração ao contrato social ou estatuto;
- IV - dissolução irregular da pessoa jurídica.

Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios, com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários.

De acordo com a citada Portaria, para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial.

### 2.3. DA NOTIFICAÇÃO DOS RESPONSÁVEIS PELO DÉBITO

Alega o Recorrente ser nulo o lançamento, pois deveriam ter sido notificados todos os responsáveis pelo débito. Aduz que deveriam ter sido notificadas as empresas SH Serviços e Construções Ltda (CNPJ 07.147.142/0001-25) e J&J Construções e Terraplanagens Ltda. (CNPJ nº07.142.479/0001-40), dentre outras que não citou.

Razão não lhe assiste.

Com efeito, devem ser citados todos os responsáveis solidários pela satisfação do crédito tributário, eis que o recolhimento do tributo pode ser exigido, indistintamente, de qualquer um deles, inexistindo qualquer benefício de ordem.

Ocorre que os devedores solidários foram todos notificados.

A visão do Recorrente, todavia, permanece turbada. As empresas SH Serviços e Construções Ltda e J&J Construções e Terraplanagens Ltda, por ele elencadas, não figuram neste processo como responsáveis solidárias pela exigência fiscal. Tais empresas tratam-se de subempreiteiras, que realizaram no empreendimento imobiliário em realce serviços de construção civil.

Os serviços por elas prestados encontram-se sujeitos não ao instituto da responsabilidade solidária, como assim viu o Recorrente, mas, sim, ao regime da retenção de contribuições previdenciárias de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212/91, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.711/98, devendo o contratante, *in casu*, o Recorrente, proceder ao desconto de 11% sobre o valor bruto das NFS/faturas e recolher o valor arrecadado em nome da prestadora.

Nas circunstâncias tangidas no parágrafo precedente, a empresa contratada deve destacar na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços o valor da retenção, fazendo a vinculação destes documentos à obra, neles consignando a identificação do destinatário e, juntamente com a descrição dos serviços, a matrícula CEI e o endereço da obra na qual foram prestados. Deverá, também, elaborar folha de pagamento específica para a obra de responsabilidade da empresa contratante e o respectivo resumo geral, bem como a GFIP com as informações específicas para a obra, relacionando todos os segurados alocados na prestação de serviço.

Em relação a tais empresas, deve o Recorrente exigir as cópias das GFIP emitidas pelas empresas contratadas, com informações específicas para a obra e identificação de todos os segurados que executaram serviços na obra e suas respectivas remunerações, documentos esses que, juntamente com as notas fiscais, as faturas ou os recibos de prestação de serviços, devem ser mantidos, obrigatoriamente, em arquivo, por empresa contratada e em ordem cronológica, até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Dessai das provas dos autos que o Recorrente não prestou a devida atenção às obrigações acessórias acima referidas, eis que, conforme consignado no Relatório Fiscal, de diversas empresas, inclusive da SH e da J&J, deixou de exigir as cópias das GFIP.

Vencidas as preliminares, passamos à análise do mérito.

### **3. DO MÉRITO**

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela parte.

#### **3.1. DOS PRE-MOLDADOS**

Alega o Recorrente que a Auditoria Fiscal deveria ter observado os diversos pré-fabricados utilizados na obra de construção civil. Aduz que a IN SRP/MPS nº 3/2005 traz dispositivo contundente em seu art. 456.

Estranhamente, a transcrição do *caput* do art. 456 em foco não foi completa, omitindo o desfecho de seu dispositivo, consubstanciado no termo “*desde que:*”. A leitura a ser empreendida pelo Recorrente deveria seguir um pouco mais adiante. Isso porque a redução do valor da remuneração não é incondicionada. Ao revés, deve o Interessado satisfazer às condições necessárias especificadas no próprio art. 456 da IN SRP nº 3/2005. Senão vejamos.

**Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005**

*Art. 456. A obra de construção civil que utilize componentes pré-fabricados ou pré-moldados será enquadrada de acordo com o disposto nos arts. 437 a 440 e terá redução de setenta por cento no valor da remuneração apurada de acordo com o art. 451, desde que: (grifos nossos)*

*I - sejam apresentados, conforme o caso:*

- a) a nota fiscal ou fatura mercantil de venda do pré-fabricado ou do pré-moldado e a nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, emitidas pelo fabricante, relativas à aquisição e à instalação ou à montagem do pré-fabricado ou do pré-moldado;*
- b) a nota fiscal ou fatura mercantil do fabricante relativa à venda do pré-fabricado ou do pré-moldado e as notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços emitidas pela empresa contratada para a instalação ou a montagem;*
- c) a nota fiscal ou fatura mercantil do fabricante, se a venda foi realizada com instalação ou montagem;*

*II - o somatório dos valores obtidos pela divisão, em cada competência, do valor bruto das notas fiscais ou das faturas previstas no inciso I, pelo CUB vigente na data da emissão desses documentos e multiplicados pelo CUB vigente na data da aferição, seja igual ou superior a quarenta por cento do CGO, calculado conforme o art. 442, observado o enquadramento no tipo II (alvenaria), previsto no §2º deste artigo. (grifos nossos)*

*§1º Pré-fabricado ou pré-moldado é o componente ou a parte de uma edificação, adquirido pronto em estabelecimento comercial ou fabricado por antecipação em estabelecimento industrial, para posterior instalação ou montagem na obra.*

*§2º O percentual a ser aplicado sobre a tabela CUB para apuração da remuneração por aferição indireta será sempre o correspondente ao tipo II (alvenaria).*

*§3º A remuneração da mão-de-obra contida em nota fiscal ou fatura relativas à fabricação ou à montagem, de pré-fabricado ou de pré-moldado, não poderá ser aproveitada no cálculo por aferição indireta da mão-de-obra.*

*§4º A edificação executada por empresa construtora, mediante empreitada total, com fabricação, montagem e acabamento (instalação elétrica, hidráulica, revestimento e outros serviços complementares), deverá ser regularizada pela própria empresa construtora, para fins de obtenção da CND.*

§5º Nos casos em que o pré-fabricado ou o pré-moldado se resumir à estrutura, a obra deverá ser enquadrada no tipo madeira ou mista, não se lhe aplicando o disposto neste artigo.

§6º Se a soma dos valores brutos das notas fiscais de aquisição do pré-fabricado ou do pré-moldado e das notas fiscais de serviços de instalação ou de montagem não atingir o valor correspondente ao percentual previsto no inciso II do caput, o enquadramento da obra observará o disposto nos arts. 437 a 441.

Compulsando os autos, verificamos que o Recorrente deixou de implementar as condições exigidas pela legislação tributária inscritas no inciso I do art. 456 da IN SRP nº 3/2005, pois que não apresentou, cumulativamente, as notas fiscais referentes à aquisição dos pré-moldados e as notas fiscais relativas a sua instalação.

Mas não é só. Há mais. Constitui-se igualmente ônus do Recorrente o cumprimento cumulativo da exigência inscrita no inciso II do mesmo dispositivo legislativo, consistente na comprovação de que o somatório dos valores obtidos pela divisão, em cada competência, do valor bruto das notas fiscais ou das faturas previstas no inciso I do art. 456 em debate pelo CUB vigente na data da emissão desses documentos e multiplicados pelo CUB vigente na data da aferição, seja igual ou superior a quarenta por cento do CGO, calculado conforme o art. 442 da Instrução Normativa em foco, observado o enquadramento no tipo 11 (alvenaria).

Nessa perspectiva, não havido sido eficientemente demonstrado o atendimento cumulativo de ambas as condições fincadas nos incisos I e II do art. 456 da IN SRP nº 3/2005, não há como atender ao pedido formulado pelo Recorrente.

### 3.2. DA CONVERSÃO EM ÁREA REGULARIZADA

Pondera o Recorrente que a fiscalização não converteu em área regularizada a remuneração correspondente a 5% do valor de aquisição de concreto usinado, massa asfáltica e argamassa usinada, em atenção aos artigos 448 da IN SRP/MPS nº 3/2005.

Não procede.

Com efeito, estatui o art. 448 da IN SRP nº 3/2005 que será aproveitada para fins de redução da remuneração de mão de obra total a remuneração correspondente a 5% do valor da nota fiscal ou fatura de aquisição de concreto usinado, de massa asfáltica ou de argamassa usinada, utilizados inequivocamente na obra.

#### **Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005**

*Art. 448. Será, ainda, aproveitada para fins de dedução da RMT, a remuneração: (Redação dada pela IN RFB nº 774, de 29/08/2007) (Vide art. 2º da IN RFB nº 774/2007)*

*I - contida em NFLD ou LDC, relativos à obra, quer seja apurado com base em folha de pagamento ou resultante de eventual lançamento de débito por responsabilidade solidária;*

*II - obtida com o resultado da divisão do valor da contribuição recolhida pelo contratante, incidente sobre o valor pago a cooperativa de trabalho, cuja nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços esteja vinculado inequivocamente à obra, por zero vírgula trezentos e sessenta e oito;*

*III - correspondente a cinco por cento do valor da nota fiscal ou fatura de aquisição de concreto usinado, de massa asfáltica ou de argamassa usinada, utilizados inequivocamente na obra, independentemente de apresentação do comprovante de recolhimento das contribuições sociais.*

*Parágrafo único. O disposto no inciso III do caput não se aplica à argamassa em pó adquirida para preparo na obra.*

Conforme informado no item 59 do Relatório Fiscal, foram considerados como Salário de Contribuição já recolhido e área regularizada o percentual de 5% das notas fiscais de concreto usinado a fls. 172/177.

Quanto à massa asfáltica e argamassa usinada, apesar de alegado pelo Recorrente, não logramos encontrar nos autos qualquer documento que demonstre, de forma inequívoca, como assim determina a legislação previdenciária, que tais insumos tenham sido utilizados na obra.

No que pertine aos serviços de terraplanagem, cabe lembrar que o arbitramento da base de cálculo foi levado a efeito com base na área construída e no padrão da obra, e não com fundamento no valor dos serviços. Reiteramos, de modo a afastar qualquer turbidez de visão, que os serviços de construção civil, isoladamente considerados, não integram o procedimento de aferição indireta com base na área construída e no padrão da obra, o qual cinge-se aos contornos fixados nos artigos 430 a 471 da IN SRP nº 3/2005.

**Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005**

*Art. 429. A aferição indireta da remuneração dos segurados despendida em obra de construção civil sob responsabilidade de pessoa jurídica ou de pessoa física, com base na área construída e no padrão da obra, será efetuada de acordo com os procedimentos estabelecidos no Capítulo IV deste Título.*

*Art. 605. Na prestação dos serviços de construção civil abaixo relacionados, havendo ou não previsão contratual de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, o valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços não poderá ser inferior ao percentual, respectivamente estabelecido para cada um desses serviços, aplicado sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.*

*I - pavimentação asfáltica: quatro por cento;*

*II - terraplenagem, aterro sanitário e dragagem: seis por cento;*

*III - obras de arte (pontes ou viadutos): dezoito por cento;*

*IV - drenagem: vinte por cento;*

*V - demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto manuais, desde que inerentes à prestação dos serviços: quatorze por cento.*

*Parágrafo único. Quando na mesma nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços constar a execução de mais de um dos serviços relacionados nos incisos do caput e não houver discriminação individual do valor de cada serviço, deverá ser aplicado o percentual correspondente a cada tipo de serviço conforme disposto em contrato, ou o percentual maior, se o contrato não permitir identificar o valor de cada serviço.*

### 3.3. DO VALOR DO CUB

Sustenta o contribuinte que a autuação previdenciária foi consolidada em agosto de 2007 e que o índice divulgado pelo Sindicato da Construção para área residencial era de R\$ 778,39 naquele mês, mas foi utilizado o valor R\$ 827,26.

Razão não lhe assiste.

De acordo com o informado pela Autoridade Lançadora em sua informação fiscal a fl. 1.670, para o arbitramento da remuneração houve-se por utilizado o valor do Custo Unitário Básico referente à competência maio/2007, para o padrão alto, com 03 ou mais quartos, e mais de 20 pavimentos, divulgada pelo Sinduscon/GO, conforme tabelas a fls. 1.665/1668, as quais apontam para o valor de R\$ 827,26 na competência maio/2007.

O Recorrente alega que o valor correto seria de R\$ 778,39, porém não fez coligir aos autos qualquer indício de prova material que de o Custo Unitário Básico na localidade da obra, no padrão indicado, correspondesse a tal valor.

Configurando-se a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito como um documento público representativo de Ato Administrativo formado a partir da manifestação da Administração Tributária, levada a efeito através de agentes públicos, não há como se negar a veracidade do conteúdo.

Ostentando, todavia, tal presunção eficácia relativa, esta admite prova em sentido contrário a ônus da parte interessada, encargo este não adimplido pelo Recorrente, o qual não logrou afastar a fidedignidade do teor da NFLD em debate. Assim, havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor dessa presunção.

Como é cediço, alegar sem nada provar equivale ao nada alegar.

### 3.4. DA TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO

Pondera o Recorrente que a pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, de acordo com a legislação tributária federal, está desobrigada à apresentação da escrituração contábil.

O Recorrente está corretíssimo.

A pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, de acordo com a legislação tributária federal, encontra-se dispensada da escrituração contábil, desde que mantenha, porém, a escrituração do Livro Caixa e Livro de Registro de Inventário, a teor do art. 225, §16 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

**Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99**

*Art. 225. A empresa é também obrigada a:*

*(...)*

*§16. São desobrigadas de apresentação de escrituração contábil: (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)*

*I- O pequeno comerciante, nas condições estabelecidas pelo Decreto-lei nº 486, de 3 de março de 1969, e seu Regulamento;*

*II- A pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, de acordo com a legislação tributária federal, desde que mantenha a escrituração do Livro Caixa e Livro de Registro de Inventário;*

*III- A pessoa jurídica que optar pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, desde que mantenha escrituração do Livro Caixa e Livro de Registro de Inventário.*

Ocorre, todavia, que o art. 45 da Lei nº 8.981/95 dispõe que, mesmo a pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deve manter, além do Livro Registro de Inventário, escrituração contábil nos termos da legislação comercial, salvo se mantiver o livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

**Lei nº 8.981/95**

*Art. 45. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter:*

*I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;*

*II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pelo regime de tributação simplificada;*

*III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.*

*Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária.*

Configurando-se, portanto, a não escrituração contábil do Livro Diário como uma faculdade da empresa optante pelo regime do lucro presumido, caso esta não se cline a tal

opção, permanecerá obrigada à escrituração contábil nos termos da legislação comercial, para todos os fins e efeitos, como é o caso do Recorrente.

### 3.5. DA APLICAÇÃO DE MULTA DE MORA COM EFEITO DE CONFISCO

Argumenta o Recorrente que o valor imposto à empresa como penalidade possui caráter excessivo e confiscatório.

O clamor do Recorrente não merece acolhida.

Com efeito, a Constituição Federal de 1988, no Capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional assentou, em relação aos impostos, os princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva do contribuinte. Nessa mesma prumada, ao tratar das limitações do poder do Estado de tributar, o inciso IV do art. 150 da Carta obstou, igualmente, a utilização de tributos com efeito de confisco, estatuidando *ipsis litteris*:

**Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988**

*Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:*

*(...)*

*§1º - Sempre que possível, **os impostos** terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifos nossos)*

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*IV - utilizar tributo com efeito de confisco;*

Olhando com os olhos de ver, avulta que os Princípios Constitucionais suso realçados são dirigidos, sem sombra de dúvida, aos membros políticos do Congresso Nacional, como vetores a serem seguidos no processo de gestação de normas matrizes de cunho tributário, não ecoando nos corredores do Poder Executivo, cujos servidores auditores fiscais subordinam-se cegamente ao princípio da atividade vinculada aos ditames da lei, dele não podendo se descuidar, sob pena de responsabilidade funcional.

Imerso na Ordem Constitucional positiva e eficaz, a disciplina atinente à aplicação de multa de mora decorrente do descumprimento tempestivo de obrigações tributárias principais de cunho previdenciário ficou a cargo da Lei nº 8.212/91, cujos artigos 34 e 35 estatuem, de forma objetiva, que as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas a multa de mora de caráter irrelevável.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:*

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:*

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:*

- a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*§1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos.*

*§2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar.*

*§3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do*

*vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo.*

*§4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

Conforme articulado, escapa da competência deste Colegiado a análise da adequação das normas tributárias introduzidas pela Lei nº 8.212/91 ao Ordenamento Jurídico às vedações e princípios constitucionais aviados nos artigos 145 e 150 da Lei Maior.

Revela-se mais do que sabido que a declaração de inconstitucionalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos constitui-se prerrogativa outorgada pela Constituição Federal exclusivamente ao Poder Judiciário, não podendo os agentes da Administração Pública imiscuírem-se *ex proprio motu* nas funções reservadas pelo Constituinte Originário ao Poder Togado, sob pena de usurpação da competência exclusiva deste.

Ademais, perfilhando idêntico entendimento como o acima esposado, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

**Súmula CARF nº 2:**

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Cumpre ainda salientar, por relevante, ser vedado aos membros das turmas de julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar o conteúdo encartado em leis e decretos sob o fundamento de incompatibilidade com a Constituição Federal, conforme determinado pelo art. 62 Regimento Interno do CARF, aprovado pela PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009, do Ministério da Fazenda.

**PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009**

*Art. 62. Fica vedado aos membros afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou*

*c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.*

Igualmente, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pelas leis que regem as contribuições ora em apreciação plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Notificante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Cumpre-nos chamar a atenção para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer sequela decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa seja na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo portanto todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Desbastada nesses talhes a escultura jurídica, impedido se encontra este Colegiado de apreciar tais alegações e afastar a multa aplicada nos trilhos mandamentais da lei, sob alegação de inconstitucionalidade por violação ao princípio previsto no artigo 150, IV da Constituição Federal, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

### 3.6. DA PRODUÇÃO ULTERIOR DE PROVAS E DA PERÍCIA

Sustenta a empresa que, dado o volume de documentos envolvidos, foram juntados documentos a título de amostragem à sua Impugnação, os quais indicam as bases imponíveis - bases de cálculo - das contribuições sociais já recolhidas. Aduz que a juntada de todo o período certamente inviabilizaria o apensamento aos autos, razão pela qual pugna pela realização de diligência e de perícia.

A alegação não reúne condições de ser atendida.

A legislação tributária que rege o Processo Administrativo Fiscal aponta que o foro apropriado para a contradita aos termos do lançamento concentra-se na fase processual da impugnação, cujo oferecimento instaura a fase litigiosa do procedimento.

No âmbito do Ministério da Fazenda, a disciplina da matéria em relevo foi confiada ao Decreto nº 70.235/72, cujo art. 16 assinala, categoricamente, que o instrumento de bloqueio deve consignar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir. Mas não pára por aí: Impõe ao impugnante o ônus de instruir a peça de defesa com todas as provas documentais, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em momento futuro, ressalvadas, excepcionalmente, as hipóteses taxativamente arroladas em seu parágrafo primeiro.

#### **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;*

*II - a qualificação do impugnante;*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas que possuir**; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)*

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*§2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*§3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*§5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)*

*§6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)*

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, **indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis**, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)*

Avulta, nesse panorama jurídico, que o Recorrente não tem que protestar pela produção de provas documentais no processo administrativo fiscal. Tem sim, por disposição legal, que produzir as provas de seu direito, de forma concentrada, já em sede de impugnação, colacionadas juntamente na peça de defesa, sob pena de preclusão, somente sendo permitido a sua apresentação em momento outro – futuro – caso restem caracterizadas as hipóteses autorizadoras excepcionais previstas no §5º do art. 16 do citado Decreto nº 70.235/72, pesando em desfavor do Recorrente o ônus da devida comprovação.

De acordo com os princípios basilares do direito processual, incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Nesse contexto, não logrando o Recorrente comprovar efetivamente a ocorrência de qualquer das hipóteses autorizadoras previstas no aludido §5º do art. 16 do citado Decreto nº 70.235/72, a autorização de juntada de novas provas ou a apreciação de documentos juntados em fase posterior à impugnação representaria, por parte deste Colegiado, negativa de vigência à Legislação tributária, providência que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

Não tem fundamento o argumento de que a juntada de todo o período certamente inviabilizaria o pensamento aos autos. Ora, sendo as alegações de defesa oferecidas pelos devedores solidários, tanto em sede de impugnação administrativa quanto em grau de Recurso Voluntário, exatamente idênticas em seus fundamentos e oferecidas pelo mesmo causídico, poderiam muito bem ter sido oferecidas conjuntamente, em documento único, circunstância que abriria “*espaço*” para a juntada do conjunto integral das provas.

Por outro viés, o Processo Administrativo Fiscal não limita o volume das provas a serem acostadas pelo impugnando. Exige, sim, que sejam todas, sob pena de preclusão.

Quanto à perícia pretendida, cumpre iluminar ao Recorrente que a prova pericial tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a solução da controvérsia objeto do litígio.

Nesse panorama, a produção de prova pericial revela-se apropriada e útil somente nos casos em que a verdade material não puder ser alcançada de outra forma mais célere e simples. Por tal razão, as autoridades a quem incumbe o julgamento do feito frequentemente indeferem solicitações de diligência ou perícias sob o fundamento de que as informações requeridas pelo contribuinte não serem necessárias à solução do litígio ou já estarem elucidadas, por outros meios, nos documentos acostados aos autos.

Estatisticamente, constata-se que grande parte dos requerimentos de perícia aviados no processo administrativo fiscal versa sobre o exame de assentamentos registrados em documentos e/ou na escrita fiscal do sujeito passivo, cujo teor já é do conhecimento da autoridade lançadora na ocasião da formalização do lançamento, eis que sindicado e esclarecido durante todo o curso da ação fiscal. Diante desse quadro, o reexame de tais informações por outro especialista somente se revelaria necessário se ainda perdurassem dúvidas quanto ao convencimento da autoridade julgadora quanto às matérias de fato a serem consideradas no julgamento do processo.

Por óbvio, nada impede que o contribuinte venha aos autos demonstrar a questão que se queira discutir no levantamento fiscal, e o motivo pelo qual a prova não possa ser trazida diretamente aos autos, já que os julgadores administrativos têm, como requisito para o exercício de suas funções, o conhecimento da matéria tributária. Nada obstante, a palavra final acerca da conveniência e oportunidade da produção da prova pericial caberá sempre à autoridade julgadora, a teor do preceito inscrito *caput* do art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

**Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, **indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis**, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)*

Nesse contexto, simples pedidos de perícia da documentação contábil e fiscal do contribuinte desacompanhados da devida justificativa de sua imprescindibilidade são tidos, via de regra, como meramente protelatórios.

No caso dos autos, a realização de perícia revela-se desnecessária pois em nada ira contribuir para o deslinde da questão, eis que o Processo Administrativo Fiscal em julgamento encontra devidamente instruído com todos os elementos necessários e suficientes para a prolação da decisão de mérito.

### 3.7. DAS CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pondera o Recorrente que a decisão recorrida não enfrentou todas as alegações de defesa e, em alguns casos, que o Acórdão recorrido não teria analisado satisfatoriamente os argumentos de defesa.

De início, não se mostra verborrágico enfatizar que, consoante jurisprudência assente nos tribunais superiores, o julgador não é 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 no caso presente.

Por outro viés, a leitura das razões de fato e de direito dispostas no processo não se presta a satisfazer a tese defendida pelo contribuinte ou pela sua ótica, tampouco àquelas esposadas pelo Fisco, sendo imperioso, outrossim, que o julgador se atenha à *mens lege*, tão somente

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).*

#### **4. CONCLUSÃO:**

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo ser excluídos da responsabilidade solidária as pessoas físicas Dener Álvares Justino, Adriano Alvares Justino, Cleuner Teixeira de Souza, Ana Celia Carvalho de Barros Amorim, Elbio Moreira, Bento Odilon Moreira Filho e Wanderley Borges de Melo, nos termos consignados no item 2.2 supra.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva

Processo nº 10120.011270/2007-18  
Acórdão n.º **2302-01.802**

**S2-C3T2**  
Fl. 1.721

---

CÓPIA