



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

**Processo n°** 12898.000077/2010-91  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-002.291 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de janeiro de 2013  
**Matéria** Aferição Indireta  
**Recorrente** CRISFLAN ENGENHARIA E CONSULTORIA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 38.

Constitui infração às disposições inscritas no §2º do art. 33 da Lei nº 8212/91 c/c art. 232 do RPS, aprovado pelo Dec. nº 3048/99, deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições para a Seguridade Social, ou apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

Não constitui confisco a imposição de penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória.

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.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Fez sustentação oral: Dr. Miguel de Oliveira Amirilli OAB/RJ 140.628.

LIEGE LACROIX THOMASI- Presidente.

(assinado digitalmente)

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: LIEGE LACROIX THOMASI (Presidente), ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, ARLINDO DA COSTA E SILVA, MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR (Vice-Presidente), JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, ADRIANA SATO.

## Relatório

Adoto o relatório de fls. 1.469/1.472:

*O presente Auto de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD 37.261.718-2 (CFL 38) consta do acervo processual da Secretaria da Receita Federal do Brasil, criada conforme art. 4. da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, como processo nº 12898.000077/2010-91.*

*2. Trata-se de crédito no montante de R\$ 14.107,77 contra a empresa acima identificada, lavrado por infringência ao artigo 33, §§ 2º e 3º da Lei 8.212/1991, na redação da Medida Provisória 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, c/c artigo 233, § único do Regulamento de Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, uma vez que a empresa deixou de exibir documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei 8.212/1991.*

*2.1. De acordo com o Relatório Fiscal da Infração, fls. 07/10, a empresa deixou de informar em suas GFIP do período de 01 a 12/2005 os salários de contribuição e correspondentes contribuições previdenciárias referentes aos segurados empregados que efetuaram serviços de construção civil nas obras REDUC e RELAM.*

*3. Conforme o Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, fls. 11/14, esta correspondeu a R\$ 42.323,70, com base no art.32, parágrafo 5. da Lei 8.212/1991, c/c art.284, inciso II do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, levando-se em consideração as ocorrências e mencionando-se o limite de aplicação da multa, por competência.*

*3.1. Nos termos do art. 106, II do Código Tributário Nacional, foram separadas, nas planilhas de fls. 285/287 e 289/292 do Processo 12898.000078/2010-36, DEBCAD 37.261.719-0, ao qual o presente foi apensado (fls. 23), as competências atuadas*

*no presente Código de Fundamento Legal- CFL 68 daquelas que foram consideradas para autuação no CFL 78, segundo a multa mais benéfica.*

*3.2. Não ficaram configuradas as circunstâncias agravantes nem a atenuante, previstas, respectivamente, nos arts. 290 e 291 do RPS-Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999.*

*4. Informa o Relatório Fiscal do Processo 12898.000078/2010-36, DEBCAD 37.261.719-0, ao qual o presente foi apensado (fls. 23), que a empresa foi indicada para verificação de sua regularidade fiscal por apresentar baixa massa salarial declarada em GFIP em relação aos rendimentos obtidos, informados por terceiros em DIRF. As circunstâncias de que decorreu o lançamento foram detalhadas como segue:*

*4.1. A empresa informou em GFIP remuneração total para o exercício de 2005 de R\$ 114.059,94 e em RAIS R\$ 157.420,60, enquanto que foi apurado em Folha de Pagamento R\$ 158.109,08, cujas contribuições previdenciárias foram devidamente recolhidas.*

*Constatou-se que a divergência entre o informado em GFIP e o apurado em Folha de Pagamento deve-se a erros de informação nas GFIP.*

*4.2. O valor de faturamento da empresa obtido através das informações de terceiros em DIRF é de R\$ 4.713.419,82 e o constante em DIPJ é de R\$ 4.671.942, 79, que é o mesmo obtido pelo somatório das notas fiscais emitidas em 2005, conforme planilha de fls. 293/295 e 296/297 do Processo 12898.000078/2010-36, DEBCAD 37.261.719-0, ao qual presente foi apensado (fls. 44).*

*4.2.1. A relação massa salarial / faturamento, ou seja, 158.109,08 / 4.671.942, 79, é igual a 0,034, o que está muito abaixo da relação de 0,20 esperada para a atividade de construção civil com fornecimento de materiais, o que foi considerado pela Fiscalização forte indício de omissão de Folhas de Pagamento.*

*4.3. Assim, procurou-se encontrar o motivo do desvio acima relatado, através da análise dos documentos solicitados em TIPF - Termo de Início de Procedimento Fiscal, dentre os quais Folhas de Pagamento, GFIP, Livros Contábeis, Contratos de Empreitada, Contratos de Prestação de Serviços, Livro de Registro de empregados, RAIS, Relação de Obras de Construção Civil, Comprovantes de fornecimento de Vales-transporte.*

*4.4. A Relação de Obras apresentada à Fiscalização (fls. 67 do Processo 12898.000078/2010-36) o Auditor Fiscal concluiu corresponderem integralmente as Folhas de Pagamento, GFIP e GPS emitidas e pagas pela empresa. Tampouco foi constatada qualquer irregularidade quanto aos documentos e recolhimentos referentes ao pessoal administrativo da empresa fiscalizada.*

4.5. Como situações relevantes, as quais foram consideradas pela Fiscalização como geradoras dos desvios descritos no subitem 4.2.1. acima, constatou-se:

4.5.1. que o gasto anual com equipamentos para proteção individual do trabalhador (EPI) foi de R\$ 148.440,74 (enquanto os salários para o mesmo período totalizaram R\$ 158.109,08, como já mencionado).

4.5.2. que o gasto anual com alimentação do trabalhador foi de R\$ 257.232,06, que, como visto, é muito superior ao gasto salarial.

4.5.3. que, mesmo deduzindo do montante do faturamento da empresa, para efeito de cálculo de estimativa de mão-de-obra, o total de R\$ 465.908,45, referente a serviços de projetos, a relação Massa salarial / Faturamento ( $158.109,08 / 4.206.034,25 = Q 0,038$ ) continua muito abaixo do 0,20 esperado, já citado no subitem 4.2.1. acima.

4.5.4. que a empresa emitiu notas fiscais para obras (efetuadas na REDUC - Refinaria Duque de Caxias e RLAM - Refinaria Landulpho Alves) não constantes da Relação de Obras apresentada à Fiscalização citada no subitem 4.4 acima, para as quais não foram apresentadas Folhas de Pagamento ou GFIP.

4.5.5. que a empresa lançou na conta 4.1.2.01.012-4 - Lanches e Refeições apenas os valores de notas fiscais de compras de alimentos referentes às obras omitidas (REDUC e RLAM). Quanto a essas compras de alimentos, constatou-se, na obra REDUC, a média de 827 cafés da manhã e almoços por mês, correspondendo à média de 39 empregados por mês. Na obra RLAM, houve o fornecimento médio de 154 cestas de alimentos por mês aos empregados, correspondendo à média de 154 empregados por mês.

5. As situações verificadas nos subitens 4.5.1 a 4.5.5 acima levaram o Auditor Fiscal a concluir que a empresa fiscalizada omitiu Folhas de Pagamento referentes a segurados das obras omitidas (39 empregados/mês na REDUC e 154 empregados/mês na RLAM), os quais tampouco foram informados em GFIP e RAIS e, portanto, a empresa não recolheu os valores de contribuições previdenciárias e para Terceiros incidentes sobre os salários de contribuição desses segurados, inclusive deixando arrecadar, mediante desconto, as contribuições devidas por esses segurados empregados.

#### DA IMPUGNAÇÃO

6. A CRISFLAN, notificada do lançamento em 27/01/2010, contestou-o em 26/02/2010 através do instrumento de fls. 314/1.751, juntando comprovantes de capacidade postulatória e, dentre outros, cópias de Folhas de Pagamento, GPS, GFIP, os contratos principais efetuados entre a TECNOSOLO e a PETROBRÁS e os contratos de subempreitada e parceria para execução de empreitada mencionados no relatório fiscal). Em síntese:

6.1. *Defende não ter sido omissa quanto à elaboração e apresentação das Folhas de Pagamento dos empregados que executaram os serviços nas obras RLAM e REDUC, já que, por exigência da PETROBRÁS, a contratação dessa mão-de-obra era responsabilidade da TECNOSOLO, empreiteira vencedora das licitações, conforme cláusulas dos correspondentes contratos.*

6.2. *A CRISFLAN teria sido subcontratada pela TECNOSOLO para realizar apenas o gerenciamento das referidas obras, até porque os contratos efetuados entre a TECNOSOLO e a PETROBRÁS não admitem na execução dos serviços outros segurados empregados que não os da TECNOSOLO.*

6.3. *Comparando-se a quantidade de segurados que o Auditor Fiscal concluiu ter sido omitida e aquela constante das Folhas de Pagamento e GFIP apresentadas pela impugnante (todas emitidas pela TECNOSOLO para as obras REDUC e RLAM e vinculadas a matrículas CEI e GPS), seria possível verificar que todos os segurados que trabalharam em tais obras foram informados e tiveram seus salários de contribuição tributados.*

6.4. *Alega que todos os gastos com alimentação e equipamentos de proteção individual feitos em 2005 (os quais conduziram à conclusão de existência de uma Folha de Pagamentos da CRISFLAN muito superior àquela apresentada à Fiscalização) foram realizados, apenas para dar agilidade à execução dos serviços, a pedido da TECNOSOLO.*

6.4.1. *Assim, reputa mero erro de fato a falha que cometeu ao não discriminar em suas notas fiscais de serviços, e nem a elas anexar as notas de reembolso relativas aos gastos efetuados com EPI e alimentação para os segurados empregados da TECNOSOLO que estavam sob supervisão da CRISFLAN.*

6.5. *Finda pedindo seja julgada a improcedência do lançamento e que seja cancelado o arrolamento de bens efetuado.*

Em 11 de maio de 2011, a 14ª Turma da DRJ/RJ proferiu Acórdão n. 12-37.103 [fls. 1467 e ss] que manteve a autuação lavrada:

**INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.**

*Constitui infração ao artigo 32, inciso IV, §§ 3.º e 5.º, da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/97, combinado com o artigo 225, inciso IV, § 4.º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, a empresa apresentar a GFIP com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias.*

**NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS ELISIVOS**

*Contratos de sub-empregada e parceria para execução de empreitada na construção civil apresentando indícios de locação*

*de mão-de-obra, associados à inexistência de documentos provando em contrário, justificam a manutenção integral dos valores lançados por aferição indireta segundo art. 33, §§3º, 4º Lei 8.212/91 - Redação Lei 11.941/09, tendo como decorrência a manutenção integral da multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória.*

**RETROATIVIDADE DE NORMA BENIGNA.**

*O cálculo para aplicação da norma mais benéfica ao contribuinte deverá ser efetuado na data da quitação do débito, comparando-se a legislação vigente a época da infração com os termos da Lei nº11.941/2009.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Devidamente intimado do *decisum* [06/07/2011], o sujeito passivo interpôs recurso voluntário em 04/08/2011, que alegou, em síntese:

(i) nulidade do auto de infração por suposto excesso de prazo para lavratura;

(ii) inexistiu cessão de mão-de-obra;

(iii) houve quitação previdenciária das obras REDUC e RLAM;

(iv) inaplicável a aferição indireta;

(v) não incide contribuição previdenciária em face de salário *in natura*; e

(vi) requer, ao final, a nulidade ou insubsistência do processo em referencia, tornando-se sem efeito o imposto exigido, bem como os consectários.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior, Relator.

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 06/07/2011. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 04/08/2011, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

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

Ante a inexistência de questões preliminares a serem dirimidas, passamos diretamente ao exame do mérito.

### **MÉRITO**

#### **Da Aferição Indireta**

A recorrente reclama que o lançamento foi lavrado com base em aferição indireta, porém não teria a Fiscalização demonstrado que havia motivos para utilização desta

sistemática excepcional para apuração da base de cálculo das contribuições, conforme os requisitos legais do §6º do art. 33 da Lei 8.212/91 que assim preceitua:

“§ 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.”

A questão central, portanto, reside no fato de ter havido ou não adequado enquadramento do caso dentro do permissivo legal que trata da aferição indireta, pois é fora de dúvidas que se trata de sistemática excepcional que só pode ser utilizada se configurados os requisitos legais para tanto.

Como visto no Relatório Fiscal [fls. 34 e ss], o objeto da autuação refere-se a 02 [dois] levantamentos: OB (existência de mão-de-obra sem inscrição na Previdência Social para as obras REDUC e RLAM) e AL [alimentação (cestas de alimentos)]. Após analisar todos os fundamentos e documentos apresentados, entendo que a utilização do procedimento foi correto e se arrimou em robusta prova indiciária que, ressalte-se, não foi refutada.

#### Da prova indiciária no direito tributário

A recorrente não admite a prova indiciária no direito tributário, o que nos induz a alguns considerações sobre tal tipo de elemento probatório.

Fabiana Del Padre Tomé, autora com obra relativamente recente e que é freqüentemente citada no estudo das provas, é enfática ao afirmar que “*toda prova é indireta, pois nunca se tem acesso aos fatos, que são sempre passados. Daí por que toda prova é uma conjectura, levando à presunção acerca da ocorrência ou não de certo fato*”(A prova no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2005, p. 94) e acrescenta que “*toda prova é indiciária, visto que jamais toca o objeto a que se refere*”(op.cit., p. 94). Em outro trecho de sua obra, a autora destaca que “*o indício em nada difere da prova*”(op. cit., p. 138).

A respeitável autora reconhece a existência de uma distinção tradicional entre indício e prova em função do grau de convicção que o fato provado acarrete no julgador, de modo que seria prova quando levar à certeza, e indício se dele decorrer mera possibilidade. Porém, sua lição é de que a verdade jurídica decorre da decisão do julgador após a análise do conjunto probatório.

Este, o conjunto probatório, pode ser composto por indícios que podem ser de duas espécies: indícios necessários e indícios contingentes.

Os indícios necessários revelam, com alto grau de probabilidade, determinada situação. Os indícios contingentes indicam de forma mais ou menos provável a ocorrência de certo acontecimento. Além de necessários ou contingentes.

Os indícios podem ser homogêneos ou heterogêneos. São homogêneos os indícios que tem conteúdo convergente, todos conduzindo ao mesmo resultado, ao passo que são heterogêneos os indícios que indicam fatos diversos.

A autora conclui que “a força probatória de qualquer indício(...) deve ser avaliada no caso concreto, de modo que, havendo um único indício necessário(prova no sentido comumente empregado) ou vários indícios contingentes e convergentes, ter-se-á por provado o fato”. (op. cit., p. 138-9).

É de ser observado que as lições de Fabiana Del Padre Tomé que adotamos divergem da doutrina de Marcus Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López(Processo administrativo fiscal federal comentado. 2. ed. São Paulo, Dialética, 2004, p. 173). O autor, em certo trecho de sua doutrina, exige que os indícios no direito tributário sejam graves, ou seja, sejam aceitos somente se tiverem como consequência apenas um único fato. Essa exigência, no entanto, é qualidade dos indícios chamados necessários e que se equiparam ao que comumente se denomina de prova. Deixam de ser indícios, portanto. Exigir tal qualidade dos indícios é o mesmo que negar a utilidade deles para o direito tributário, mesmo quando convergentes. Em outro trecho de sua obra, entretanto, Marcus Vinicius admite a prova indiciária. Vejamos:

*“O trabalho investigatório realizado pelo agente fiscal é muito parecido com o desenvolvido pelo paleontólogo que aproveita diversas peças análogas de um animal. Completando-as uma com outras para formar o esqueleto do animal. Nesse trabalho de reconstrução, Le não precisa obter todos os ossos do esqueleto para ter uma idéia clara e precisa do animal e a certeza da espécie que foi descoberta. Basta que o conjunto de vestígios lhe dê segurança de suas conclusões. O julgador, de maneira análoga, vai reunindo indícios que permitem inferências sobre determinados fatos. Utiliza-se da combinação desse indícios que permitem inferências sobre determinados fatos. Utiliza-se da combinação desses indícios, sua comparação e a exclusão das hipóteses contraditórias, de modo a reconstruir o passado de forma segura.”(p. 173)*

Fácil notar, portanto, que mesmo Marcus Vinicius e Maria Teresa admitem a prova indiciária no direito tributário.

Sobre o assunto, não poderíamos deixar de fazer referência ao mestre Alberto Xavier (*Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 133), que assim expressa seu entendimento:

*“Nos casos em que não existe ou é deficiente a prova direta pré-constituída, a Administração fiscal deve também investigar livremente a verdade material. É certo que ela não dispõe agora de uma base probatória fornecida diretamente pelo contribuinte ou por terceiros; e por isso deverá ativamente recorrer a todos os elementos necessários à sua convicção. Tais elementos serão, via de regra, constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciantes, dos quais se procura extrair, com o auxílio de regras da experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos fatos indiciados. A conclusão ou prova não se obtém diretamente, mas indiretamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema da prova. Objeto de prova em qualquer caso são os fatos abrangidos na base de cálculo (principal ou substitutiva) prevista na lei: só que num caso a verdade material se obtém de um modo direto e nos outros de um modo indireto, fazendo intervir ilações, presunções, juízos de probabilidade ou de normalidade. Tais juízos devem ser, contudo, suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade.”*

O que queremos destacar de tais abalizadas lições é que não somente as provas ou indícios necessários é que conduzem à certeza jurídica construída pelo julgador, mas também um conjunto de indícios contingentes e convergentes. Cada um dos indícios contingentes nunca se equipara, isoladamente, a um indício necessário (prova no sentido tradicional) e não pode ser excluído do conjunto probatório por tal razão. A análise de um conjunto de indícios contingentes deve ser feita em duas etapas. Na primeira, analisamos a existência em si de cada indício. Na segunda etapa, analisamos o conjunto de indícios para qualificarmos se tratamos de um conjunto de indícios contingentes e convergentes. Se forem contingentes e convergentes, os indícios que compõem o conjunto terão alto valor probatório, habilitando-se a fundamentar o convencimento do julgador que emitirá sua decisão conformadora da verdade jurídica aplicável ao caso. Por óbvio, não podemos olvidar da possibilidade da utilização da análise do conjunto probatório baseado em indícios para o direito tributário.

Que qualidade superior ao direito penal teria o direito tributário para negarmos a utilização de conjuntos indiciários, tendo em vista que no direito penal tal metodologia probatória é amplamente aceita? Se aqui lidamos com o patrimônio do contribuinte, no direito penal tratamos da liberdade do cidadão. Teria o patrimônio um valor mais nobre que a liberdade individual em nosso Estado Democrático Direito de tal sorte que na análise das provas no direito que pode afetar o patrimônio devemos ser mais restritivos do que no direito que afeta a liberdade? Teria a legalidade tributária uma força jurídico-axiológica maior que a legalidade no direito penal?

Com todo respeito aos que pensam diferente, nossa resposta é não! Se para o direito penal é assente a utilização da análise do conjunto indiciário, o direito tributário há de admiti-la.

Talvez a busca por uma verdade material como corolário do princípio da legalidade seja o argumento dos que querem afastar do direito tributário a análise do conjunto indiciário. Mas voltando-nos para as lições de Fabiana Del padre Tomé, é certo que *“a verdade que se busca no curso do processo de positivação do direito, seja ele administrativo ou judicial, é a verdade lógica, quer dizer, a verdade em nome da qual se fala, alcançada mediante a constituição de fatos jurídicos, nos exatos termos prescritos pelo ordenamento: a verdade jurídica”*. O que comumente é denominado princípio da verdade material se conforma na possibilidade de a administração pública carrear aos autos outras provas de modo a possibilitar que sua decisão se aproxime da realidade. Não se relaciona, portanto, com a vedação à análise do conjunto indiciário.

Registramos que no CARF, inclusive na Câmara Superior de Recursos Fiscais, há várias decisões que acatam a utilização da prova indiciária:

*Acórdão 107-08326*

*PAF - PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, quando a sua formação está apoiada num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes que levam ao convencimento do julgador.*

*Acórdão 107-07083*

*PAF – PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é aceita em matéria tributária, quando formada a partir de um juízo*

*instrumental que leve em conta a existência de vários indícios convergentes.*

*Acórdão CSRF/01-05.132*

*PAF – PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes. O que não se aceita no Processo Administrativo Fiscal é a autuação sustentada em indício isolado, o que não é o caso desses autos que está apoiado num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes que levaram ao convencimento do julgador.*

Tomando tais considerações jurídicas gerais sobre os indícios, passamos a outras questões de relevo para o caso.

#### Da regularidade do procedimento

A Empresa foi indicada para verificação da regularidade fiscal em relação às contribuições previdenciárias por apresentar baixa massa salarial declarada em GFIP em relação aos rendimentos obtidos, informados por terceiros em DIRF.

A Empresa informou em GFIP remuneração total para exercício de 2005 de R\$ 114.059,94 e em RAIS R\$ 157.420,60; apurou-se em folha de pagamento R\$ 158.109,08, cujas contribuições previdenciárias estão devidamente recolhidas. A divergência entre o informado em GFIP e o apurado em folha de pagamento deve-se a erros de informações nas GFIP.

O valor do faturamento da Empresa obtido através das informações de terceiros na DIRF é de R\$ 4.713.419,82 e o constante da DIPJ é de R\$ 4.671.942,79, o mesmo obtido pelo somatório das Notas Fiscais emitidas em 2005, conforme planilha anexa.

A partir dos valores anteriormente apurados verificou-se que a relação Massa Salarial / Faturamento, ou seja, 158.109,08 / 4.671.942,70 é igual a 0,034, que está muitíssimo abaixo do esperado, que seria algo em torno de 0,20 para a atividade de construção civil com fornecimento de materiais; forte indício de que a Empresa tenha omitido folhas de pagamento.

A Fiscalização buscou então através da análise dos documentos solicitados no Termo de Início de Procedimento Fiscal, entre outros: folhas de pagamento, GFIP, Livros Contábeis, Contratos de Empreitada, Contratos de Prestação de Serviços celebrados com terceiros, Livro de Registro de Empregados, RAIS, Relação de obras de Construção Civil e Comprovantes de fornecimento de Vales-transporte, encontrar o motivo do desvio anteriormente relatado.

A Empresa apresentou a seguinte Relação de Obras, assinada pelo sócioadministrador Carlos Alberto Carneiro:

- a) Sociedade de Educação e Caridade - (Instituto Pio XI).
- b) Associação Filhas de Santa Maria da Providência.
- c) Parque das Ruínas.
- d) Escola Municipal Altivo César Barreto - (Barreto).

e) Rodovia BR 101 - (Florianópolis/Osório).

Foram também apresentadas as folhas de pagamento, as GFEP e as GPS relativas às obras acima e ao pessoal administrativo. Os valores constantes das folhas de pagamento encontram-se devidamente contabilizados, e os pagamentos da contribuição previdenciária foram integralmente realizados por meio das GPS.

Analisada a contabilidade verificaram-se as seguintes situações relevantes:

a) O gasto anual com a compra de equipamentos para proteção individual do trabalhador (EPI) e uniformes, lançado na conta 4.1.2.01.007-4 - Uniformes e Equipamentos de Segurança do Trabalho foi de R\$ 148.440,74, praticamente igual ao gasto com salários, que como informado anteriormente foi de R\$ 158.109,08.

b) O gasto anual com alimentação do trabalhador, lançado na conta 4.1.2.01.012-4 - Lanches e Refeições foi de R\$ 257.232,06, em muito superior ao gasto salarial.

Deste modo a prova indiciária de que a Empresa teria apresentado a folha de pagamento e a GFIP com informação diversa da realidade, consolidava-se.

Analisadas as Notas Fiscais emitidas pela Empresa, a Fiscalização verificou-se que a mesma também realizou serviços de projetos, que por sua natureza devem ser excluídos do montante do faturamento para efeito de estimativa de cálculo de mão-de-obra. O valor total recebido de projetos no ano foi de R\$ 465.908,45.

Ainda assim a relação Massa Salarial / Faturamento, ou seja: 158.109,08 / 4.206.034,25, igual a 0,038, continua muitíssimo abaixo do esperado, segundo consta do Relatório Fiscal.

Verificou-se ainda a emissão de Notas Fiscais para obras não constantes da Relação de Obras apresentada inicialmente pela Empresa, para as quais não foram apresentadas folhas de pagamento ou GFIP.

Deste modo a Fiscalização constatou a existência de mão-de-obra sem inscrição na Previdência Social

As obras omitidas são oriundas de contratos de sub-empregada firmados entre a Crisflan Engenharia (empresa sob ação fiscal) e a Tecnosolo Engenharia e Tecnologia de Solos e Materiais S.A., CNPJ 33.111.246/0001-90 vencedora das licitações junto à Petrobras - Petróleo Brasileiro S.A., a saber: REDUC [Refinaria Duque de Caxias] e RLAM [Refinaria Landulpho Alves].

Da leitura dos Contratos de sub-empregada, concluiu-se que foi utilizado um contrato padrão para os três serviços a serem realizados na obra RLAM pela autuada. Verificou-se que a Empresa contratada (sob ação fiscal) realizou a execução de parte do contrato firmado entre a Tecnosolo e a Petrobras pelo regime de empregadas por preços unitários (fornecimento de materiais e mão-de-obra).

É cediço que o arbitramento deve ter a sua utilização reservada somente para os casos excepcionais, após ficar demonstrada a impossibilidade de se obter as informações de

forma convencional, ou seja, com base nos registros oferecidos pelo contribuinte ou constantes em sua contabilidade.

Os fatos conforme narrados apontam exatamente no sentido da ocorrência real das situações excepcionais apontadas pelo contribuinte como autorizadas da condução do levantamento da base de cálculo por arbitramento.

No plano infraconstitucional, a matéria relativa à apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias foi confiada à Lei nº 8.212/91, a qual dispõe em seu art. 33

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 10.256/2001).

§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.

§2º A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

**§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)**

§4º Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário. (grifos nossos)

Esmiuçando a matéria em realce, a Instrução Normativa INSS/DC nº 100/2003, inserida no conceito de “Legislação Tributária” adotado pelo *codex*, conferiu o detalhamento dos procedimentos fiscais a serem conduzidos pela fiscalização, assim dispendo em seu art. 487, *verbis*:

Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18 de dezembro de 2003

Art. 486. A obra ou o serviço de construção civil, de responsabilidade de pessoa jurídica, deverá ser auditada com base na escrituração contábil, observado o disposto nos arts. 433 e 435, e na documentação relativa à obra ou ao serviço. Parágrafo único. Os livros

Diário e Razão, com os lançamentos relativos à obra, serão exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores.

Art. 487. A base de cálculo para as contribuições sociais relativas à mão de obra utilizada na execução de obra ou de serviços de construção civil será aferida indiretamente, com fundamento nos §§ 3º, 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, quando ocorrer uma das seguintes situações:

I – quando a empresa estiver desobrigada da apresentação de escrituração contábil;

II – quando não houver apresentação de escrituração contábil no prazo fixado no § 6º do art. 65;

III - quando a contabilidade não espelhar a realidade econômico-financeira da empresa por omissão de qualquer lançamento contábil ou por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento ou do lucro;

IV – quando houver sonegação ou recusa, pelo responsável, de apresentação de qualquer documento ou informação de interesse do INSS; (*grifos nossos*)

V – quando os documentos ou informações de interesse do INSS forem apresentados de forma deficiente. (*grifos nossos*)

§1º Nas situações previstas no caput , a base de cálculo aferida indiretamente será obtida:

I - mediante a aplicação dos percentuais previstos nos arts. 441, 619 e 623, sobre o valor da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços ou sobre o valor total do contrato de empreitada ou de subempreitada;

II– pela aferição do valor da mão de obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão em relação à obra de responsabilidade da empresa, nas edificações prediais; (*grifos nossos*)

III- por outra forma julgada apropriada, com base em contratos, informações prestadas aos contratantes em licitação, publicações especializadas ou em outros elementos vinculados à obra, quando não for possível a aplicação dos procedimentos previstos nos incisos I e II.

§2º Na contratação de serviços mediante cessão de mão de obra ou empreitada total ou parcial, até janeiro de 1999, aplicar-se-á a responsabilidade solidária, na forma da Seção III do Capítulo X do Título II, em relação às contribuições incidentes sobre a base de cálculo apurada na forma deste artigo, deduzidas as contribuições já recolhidas, se existirem.

§3º Na contratação de empreitada total a partir de fevereiro de 1999, não tendo o contratante usado da faculdade da retenção prevista no art. 200, aplicar-se-á a responsabilidade solidária em relação às contribuições incidentes sobre a base de cálculo apurada na forma deste artigo, deduzidas as contribuições já recolhidas, se existirem.

A conduta infracional perpetrada pelo Recorrente culminou por frustrar os objetivos da lei e, como consequência, prejudicou 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.

Para não permitir que tórpidos venham a se valer da própria torpeza, mediante a intercalação artificial de embaraços e percalços no curso regular dos procedimentos fiscais, a lei, de forma expressa, promoveu a inversão do ônus probante nas situações em que o iter procedimental da fiscalização tenha que ser desviado por culpa ou dolo do sujeito passivo.

É exatamente o que ocorre no caso da apuração da base de cálculo de contribuições previdenciárias, nas hipóteses em que o agente do fisco tenha que se valer do expediente da aferição indireta para apurar a matéria tributável, em razão de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou de sua apresentação deficiente; de falta de prova regular e formalizada do montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil, ou, ainda, nos casos em que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, dentre outras.

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.

§2º A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

§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)

§4º Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, **cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário.** (grifos nossos)

§5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

§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*)

Dessa forma, o fisco procedeu à confecção dos cálculos com base em valores aferidos indiretamente, os quais resultaram em um débito para o contribuinte, como restou demonstrado nos autos.

O procedimento indireto adotado encontra respaldo na Legislação Previdenciária, conforme se depreende da combinação do disposto na Lei n.º 8.212/91; com o Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo de sua contabilidade regular, deverá ser aferida, de forma indireta, a mão-de-obra mínima a ser considerada na execução dos serviços para o cálculo da contribuição a ser recolhida.

Os parágrafos, do artigo 33 da Lei de Organização da Seguridade Social, trazem em seu texto:

“Art. 33 (...).

§ 1 É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos.

§ 2 A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

§ 3 Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

§ 4 Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário.

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo

lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

§ 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.” (g.n.)

Nesse sentido, artigos 232 a 234 do Regulamento da Previdência Social, dispõem:

“Art.232. A empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante legal, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento.

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

...

Art.234. Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, de acordo com critérios estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social, cabendo ao proprietário, dono da obra, incorporador, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário.” (g.n.)

Dessa forma, não tendo a empresa colacionado aos autos a documentação comprobatória de sua regularidade contábil e dos termos alegados, e tendo sido configurado que a mesma, na verdade está em débito para com o fisco, uma vez que não recolheu o valor devido, correto o procedimento de aferição indireta.

## 2.1. DA CONDUTA INFRACIONAL.

Alega o Recorrente que, em momento algum, deixou de apresentar toda a documentação de que dispunha e, muito menos, criou qualquer empecilho para a fiscalização.

Logo de plano mostra-se relevante iluminar que os atos administrativos, assim como seu conteúdo, gozam de presunção legal iuris tantum de legalidade, legitimidade e veracidade.

Diferentemente do que ocorre com as pessoas jurídicas de direito privado, que se formam a partir da vontade humana, as pessoas jurídicas de direito público tem sua existência legal em razão de fatos históricos, da Constituição do país, de leis ou tratados internacionais, visando ao atingimento de certos fins de interesse da coletividade, estruturando-se juridicamente, ao influxo de uma finalidade cogente, eis que vinculada ao princípio da constitucionalidade da finalidade.

Muito embora a Administração Pública se submeta primordialmente ao regime jurídico de direito público, nas ocasiões em que sua subsunção ao regime de direito privado se revela preponderante, a sua submissão não é absoluta, uma vez que a necessidade de satisfação dos interesses coletivos exige a outorga de prerrogativas e privilégios para a Administração pública, tanto para limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do bem estar coletivo como para a própria e eficaz prestação de serviços públicos. Tais prerrogativas e privilégios existem e subsistem mesmo quando o Ente Público se equipara ao privado, eis que inerentes à ideia de dever irremissível do Estado, bem como à supremacia dos interesses coletivos que representa em contraposição aos interesses individuais de natureza privada.

Justificam-se as prerrogativas e privilégios da Administração Pública pela circunstância de serem os atos administrativos emanações diretas do Poder Público em favor da coletividade, impondo-se-lhes a premência de serem ornados de determinados atributos que os distingam dos atos jurídicos de direito privado, o que lhes confere características intrínsecas próprias e condições peculiares de atuação na sociedade, como nessa qualidade se apresentam a presunção de legitimidade, a imperatividade e a auto-executoriedade.

Relembrando o magistério do Mestre Hely Lopes Meirelles, “os atos administrativos, qualquer que seja sua categoria ou espécie, nascem com a presunção de legitimidade, independentemente de norma legal que a estabeleça. Essa presunção decorre do princípio da legalidade da Administração, que, nos Estados de Direito, informa toda a atuação governamental. Além disso, a presunção de legitimidade dos atos administrativos responde as exigências de celeridade e segurança das atividades do Poder Público, que não podem ficar na dependência da solução de impugnação dos administrados, quanto à legitimidade de seus atos, para só após dar-lhes execução”. (Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 1995).

Nessa vertente, a presunção de legitimidade do ato administrativo relaciona-se aos seus aspectos jurídicos. Em consequência, presumem-se, até que se prove o contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei. No entanto, essa presunção abrange também a veracidade dos fatos contidos no ato, no que se convencionou denominar de “presunção de veracidade dos atos administrativos”, do qual decorre a circunstância de serem presumidos como verdadeiros os fatos alegados pela Administração, até a prova em sentido diverso.

Na arguta visão de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, a presunção de veracidade e legitimidade consiste na “conformidade do ato à lei. Em decorrência desse atributo, presumem-se, até prova em contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei” (Direito Administrativo, 18ª Edição, 2005, Atlas, São Paulo). Ainda de acordo com a citada autora, “A presunção de veracidade diz respeito aos fatos. Em decorrência desse atributo, presumem-se verdadeiros os fatos alegados pela Administração.” (op. cit. pág. 191). Dessarte, a aplicação da presunção de veracidade tem o condão de inverter o ônus da prova, cabendo ao particular comprovar de forma cabal a inoportunidade dos fatos descritos pelo agente público, ou circunstância que exima sua responsabilidade administrativa, nos termos dos art. 333, inciso I do Código de Processo Civil.

Nessa toada, por serem dotados os atos administrativos de prerrogativas que derrogam o direito comum perante a administração, urge serem analisados sob a luz que **dimana do regime jurídico de direito público que os rege.**

Neste comenos, digressionando superficialmente sobre os meios de prova admissíveis em direito, percebemos que o art. 332 do Código de Processo Civil considera como hábeis a provar a verdade dos fatos todos os meios legais, assim como aqueles moralmente legítimos, ainda que não especificados no Código.

A partir da interpretação sistemática do ora revisitado dispositivo, perante o dogma do contraditório e da ampla defesa encartado nos incisos LV e LVI do art. 5º da CF/88, conclui-se ser aceitável a utilização no processo administrativo ou judicial de todos os meios de prova, desde que moralmente legítimos e colhidos, direta ou indiretamente, sem infringência às normas de direito material.

Visitando as páginas do CPC, nossas retinas são expostas ao preceito inscrito no inciso IV do art. 334, que assenta de forma expressa não depender de prova no processo os fatos em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

### Código de Processo Civil

Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa.

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV - em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

Vale lembrar que as presunções, assim como os indícios, são também conhecidas como prova indireta. Nessa perspectiva, enquanto os meios ordinários de prova fornecem ao julgador a ideia objetiva do fato que se almeja provar, na presunção, os fatos afirmados não se referem ao meio de prova apresentado, mas a um outro fato ordinário não comprovado nos autos mas conexo ao fato probante, que com ele se relaciona, e de cujo conhecimento, através de um raciocínio lógico, atrai a conclusão de ocorrência do primeiro. A estrutura do raciocínio empregado é a do silogismo, figurando como premissa menor um fato conhecido e provado nos autos e como premissa maior a verdade contida nesse fato auxiliar, cuja ocorrência se deduz pela experiência do que ordinariamente acontece.

*Colhemos da melhor doutrina que, “nesse caso, o juiz conhecerá o fato probando indiretamente. Tendo como ponto de partida o fato conhecido, caminha o juiz, por via do raciocínio e guiado pela experiência, ao fato por provar” (Moacyr Amaral dos Santos, Primeiras Linhas de Direito Processual Civil - 2º Volume, São Paulo: Saraiva, 1995).*

Consoante tal estrutura, se um determinado fato jurídico realmente vem a ocorrer, dele sucederá o fato que se deseja provar, em razão do que comumente acontece. Em hipóteses tais, quando na base do silogismo se chega a um fato que ordinariamente acontece, da conclusão se autoriza que se extraia uma presunção, eis que o fato presumido é uma consequência verossímil do fato conhecido.

Assim, as presunções legais decorrem de um raciocínio sugerido pelo ordenamento legal, devendo tal situação restar expressamente consignada na lei. Sua eficácia probatória, todavia, pode admitir ou não de prova em sentido contrário. Nesse contexto, na presunção absoluta a parte invocadora da presunção não está obrigada a provar o fato presumido, mas sim, o fato no qual a lei se assenta, não admitindo qualquer prova em

contrário. De modo diverso, na presunção relativa, a lei estabelece que o fato presumido é havido como verdadeiro até que a ele se oponha prova em contrário.

No caso sub examine, a presunção de veracidade dos atos administrativos decorre do princípio da legalidade estatuído no caput do art. 37 da Lex Excelsior, sendo considerada, para efeitos processuais, uma presunção legal iuris tantum e, dessarte, um meio de prova válido no processo.

Deflui da interpretação sistemática dos dispositivos encartados nos artigos 19, II da CF/88 e 364 do CPC que os fatos consignados em documentos públicos carregam consigo a presunção de veracidade atávica aos atos administrativos, ostentando estes fé pública, a qual não pode ser recusada pela Administração Pública, devendo ser admitidos como verdadeiros até que se produza prova válida em contrário.

#### Constituição Federal de 1988

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - recusar fé aos documentos públicos;

(...)

#### Código de Processo Civil

Art. 364. O documento público faz prova não só da sua formação, mas também dos fatos que o escrivão, o tabelião, ou o funcionário declarar que ocorreram em sua presença.

A Suprema Corte de Justiça já irradiou em seus arestos a interpretação que deve prevalecer na pacificação do debate em torno do assunto, sendo extremamente convergente a jurisprudência dela promanada, como se pode verificar nos julgados a seguir alinhados, cujas ementas rogamos vênias para transcrevê-las.

AgRg no RMS 19918/SP

Relator(a) Ministro OG FERNANDES

Órgão Julgador T6 - SEXTA TURMA

Data da Publicação/Fonte: DJe 31/08/2009

**MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO CONTRA ATO ADMINISTRATIVO CASSATÓRIO DE APOSENTADORIA. CERTIDÃO DE TEMPO DE SERVIÇO SOBRE A QUAL PENDE INCERTEZA NÃO RECEPCIONADA PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO MUNICÍPIO.**

**EXTINÇÃO DO MANDAMUS DECRETADO POR MAIORIA. VÍNCULO FUNCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO ATRAVÉS DOS ARQUIVOS DA PREFEITURA. MOTIVO DE FORÇA MAIOR. INCÊNDIO. EXISTÊNCIA DE**

**CERTIDÃO DE TEMPO DE SERVIÇO EXPEDIDA PELA PREFEITURA ANTES DO SINISTRO. DOCUMENTO PÚBLICO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.**

1. Esta Corte Superior de Justiça possui entendimento firmado no sentido de que o documento público merece fé até prova em contrário. No caso, o recorrente apresentou certidão de tempo de serviço expedida pela Prefeitura do Município de Itobi/SP - a qual comprova o trecho temporal de 12 anos, 3 meses e 25 dias relativos ao serviço público prestado à referida Prefeitura entre 10/3/66 a 10/2/78 - que teve firma do então Prefeito e Chefe do Departamento Pessoal e foi reconhecida pelo tabelião local.

2. Ademais, é incontroverso que ocorreu um incêndio na Prefeitura Municipal Itobi/SP em dezembro de 1992.

3. Desse modo, a certidão expedida pela Prefeitura de Itobi, antes do incêndio, deve ser considerada como documento hábil a comprovar o tempo de serviço prestado pelo recorrente no período de 10/3/66 a 10/2/78, seja por possuir fé pública - uma vez que não foi apurada qualquer falsidade na referida certidão -, seja porque, em virtude do motivo de força maior acima mencionado, não há como saber se os registros do recorrente foram realmente destruídos no referido sinistro.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

EREsp 123930 / SP

Relator(a) Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS

Órgão Julgador CE - CORTE ESPECIAL

Data da Publicação/Fonte: DJ 15/06/1998 p. 2

**PROCESSUAL - PROVA - COPIA XEROGRAFICA - AUTENTICAÇÃO POR FUNCIONARIO DE AUTARQUIA - EFICACIA PROBATORIA.**

Autenticada por servidor publico que tem a guarda do original, a reprografia de documento publico merece fé, ate demonstração em contrario. Em não sendo impugnada, tal reprografia faz prova das coisas e dos fatos nelas representadas (CPC, art. 383).

EREsp 265552 / RN

Relator(a) Ministro JOSÉ ARNALDO DA FONSECA

Órgão Julgador S3 - TERCEIRA SEÇÃO

Data da Publicação/Fonte: DJ 18/06/2001 p. 113

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. PREVIDENCIÁRIO. REVISÃO DE BENEFÍCIO. LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA. PLANILHA APRESENTADA PELO INSS EM QUE CONSTA PAGAMENTO ADMINISTRATIVO DAS DIFERENÇAS RECLAMADAS. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.**

"As planilhas de pagamento da DATAPREV assinadas por funcionário autárquico constituem documento público, cuja veracidade é presumida." (REsp 183.669)

O documento público merece fé até prova em contrário. Recurso que merece ser conhecido e provido para excluir da liquidação as parcelas constantes da planilha, apresentada pelo INSS e não

impugnada eficazmente pela parte ex adversa, prosseguindo a execução por eventual saldo remanescente.

Embargos conhecidos e acolhidos.

Nessa prumada, existindo no mundo jurídico um ato administrativo comprovado por documento público, passa a militar em favor do ente público a presunção de legitimidade e veracidade das informações nele assentadas. Como prerrogativa inerente ao Poder Público, presente em todos os atos de Estado, a presunção de veracidade subsistirá no processo administrativo fiscal como meio de prova hábil a comprovar as alegações do órgão tributário, cabendo à parte adversa demonstrar, ante a sua natureza relativa, por meio de documentos idôneos, a não-fidedignidade dos assentamentos em realce.

Tais conclusões não discrepam do entendimento esposado pelo Mestre Hely Lopes Meirelles (*in* Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 1995), *ad litteris et verbis*:

Os atos administrativos (...) nascem com a presunção de legitimidade (...). A presunção de legitimidade autoriza a imediata execução ou operatividade dos atos administrativos, mesmo que arguidos de vícios ou defeitos que os levem à invalidação. Enquanto, porém, não sobrevier o pronunciamento de nulidade, os atos administrativos são tidos por válidos e operantes, quer para a Administração, quer para os particulares sujeitos ou beneficiários de seus efeitos (...). Outra consequência da presunção de legitimidade é a transferência do ônus da prova de invalidade do ato administrativo para quem a invoca. Cuide-se de arguição de nulidade do ato, por vício formal, ou ideológico, a prova do defeito apontado ficará sempre a cargo do impugnante e, até sua anulação, o ato terá plena eficácia.

Diante desse quadro, tratando-se o Auto de Infração de 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 relativa do seu conteúdo.

Nesse sentido remansa a Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme se depreende dos seguintes julgados:

MS 12756 / DF

Relator(a) Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA

S3 - TERCEIRA SEÇÃO

Data da Publicação/Fonte: DJe 08/05/2008

**MANDADO DE SEGURANÇA. ADMINISTRATIVO. PROCURADOR FEDERAL. PROMOÇÃO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE DOS CONTRACHEQUES E FOLHA DO SISTEMA SIAPE. RETIFICAÇÃO DOS ATOS DE PROMOÇÃO DO**

IMPETRANTE. EFEITOS RETROATIVOS DESDE A DATA EM QUE DEVERIA SER PROMOVIDO NAS CATEGORIAS APROPRIADAS.

1. Têm presunção de veracidade contracheques e folha do Sistema SIAPE apresentados por procurador federal que pretende ser promovido com base no enquadramento funcional previsto naqueles documentos públicos. Ausência de apresentação de prova, pelo impetrado, que afastasse a fé pública dos referidos documentos.

2. Segurança concedida. Retroativos a partir da data em que deveriam ter ocorrido as promoções do impetrante.

REsp 1059007 / SC

Relator(a) Ministro FRANCISCO FALCÃO

Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA

Data da Publicação/Fonte: DJe 20/10/2008

ESTATUTO DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE. ARTIGO 258 DA LEI Nº 8.069/90. AUTO INFRACIONAL LAVRADO POR COMISSÁRIO DE INFÂNCIA. DOCUMENTO PÚBLICO. FÉ PÚBLICA. ATO ADMINISTRATIVO. PRESUNÇÃO IURIS TANTUM. ÔNUS DA PROVA DO ADMINISTRADO.

I - O auto de infração lavrado por Comissário da Infância, em decorrência do descumprimento do artigo 258 da Lei nº 8.069/90, constitui-se em documento público, merecendo fé pública até prova em contrário.

II - O ato administrativo goza de presunção iuris tantum, cabendo ao administrado o ônus de provar a maioridade da pessoa que se encontrava no estabelecimento comercial recorrido, haja vista a legitimidade do auto infracional.

III - Recurso especial provido.

Em segundo lugar, se revela norteador destacar que, no capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, a Carta Constitucional outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre as obrigações tributárias, dentre outras.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Nessa vertente, no exercício da competência que lhe foi atribuída 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*)

Não carece de elevada mestria a interpretação do texto inscrito no §2º do supratranscrito dispositivo legal a qual aponta para a total independência entre as obrigações ditas principais e aquelas denominadas como acessórias. Estas, no dizer cristalino da Lei, decorrem diretamente da legislação tributária, não das obrigações principais, e tem por objeto prestações positivas ou negativas fixadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Igualmente, não é demasiado cuidado lembrar que a imposição de obrigação acessória não demanda a promulgação de lei *stricto sensu*, podendo elas ser introduzidas no ordenamento jurídico mediante as espécies normativas encartadas nos artigos 96 e 100 ambos do CTN, assim inseridas no conceito de "Legislação Tributária", na denominação adotada pelo *codex*.

## Código Tributário Nacional - CTN

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

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 que pertine às contribuições previdenciárias, a disciplina da matéria em relevo, no plano infraconstitucional, foi confiada à Lei nº 8.212/91, a qual fez inserir na Ordem Jurídica Nacional uma diversidade de obrigações acessórias, criadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização, sem transpor os umbrais limitativos erguidos pelo CTN.

Envolto no ordenamento realçado nas linhas precedentes, os artigos 32 e 33 da citada lei de custeio da Seguridade Social estabeleceram uma série de obrigações instrumentais a serem observadas pela empresa, dentre elas, a obrigação instrumental positiva de elaborar 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, a obrigação de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, por intermédio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, todos os dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS, a obrigação de 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, além do dever jurídico de exibir ao Fisco todos os livros e documentos relacionados com as contribuições previdenciárias, bem como o de prestar todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis do seu interesse, na forma por ele estabelecida, e os esclarecimentos necessários à fiscalização.

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;

III- prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e ao Departamento da Receita Federal-DRF todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização. *(grifos nossos)*

IV- declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS. *(grifos nossos)*

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.

§2º **A empresa**, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, o segurado da Previdência Social, o serventário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial **são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.** (*grifos nossos*)

Conforme destacado, a Lei de Custeio da Seguridade Social exige que as empresa informem mensalmente ao Fisco Federal, por intermédio de GFIP, todos os dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. Além disso, dentre tantos outros deveres instrumentais, a citada lei federal obriga a empresa a lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, o montante das quantias descontadas dos segurados a seu serviço, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, etc.

Mas não pára por aqui. Há mais. Avulta como prerrogativa da autoridade fazendária 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, e a exibir todos os documentos e livros relacionados com contribuições previdenciárias, a teor do art. 195 do CTN c.c. art. 33, §§ 1º e 2º da Lei nº 8.212/91.

#### Código Tributário Nacional - CTN

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Ora, sendo as obrigações acessórias deveres instrumentais de índole positiva ou negativa fixados na legislação tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, defluiu da conjugação dos dispositivos legais acima apontados que a investigação da ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias pode ser empreendida mediante

o exame dos documentos fiscais suso selecionados, como assim, com efeito, procurou proceder a fiscalização ao intimar o sujeito passivo em foco a exhibir um diversidade de documentos indispensáveis à verificação do regular cumprimento das obrigações previdenciárias conforme assinalado no Termo de Início de Ação Fiscal a fls. 10/11 e Termo de Solicitação de Esclarecimentos nº 003, a fl. 13.

Tais obrigações acessórias evidenciam-se como contínuas, não se extinguindo com a mera apresentação de documentos. Ela pressupõe o dever de prestar esclarecimentos à Fiscalização a qualquer tempo, de molde que, mesmo após a apresentação de documentos, caso a Fiscalização solicite novos esclarecimentos, à empresa não é concedida a faculdade de se furtar a cumprir o objeto da intimação, tampouco se escudar na pueril suposição de que eventuais documentos já exibidos anteriormente seriam suficientes e bastantes, eis que a mera exibição de documentos não supre nem exclui qualquer demanda ulterior por esclarecimentos de ordem verbal ou escrita.

No presente caso, foi o Recorrente intimado mediante TIAF a apresentar, dentre outros documentos, livros diário, plano de contas, Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte e folhas de pagamento de todos os segurados a seu serviço. De outro eito, houve-se também a Autuada intimada, mediante Termo de Solicitação de Esclarecimentos, a identificar os lançamentos contábeis relativos aos valores por ela declarados na DIRF do exercício de 2004, e a documentação comprobatória de tais lançamentos.

Todavia, vencido o prazo assinalado, tais solicitações restaram sem o devido cumprimento por parte da empresa.

Cumpre neste comenos sublinhar que o Livro Diário é um livro de exigência obrigatória para a escrituração comercial e contábil das Empresas e, seu registro em órgão competente, é condição legal e fiscal como elemento de prova. Dessarte, somente pode ser considerado como Livro Diário, para fins tributários, aquele levado a registro no órgão competente, na forma e prazos assinalados na legislação. Sem tal registro formal, qualquer livro que se intitule “Livro Diário”, para fins tributários, não passa de um mero livro de assentamentos e anotações.

Registre-se que o Livro Diário é o instrumento de prova em juízo, perante qualquer entidade. Apresentando-se sem o devido registro, configura elemento de prova contra o sujeito passivo, nunca a seu favor. Sua natureza de meio de prova é tão flagrante que o Decreto Lei nº 486/69 e o Decreto nº 64.576/69 estabelecem que se os empresários não tiverem os livros obrigatórios escriturados e registrados, a eventual falência será considerada fraudulenta.

Conforme destacado nos itens 2 e 3 do Relatório Fiscal da Infração, a fl. 18, o vertente Auto de Infração houve-se por lavrado em razão de a empresa, apesar de regularmente intimada mediante Termos próprios, deixou de apresentar à fiscalização Livro Diário nº 25 devidamente registrado no órgão competente, o Plano de contas de forma que discriminasse as contas debitadas e creditadas, e os Comprovantes dos documentos que deram suporte a registros contábeis lançados na Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF pelo contribuinte.

No caso em apreciação, faz prova o Auto de Infração em desfavor do Recorrente que este, apesar de regularmente intimado, fracassou em apresentar, com as formalidades legais, os documentos elencados no Relatório Fiscal da Infração a fl. 18.

O Órgão Julgador de 1ª Instância já havia se manifestado em sentido contrário ao pleito pretendido pelo Autuado justificando seu juízo negativo de provimento na consideração de que a apresentação de “Livro Diário sem registro, plano de contas sem detalhamento, informar fatos contábeis na DIRF e não registrá-los na contabilidade e, ainda, apresentar recibo comprobatório de fato contábil sem assinatura do recebedor, consiste em infração ao art. 33, §§ 2 e 3º, da Lei 8.212/1991, pois se deixa de atender a formalidades contábeis”.

Colaborou na negativa de deferimento do pedido o fato de o autuado não ter comprovado que não houvera incorrido nas faltas apontadas pela fiscalização, comprovação essa que poderia ter sido levada a efeito pela apresentação do Livro Contábil devidamente registrado e dos documentos que embasaram seus lançamentos.

Nesse contexto, mesmo ciente de que o pleito pretendido em sede de defesa administrativa houvera sido denegado em razão da carência de comprovação material das alegações formulas na impugnação, o Recorrente quedou-se inerte no sentido de suprir a falta em destaque, não fazendo acostar aos autos os elementos de prova aptos a contrapor o conjunto probatório trazido à balha pela fiscalização, apoiando-se única e exclusivamente na fugacidade e efemeridade das palavras, em eloquente exercício de retórica, tão somente, gravitando ao redor dos reais motivos ensejadores da autuação levada a efeito pelo Agente Fiscal, não logrando se desincumbir, dessarte, do ônus que lhe era avesso.

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. A fiscalização comprovou, no bojo do Auto de Infração, que a empresa não apresentou, de maneira satisfatória, os documentos e livros fiscais a que fora intimada mediante termo próprio.

Tal Auto de Infração, ante a debatida presunção de veracidade dos Atos Administrativos, possui conteúdo probatório robusto em favor do direito do Fisco. Ostentando, todavia, tal presunção eficácia relativa, esta admite prova em contrário a ônus da parte interessada, encargo este não adimplido pelo Autuado, que não logrou afastar a fidedignidade do conteúdo do Relatório Fiscal e dos demais termos e relatórios que integram o lançamento.

Nas oportunidades que teve de se manifestar nos autos do processo, o Recorrente não honrou produzir as provas necessárias à elisão do lançamento tributário que ora se edifica. Limitou-se a discorrer sobre a atuação social da empresa e seus objetivos, e a alegar que, em momento algum, houvera deixado de apresentar toda a documentação de que dispunha e, muito menos, criado empecilho para a fiscalização, sem, no entanto, recheiar suas alegações com as provas materiais necessárias, sem coligar aos autos o Livro Diário nº 25 devidamente autenticado, sem apresentar os documentos relativos aos lançamentos contábeis em debate, etc., gravitando à distância do núcleo jurídico sensível do qual se irradiaram os fundamentos de fato e de direito que forneceram esteio ao lançamento em debate.

Assinale-se que o fato do Autuado não ter criado empecilhos à ação fiscal não representa causa de relevação da infração, tampouco circunstância atenuante da conduta omissiva por ele perpetrada. Ao contrário, a oposição se óbices ou de qualquer empecilho ou embaraço aos procedimentos de fiscalização constituem circunstâncias que podem agravar o valor da penalidade aplicada em até duas vezes, nos termos dos artigos 290, IV e 292, III do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

Ademais, a natureza da infração perpetrada pelo Recorrente, consistente na não exibição no prazo assinalado de documento ou livro relacionados com as contribuições para a Seguridade Social, ou na apresentação de documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, é de consumação instantânea. Nessas circunstâncias, vencido o prazo consignado pela fiscalização para a exibição dos documentos exigidos, a infração se aperfeiçoa e se exaure definitivamente, não mais admitindo convalescença ou correção ulterior.

De outro eito, mas trigo de outra safra, deve-se atentar que o valor da penalidade imposta através do vertente Auto de Infração é único e indivisível, de maneira que o *quantum debeat* a ele associado independe da gravidade e do número de infrações cometidas, bastando para a sua caracterização e imputação a ocorrência de uma única infração à obrigação tributária violada. Dessarte, o reconhecimento, ainda que parcial, da procedência das alegações do Recorrente, hipótese que não ocorreu no caso em análise, não implica o afastamento da imputação, tampouco modificação no valor da multa aplicada, devendo esta ser mantida em sua integralidade individual.

Nesse diapasão, não se mostra suficiente à elisão do lançamento em foco a mera e singela alegação, em sede de recurso, de que não houvera deixado de apresentar a documentação de que dispunha, nem criado empecilhos à fiscalização. Ante a refigurada distribuição do ônus da prova, deveria o Recorrente ter cortejado tais alegações, no bojo de sua peça recursal, com os indispensáveis indícios de prova documental a lhes emprestar o sustentáculo material necessário.

Mas assim não se sucedeu. Optou, a seu risco, por exortar asserções totalmente alheias aos fundamentos objetivos da presente autuação, as quais se mostraram insuficientes para elidir a imputação que lhe fora infligida pela fiscalização previdenciária, não obtendo sucesso, assim, em desincumbir-se do encargo que lhe pesava e se lhe mostrava contrário, eis que não produziu os meios de prova hábeis a desconstituir o lançamento que ora se opera.

Assim, havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor desta presunção.

Nesse contexto, a não observância das obrigações tributárias exigidas pela legislação de regência frustrou 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 abarcados no escopo da fiscalização comandada.

A conduta omissiva assim perpetrada pelo sujeito passivo representou ofensa ao dispositivo legal encartado no parágrafo 2º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, c.c. art. 232 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

Almejando brindar a máxima efetividade à obrigação acessória ora ilustrada, o art. 92 do mesmo Pergaminho Legal em foco aviou norma sancionatória prevendo a punição do obrigado em caso de infração de qualquer dispositivo dessa Lei, sujeitando o responsável ao pagamento de penalidade pecuniária, de caráter variável em função da gravidade da infração, conforme disposição analítica assentada no Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a

multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.

Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

Parágrafo único. O reajuste dos valores dos salários-de-contribuição em decorrência da alteração do salário mínimo será descontado quando da aplicação dos índices a que se refere o caput. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

Ancorado no dispositivo legal acima revisitado, a alínea 'j' do inciso II do art. 283 do Regulamento da Previdência Social especificou a inflição de penalidade pecuniária a ser aplicada à empresa que deixar de exhibir os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesse Regulamento ou apresentá-los sem atender às formalidades legais exigidas ou contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira, *in verbis*:

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

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003)

II- a partir de R\$ 6.361,73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos) nas seguintes infrações:

(...)

j) deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da Justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial, de exhibir os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento ou apresentá-los sem atender às formalidades legais exigidas ou contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira;

Art. 373. Os valores expressos em moeda corrente referidos neste Regulamento, exceto aqueles referidos no art. 288, são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.

Cumprindo o mandamento inscrito no art. 102 da Lei nº 8.212/91, em 12 de março de 2008, foi publicada no Diário Oficial da União a Portaria Interministerial MPS/MF nº 77 que fixou em R\$ 12.548,77 (doze mil quinhentos e quarenta e oito reais e setenta e sete

centavos) o valor da multa indicada no inciso II do art. 283 do Regulamento da Previdência Social.

Como visto, verifica-se que o Auto de Infração 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, a tipificação da obrigação acessória violada, a conduta omissiva que profanou a obrigação tributária em apreço, fazendo constar, nos relatórios que compõem o presente Processo Fiscal os critérios adotados para quantificação da penalidade pecuniária aplicada.

O lançamento encontra-se revestido de todas as formalidades exigidas por lei, dele constando, além dos relatórios já citados, o TIAF, TSE e TEPF, 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 ao autuado.

Não vislumbramos, pois, qualquer vício na formalização do presente Auto de Infração a amparar a alegação de que o Auto de Infração seja indevido.

## 2.2. DA MULTA APLICADA

Pondera o Recorrente que a sanção imposta não encontra guarida no princípio da capacidade contributiva, em função da Recorrente ser uma associação sem fins lucrativos e que vive basicamente dos convênios firmados com o poder público. Afirma que o valor imposto chega a ser confiscatório, tendo em vista a estrutura e a capacidade de obtenção de recursos por parte da Recorrente.

Não lhe confiro razão.

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, estatuinto *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 penalidade pecuniária decorrente do descumprimento obrigações tributárias acessórias de cunho previdenciário ficou a cargo da Lei nº 8.212/91, cujos artigos 92 e 102 estatuem, de forma objetiva, que a infração de qualquer dispositivo constante na Lei de Custeio da Seguridade Social, para a qual não houver penalidade expressamente cominada, sujeitará o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável, a qual será reajustada nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.

Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

Atendendo ao comando inscrito no art. 92, in fine, da Lei nº 8.212/91, o art. 283, II, 'j' do Regulamento da Previdência Social estabeleceu que a conduta infracional consistente na não apresentação ao Instituto Nacional do Seguro Social e à Secretaria da Receita Federal dos documentos que contenham as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, ou os esclarecimentos necessários à fiscalização, será apenada com a multa de, *in casu*, R\$ 12.548,77 (doze mil quinhentos e quarenta e oito reais e setenta e sete centavos), valor esse já reajustado nos termos da Portaria Interministerial MPS/MF nº 77, de 11/03/2008.

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

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003)

II- a partir de R\$ 6.361,73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos) nas seguintes infrações:

(...)

j) deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da Justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial, de exhibir os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento ou apresentá-los sem atender às formalidades legais exigidas ou contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira;

Art. 373. Os valores expressos em moeda corrente referidos neste Regulamento, exceto aqueles referidos no art. 288, são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.

É de sabença universal que inexistiu neste Globo economia forte o suficiente capaz de manter sua Moeda Corrente a salvo da corrosão imposta pela inflação. Ante a iminência de tal fenômeno econômico, pautou por bem o Legislador Ordinário prover o texto legal com um mecanismo arquitetado *ad hoc*, visando a minimizar os efeitos devastadores de tal ocorrência.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

§1º O disposto neste artigo não se aplica às penalidades previstas no art. 32-A desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

Revela-se auspicioso salientar que o CTN não inclui em sua reserva legal a atualização do valor monetário das bases de cálculo das contribuições previdenciárias, as quais não se qualificam, por expressa disposição legal, como majoração de tributos. Nessa perspectiva, autoriza o *Codex* Tributário que a atualização monetária possa ser levada a efeito por qualquer outro instrumento normativo aquilatado no conceito de legislação tributária estatuído no art. 100 do Pergaminho Tributário em realce.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

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

Autenticado digitalmente em 21/08/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 21/08/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 26/08/2013 por LIEGE LACROIX THOMA

SI

Impresso em 27/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Na hipótese ora tratada, os índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social são estabelecidos, anualmente, pelo Ministério da Previdência Social, mediante Portaria expedida pelo Sr. Ministro de Estado, no exercício das atribuições que lhe confere o art. 87, parágrafo único, inciso II, da Constituição Federal.

Constituição Federal de 1988

Art. 87. Os Ministros de Estado serão escolhidos dentre brasileiros maiores de vinte e um anos e no exercício dos direitos políticos.

Parágrafo único. Compete ao Ministro de Estado, além de outras atribuições estabelecidas nesta Constituição e na lei:

(...)

II - expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos;

Nessa toada, em 12 de março de 2008, foi publicada no Diário Oficial da União a Portaria Interministerial MPS/MF nº 77 que fixou em R\$ 12.548,77 (doze mil quinhentos e quarenta e oito reais e setenta e sete centavos) o valor da multa indicada no inciso II do art. 283 do Regulamento da Previdência Social.

Mostra auspicioso ainda enaltecer que escapa à competência desta Corte Administrativa a sindicância 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, perfilando 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.

Cumpra 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.

Por outro viés, mas vinho de outra pipa, 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 Autuante, 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 aos princípios constitucionais previstos nos artigos 145 e 150 da Constituição Federal, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

Das provas dos autos avulta não merecer reparos a decisão ora recorrida.

### CONCLUSÃO

Dado o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Manoel Coelho Arruda Júnior- Conselheiro