



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

<b>Processo nº</b>	13639.000600/2010-01
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2302-002.223 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	21 de novembro de 2011
<b>Matéria</b>	Contribuintes Individuais
<b>Recorrente</b>	CENTRO DE ENSINO SUPERIOR SOUSA BORGES
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES A CARGO DA EMPRESA INCIDENTES SOBRE A REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS.

A empresa deve recolher as contribuições previdenciárias a seu cargo, incidentes sobre a remuneração de segurados contribuintes individuais.

**CONSTRUÇÃO CIVIL. AFERIÇÃO INDIRETA. CRITÉRIO CUB.**

A recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, consubstancia-se motivo justo, suficiente e determinante para a apuração, por aferição indireta, com base na área construída e no padrão da obra, da remuneração da mão-de-obra empregada na execução de obra de construção civil, mediante a utilização das tabelas do Custo Unitário Básico - CUB, divulgadas mensalmente pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil - SINDUSCON, cabendo ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

**TERCEIROS**

São devidas as contribuições arrecadadas para as terceiras entidades, FNDE, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2011  
provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Autenticado digitalmente em 22/01/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 22/

01/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por LIEGE LACROIX THOMA

SI

Impresso em 26/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

LIEGE LACROIX THOMASI - Presidente.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - RELATOR - Relator.

EDITADO EM: 22/01/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: presentes LIEGE LACROIX THOMASI (Presidente), ARLINDO DA COSTA E SILVA, ADRIANA SATO, MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, PAULO ROBERTO LARA DOS SANTOS.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração de Obrigaçāo Principal (AIOP) relativo às contribuições previdenciárias da empresa para outras entidades [INCRA, SEBRAE, SESI e SENAI], vinculadas à obra própria de construção civil, matrícula CEI 50.024.34348/76.

Conforme relatório fiscal fls. 10/14, na análise da contabilidade da empresa verificou-se a ausência de lançamentos contábeis referentes à matrícula da obra e, por conseguinte, que a escrituração contábil da empresa não merecia fé e não registrava com fidelidade a real situação de seus negócios.

Por esta razão, o valor foi apurado por meio de aferição indireta, com fundamento no art. 33, §4º da Lei n. 8.212/91, tendo sido obtido por meio de Aviso de Regularização de Obra (ARO), de 26/10/2010, utilizando o Custo Unitário Básico (CUB), divulgado pelo Sindicato as Indústrias da Construção Civil (SINDUSCON).

Cientificado da autuação em 26/11/2010, o Contribuinte apresentou impugnação [fls. 42/73] que, em síntese, alega:

- (i) O lançamento por aferição indireta não deve prosperar, pois, apesar de lançamentos contábeis referentes à obra ter se dado em razão da perda de documentos correspondentes ao período de 01/2005 a 12/2008 em virtude de enchentes em Cataguases em 2007 e 2008, em 02/01/2009, foi apresentado documento com elemento suficientes para apuração do valor real da base de cálculo da contribuição previdenciária;
- (ii) diante do caso fortuito, deve ser excluída a responsabilidade da impugnante quanto às divergências encontradas, devendo o lançamento ser anulado; e
- (iii) alternativamente, pugna pela atenuação da penalidade imposta, visto não ter a impugnante incorrido em reincidência e a inexistência de circunstância agravante pelo que a multa deve ser reduzida ao seu valor mínimo.

Em 01/06/2011, a 5<sup>a</sup> Turma da DRJ em Juiz de Fora prolatou acórdão que julgou procedente a autuação [fls. 83 e ss].

Intimado do *decisum* em 14/07/2011 [fl. 88], o sujeito passivo interpôs recurso voluntário tempestivo [15/08/2011] que reitera os argumento de defesa.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator

Sendo tempestiva a interposição e preenchidos os demais requisitos para conhecimento da peça recursal, passo ao exame das questões de mérito.

### 1 NULIDADE – NÃO ACOLHIMENTO

O lançamento, como ato de aplicação do direito, envolve a interpretação da lei, a caracterização do fato previsto na hipótese normativa e a sua ulterior subsunção no tipo legal. Tal procedimento tributário tem por fito nuclear a investigação dos fatos tributários, com o intuito de prova e caracterização [XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro.** 3. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 131.]

Ocorre que, por serem submissos à aplicabilidade e observância do princípio da legalidade, com o objetivo de resguardar os interesses dos particulares contra os arbítrios do poder, entretanto, o Direito Tributário e Previdenciário utilizam-se, para proceder à investigação e valoração dos fatos, o princípio inquisitório e o da verdade material.

Ora, o dever de cumprimento do disposto em lei é um mecanismo de proteção do interesse do administrado, dessa forma, a observância ao princípio da legalidade é ínsita ao ato administrativo, principalmente aquele relativo ao lançamento de crédito tributário.

Da leitura do Relatório da Notificação, denota-se, de início, que a autoridade fiscal buscou por diversos meios de provas a determinação da realidade do fato previdenciário encontrado, favorecendo, por conseguinte, o contraditório e ampla defesa por parte do sujeito passivo.

Não vislumbro a tese de nulidade da autuação, argüida pela recorrente, pois não foi observado qualquer vício no procedimento da fiscalização e formalização do lançamento. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

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

*I - a qualificação do autuado;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

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

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

*Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do notificado;*

*II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;*

*III - a disposição legal infringida, se for o caso;*

*IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

A recorrente foi devidamente intimada de todos os atos processuais que trazem fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto:

*Art. 23. Far-se-á a intimação:*

*I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

*II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

*III - por edital, quando resultarem improfícuos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)*

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou as alegações pertinentes do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade, passando, inclusive, pelo crivo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

*Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).*

*"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.*

*1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.*

*2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados ". (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216)*

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Superadas as questões preliminares para exame do cumprimento das exigências formais, passo à apreciação do mérito.

## 2 DA AFERIÇÃO INDIRETA

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

### Constituição Federal de 1988

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

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

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Com efeito, a estrutura normativa dos tributos em geral aponta no sentido de que a sua base de cálculo, em princípio, deve ser apurada com base em documentos do Sujeito Passivo que registrem, de forma precisa, os montantes pecuniários correspondentes a cada hipótese de incidência prevista nas leis de regência correspondentes. Excepcionalmente, nas

01/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por LIEGE LACROIX THOMA

SI

6

ocasiões em que tais documentos não registrarem, na conformidade exata da lei, a totalidade dos fatos jurígenos tributário e o conhecimento fiel dos montantes acima referidos não for viável, o ordenamento jurídico admite o emprego da aferição indireta, transferido aos ombros do sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

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

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

*Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).*

*§1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal-DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados.*

*(...)*

*§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de **qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente**, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, **inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.** (grifos nossos)*

*(...)*

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

Deve ser trazido à balha que o Código Tributário Nacional reservou de forma

privativa a competência do Auditor Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil para a constituição do crédito tributário, mediante o lançamento, estatuindo expressamente a 01/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por LIEGE LACROIX THOMAS

SI

Impresso em 26/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

possibilidade de a respectiva base de cálculo ser apurada mediante aferição indireta sempre que forem omissos ou não merecerem fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.

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

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

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

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

Com efeito, o art. 37 da Lei nº 8.212/91, com a redação vigente à época da lavratura do presente lançamento, estabelece que, sendo constatado pela fiscalização o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições previdenciárias, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem.

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

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

No caso em apreciação, em atenção ao disposto no relatório fiscal [fls. 10/14], na análise da contabilidade da empresa, a fiscalização verificou a ausência de lançamento contábeis referentes à matrícula da obra e, por conseguinte, que a escrituração contábil da empresa não merecia fé e não registrava com fidelidade a real situação de seus negócios.

Cite-se por relevante que no procedimento de apuração da matéria tributável por arbitramento, vale-se a Autoridade Fiscal de outros elementos de sindicância que não aqueles documentos assinalados pela lei como adequados ao registro lapidado dos fatos

Autenticado digitalmente em 22/01/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por LIEGE LACROIX THOMAS

geradores de contribuições previdenciárias, tais como as folhas de pagamento, GFIP e os Livros Fiscais.

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

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

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

No caso em apreciação, tratando-se os fatos geradores da remuneração paga a segurados obrigatórios do RGPS empregados em obra de construção civil, a autoridade fiscal procedeu à apuração do valor da mão de obra utilizada valendo-se das tabelas do Custo Unitário Básico, conforme determinação expressa assentada nos artigos 429 e 435 da IN SRP nº 3/2005.

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

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

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

*§1º Custo Unitário Básico - CUB é a parte do custo por metro quadrado da construção do projeto-padrão considerado, calculado pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil de acordo com a Norma Técnica nº 12.721, de 2006, da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT, e é utilizado para a avaliação dos custos de construção das edificações. (Redação*

*dada pela IN SRP nº 24, de 30/03/2007) (Vide art. 3º da IN SRP nº 24, de 30/04/2007)*

*§2º Serão utilizadas as tabelas do CUB publicadas no mês da apresentação da DISO, referentes ao CUB obtido para o mês anterior.*

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

*I - na competência de emissão do ARO;*

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

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

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

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

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

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

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

O Aviso de Regularização de Obra apresenta as memórias de cálculo utilizadas pela fiscalização para a apuração, mediante arbitramento, da base de cálculo das contribuições previdenciárias objetos do presente lançamento.

Tais documentos expõem de forma discriminada as especificações da obra, matrícula, endereço, destinação, natureza, padrão, número de unidades, enquadramento, valor do CUB e área de enquadramento, assim como a apuração das áreas regularizadas pela remuneração contida em GFIP/GPS e em notas fiscais informadas.

Conforme já salientado alhures, os procedimentos e metodologias estampados na IN SRP nº 3/2005 possuem âmbito de regência *interna corporis*, direcionados exclusivamente às autoridades fiscais, instituindo procedimentos para a apuração indireta da base de cálculo nas situações em que os documentos primários de apuração direta não estiverem disponíveis ou não merecerem fé, com assim se revelou o presente caso. Tais procedimentos não vinculam nem impõem obrigações, de qualquer espécie, aos contribuintes.

Diante de tal panorama, exsurge a improcedência da alegação recursal de que a fiscalização valeu-se do método de aferição indireta, com uso do CUB, ao arreio da lei, desprezando toda documentação em poder da empresa.

Com efeito, tivesse a empresa cumprido, com o devido rigor, as obrigações

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 24/08/2001  
acessórias impostas pela legislação previdenciária, lançado mensalmente em títulos próprios de Autenticado digitalmente em 22/01/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por LIEGE LACROIX THOMA

SI  
Impresso em 26/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

sua contabilidade, de forma discriminada, todos os fatos geradores de todas as contribuições sociais, o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa e os totais recolhidos, e exibidos todos os livros e documentos relacionados com as contribuições previdenciárias previstas na Lei de Custo da Seguridade Social, como assim determinam taxativamente os artigos 32 e 33 da Lei nº 8.212/91, os fatos geradores ora em debate teriam sido apurados diretamente desses documentos, sem a necessidade de se enveredar pelo hostil caminho do arbitramento.

Mas assim não ocorreu. A recusa e sonegação de documentos formalmente exigidos mediante termo próprio quebrou o mecanismo idealizado pelo legislador ordinário para a apuração ágil e precisa dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, obrigando os agentes fiscais a investigar uma miríade de outros documentos e títulos diversos e genéricos da contabilidade, para a captação dos fatos jurígenos tributários de sua competência, no cumprimento efetivo do seu dever de ofício.

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

Não procede, portanto, a alegação de que a aferição indireta pautou-se no valor da obra a apreço de mercado.

A apuração indireta da base de cálculo pelo padrão da obra e pela área construída, conforme previsto nos artigos 434 e 435 da IN SRP nº 3/2005, seguiu, justamente, nos termos da legislação previdenciária acima citada, o critério do Custo Unitário Básico, que resulta no arbitramento da remuneração de mão-de-obra empregada na execução da obra com base na área construída e no padrão da obra, mediante a utilização das tabelas do Custo Unitário Básico divulgadas mensalmente pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil - SINDUSCON.

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

*Art. 434. A apuração por aferição indireta, com base na área construída e no padrão da obra, da remuneração da mão-de-obra empregada na execução de obra de construção civil sob responsabilidade de pessoa jurídica, inclusive a relativa à execução de conjunto habitacional popular, definido no inciso XXVI do art. 413, quando a empresa não apresentar a contabilidade, será efetuada de acordo com os procedimentos estabelecidos neste Capítulo.*

#### *Subseção I Custo Unitário Básico (CUB)*

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

*§1º Custo Unitário Básico - CUB é a parte do custo por metro quadrado da construção do projeto-padrão considerado, calculado pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil de*

Documento assinado digitalmente conforme MP-12.200-2 de 24/08/2011  
Autenticado digitalmente em 22/01/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por LIEGE LACROIX THOMAS

SI

Impresso em 26/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Brasileira de Normas Técnicas - ABNT, e é utilizado para a avaliação dos custos de construção das edificações. (Redação dada pela IN SRP nº 24, de 30/03/2007) (Vide art. 3º da IN SRP nº 24, de 30/04/2007)*

*§2º Serão utilizadas as tabelas do CUB publicadas no mês da apresentação da DISO, referentes ao CUB obtido para o mês anterior.*

Tal conclusão decorre de esforços hermenêuticos que não ultrapassam a literalidade dos enunciados normativos supratranscritos, não requerendo do exegeta o dispêndio de energias intelectuais no exame da legislação em abstrato.

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

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 alegar que a fiscalização teria se valido do método de aferição indireta, com uso do CUB, desprezando a documentação em poder da empresa, mas 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.

Conforme demonstrado, a fiscalização desprezou a documentação da empresa, como assim alega. As provas dos autos revelam que o Recorrente efetivamente subtraiu e sonegou a documentação em relevo.

Nesse diapasão, não se mostra suficiente à elisão do lançamento em foco meras e singelas alegações, em sede de recurso, sem que estas venham cortejadas pelos indispensáveis indícios de prova documental a lhes emprestar o sustentáculo material necessário.

### 3 TERCEIROS

Aduz, ainda, a recorrente que as contribuições devidas à Seguridade Social referentes aos FNDE, INCRA, Sesi, SENAI e SEBRAE são inconstitucionais, não devendo, portanto, o débito lançado prosperar.

Não obstante o bom arrazoado pela empresa, no meu entendimento, o **decisum** recorrido merece prosperar incólume.

Isso porque, a apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exacerba sua competência originária que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal. No Capítulo III do Título IV, especificamente no que trata do controle da constitucionalidade das normas, observa-se que o constituinte teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Decidiu que caberia exclusivamente ao Poder Judiciário exercê-la, especialmente ao Supremo Tribunal Federal.

Permitir que órgãos colegiados administrativos reconhecessem a constitucionalidade de normas jurídicas seria infringir o disposto na própria Constituição

01/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por LIEGE LACROIX THOMA

SI

12

Impresso em 26/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Federal, padecendo, portanto, a decisão que assim o fizer, ela própria, de vício de constitucionalidade, já que invadiu competência exclusiva de outro Poder.

O professor Hugo de Brito Machado *in* “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”, Ed. Revista dos Tribunais, páginas 302/303, assim concluiu:

*“A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional.”*

No mais, o próprio Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e a súmula nº 02 do mesmo órgão trazem a regra proibitiva nesse sentido:

*Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009 (que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais):*

*“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”*

*“Súmula CARF Nº 2 - O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”*

Diante do exposto, rejeito as alegações feitas pela empresa no que se refere à inconstitucionalidade.

## CONCLUSÃO

Pelos motivos expostos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator

CÓPIA

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

Autenticado digitalmente em 22/01/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 22/01/2013 por LIEGE LACROIX THOMAS SI

Impresso em 26/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA