



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

Processo nº 13896.000586/2008-82
Recurso nº 001.268 Voluntário
Acórdão nº **2302-01.268 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 23 de agosto de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD
Recorrente G & G AUTO POSTO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/1997 a 31/12/1997

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. ART. 173, II DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA.

O direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONSTRUÇÃO CIVIL.

O proprietário, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONSTRUÇÃO CIVIL. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. LEGALIDADE.

Nas hipóteses em que o cálculo do tributo tiver por base, ou tomar em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, poderá arbitrar o valor da base de cálculo ou os aludidos preços, 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.

Em caso de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o fisco federal pode inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o julgado.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

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

Relatório

Período de apuração: 01/06/1997 a 31/12/1997

Data de lavratura da NFLD : 21/02/2008.

Data da Ciência da NFLD : 22/02/2008.

Trata-se de lançamento fiscal para constituição de crédito tributário correspondente a contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração da mão-de-obra empregada na execução obra de construção civil, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 18/26.

Trata-se de lançamento fiscal para constituição de crédito tributário correspondente a contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração da mão-de-obra empregada na execução obra de construção civil, Matrícula CEI nº CEI: 21.904.06834/78, Rodovia Presidente Castelo Branco, S/N - Km. 29,991, Margem Direita – Barueri/SP, decorrente da responsabilidade solidária com a empresa Talude Comercial Construtora Ltda, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 18/26.

O lançamento fiscal foi realizado em substituição de outro anterior, lavrado em 30/11/2001, e que foi julgado nulo, por Acórdão da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social, fls. 139/142, em sessão realizada em 25/05/2005, em razão da ausência de indicação do fundamento de direito que autorizou o procedimento de aferição indireta.

Relata a Autoridade Lançadora que o Recorrente, na qualidade de proprietário de obra de construção civil matrícula CEI nº 21.904.06834/78, deixou de apresentar os comprovantes de recolhimentos de contribuições previdenciárias vinculados à obra, relativos aos serviços que lhe foram prestados pela empresa Talude Comercial e Construtora Ltda, CNPJ 61.701.314/0001-06, fato que desaguou na imputação da responsabilidade tributária solidária entre contratante, proprietário da obra, e a empreiteira em tela, prestadora de serviços de construção civil.

Informa, outrossim, que as diligências empreendidas diretamente no contribuinte, Talude Comercial e Construtora Ltda, constatarem não constar que tenha sido realizada auditoria fiscal, com exame da contabilidade, para o período a que se refere o lançamento e que os créditos referentes à prestação de serviços ora tributada não foram objeto de lançamento anterior.

Aduz que as guias de recolhimento apresentadas (cópias às fls. 28/30, 155 e 160) não foram consideradas no presente lançamento, por não atenderem às formalidades e exigências legais então vigentes, quanto à vinculação à obra de construção civil - indicação da matrícula CEI e o nome do proprietário da obra.

Acrescenta que, não havendo sido apresentados documentos ou outras evidências de que os valores faturados eventualmente incluiriam materiais e a utilização de equipamentos, especialmente contrato de prestação de serviços, considerou-se que os montantes faturados compreenderam, tão somente, o fornecimento de mão-de-obra de construção civil, de molde que a base de cálculo das contribuições previdenciárias foi determinada pela aplicação do percentual de 40% sobre o total das notas fiscais discriminadas a fl. 26.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o responsável solidário apresentou impugnação a fls. 95/109.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP lavrou Decisão Administrativa a fls. 182/187, julgando procedente o presente lançamento, e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 15/05/2009, conforme Avisos de Recebimento a fl. 190.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o responsável solidário interpôs recurso voluntário, a fls. 192/209, deduzindo seu inconformismo em face da decisão guerreada em argumentação desenvolvida nos termos que se vos seguem:

- Que foi comprovado, por meio de documentação acostada aos autos, o efetivo recolhimento, pela empreiteira, das contribuições por ela devidas ao INSS;
- Decadência quinquenal;
- Que, sendo a prestadora de serviços o sujeito passivo da relação tributária, e tendo ela efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias, não pode o INSS exigir da Recorrente o recolhimento de tais exações, sob pena de efetivar-se a cobrança em duplicidade de tais tributos;
- Que, para que o INSS pudesse exigir do Recorrente o recolhimento de tais exações, deveria, antes de tudo, ter realizado fiscalização nas empresas fornecedoras da mão-de-obra, para, somente depois de constatado o não recolhimento por aquelas empresas, proceder à autuação em face do Recorrente;
- Que não se prestou obediência às disposições contidas no item 27.1 da OS nº 165/1997;
- Que o Fisco jamais poderia ter aplicado o percentual de 40% sobre o valor das notas fiscais emitidas pelas empreiteiras como valor mínimo do salário de contribuição para cálculo das exações em tela, isto porque a maior parte do valor dos serviços de construção civil prestados pelas referidas empresas à Recorrente refere-se a materiais e/ou máquinas, além do que a obra executada não é uma edificação que justifique a aplicação de referido percentual;
- Que, ao caso em tela, é inaplicável o instituto da solidariedade.

Ao fim, requer a improcedência do lançamento.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 15/05/2009. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 10 de junho do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

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

2. DAS QUESTÕES PRELIMINARES AO MÉRITO.

2.1. DA ALEGADA DECADÊNCIA

O Recorrente pugna pela declaração de nulidade do procedimento fiscal, por ter se operado a decadência.

A súplica acima clamada não encontra eco no ordenamento jurídico pátrio.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, em julgamento realizado em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, nos termos que se vos seguem:

***Súmula Vinculante nº 8** - “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Conforme estatuído no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 é de observância obrigatória tanto pelos órgãos do Poder Judiciário quanto pela Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la de imediato.

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Afastada por inconstitucionalidade a eficácia das normas inscritas nos artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212, urge serem seguidas as disposições relativas à matéria em relevo inscritas no Código Tributário Nacional – CTN e nas demais leis de regência.

O instituto da decadência no Direito Tributário, malgrado respeitadas posições em sentido diverso, encontra-se regulamentado no art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN, que reza *ipsis litteris*:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

No caso presente, o lançamento originário, aviado mediante a NFLD nº 35.441.350-3, foi declarado nulo pela 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência, por vício formal consistente na ausência de menção, nos Relatórios Fiscais, da fundamentação legal que deu amparo jurídico à apuração da base de cálculo do tributo por aferição indireta.

A análise da subsunção do fato *in concreto* à norma de regência revela que, ao caso *sub examine*, opera-se a incidência das disposições inscritas no inciso II do transcrito art. 173 do CTN. Nessa condição, havendo sido a notificação fiscal acima referida declarada nula por decisão do CRPS proferida em 25/05/2005, a Fazenda Pública manteve resguardado o seu direito de operar o lançamento das contribuições previdenciárias em tela até o dia 25/05/2010, inclusive.

Considerando que a vertente NFLD foi lavrada em 22 de fevereiro de 2008, não demanda áurea mestria concluir que a obrigação principal em julgo não se houve ainda por finada pela algozaria do instituto da decadência tributária.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumprido, de plano, assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente contestadas pelo Recorrente, as quais se presumirão verdadeiras.

3.1. DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Alega o Recorrente que, ao caso em tela, é inaplicável o instituto da solidariedade. Aduz que, sendo a prestadora de serviços o sujeito passivo da relação tributária, e tendo ela efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias, não pode o INSS exigir da Recorrente o recolhimento de tais exações, sob pena de efetivar-se a cobrança em duplicidade de tais tributos. Complementa argumentando que, para que o INSS pudesse exigir do Recorrente o recolhimento de tais exações, deveria, antes de tudo, ter realizado fiscalização nas empresas fornecedoras da mão-de-obra, para, somente depois de constatado o não recolhimento por aquelas empresas, proceder à autuação em face do Recorrente.

A razão não sorri ao Recorrente.

Mostra-se virtuoso, de antemão, enveredar sobre algumas digressões acerca do instituto da solidariedade no ramo do Direito Previdenciário.

A pedra fundamental sobre a qual se edifica a doutrina atinente à responsabilidade solidária encontra-se assentada na Constituição Federal de 1988, cujo art. 146, topograficamente inserido no capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, fixou a competência da lei complementar para o estabelecimento de **normas gerais** em matéria de legislação tributária, especialmente, dentre outros, sobre fatos geradores, obrigação e crédito tributários, e contribuintes, conforme se vos segue:

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;

Bailando em sintonia com os tons alvissareiros orquestrados pelo Constituinte Originário, sob a batuta do seu regente Ulisses Guimarães, o art. 121 do CTN, em performance *pa de deux* normativa harmônica com o regramento acima ponteadado, ao escolher os atores da obrigação tributária principal, reservou o papel do sujeito passivo à figura do contribuinte ou, a critério da lei, do responsável tributário.

Código Tributário Nacional

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

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

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

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

No plano infraconstitucional, no ramo do direito previdenciário, a matéria sob foco foi confiada à Lei nº 8.212/91, cujo inciso VI do art. 30, na redação que lhe fora outorgada pelas Leis nº 8.620/93 e 9.528/97, fixou de forma taxativa a responsabilidade solidária do proprietário, do incorporador, do dono da obra ou do condômino de unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, com o construtor pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

(...)

VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)

Sem ultrapassar os umbrais que lhe foram erguidos pelo CTN e pela Lei nº 8.212/91, o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 2.173/1997, estatuiu, sem vias laterais de escape, que a responsabilidade solidária em realce somente seria elidida na exclusiva hipótese em que o executor da obra comprovasse o recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura, quando não comprovadas contabilmente.

Regulamento da Previdência Social

Art. 43. O proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono de obra ou o condômino de unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor nas obrigações para com a seguridade social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante de obra, admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações.

§1º A responsabilidade solidária somente será elidida se for comprovado pelo executor da obra o recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura, quando não comprovadas contabilmente. (grifos nossos)

§2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, o executor da obra deverá elaborar folhas de pagamento e guias de recolhimento distintas para cada empresa contratante, devendo esta exigir do executor da obra, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento. (grifos nossos)

§3º Considera-se construtor, para os efeitos deste Regulamento, a pessoa física ou jurídica que executa obra sob sua responsabilidade, no todo ou em parte.

Mas não parou por aí. Disse mais. Sem deixar margens a dúvidas, o Regulamento da Previdência Social pavimentou o caminho a ser seguido pelos contratante e contratado na persecução da elisão em tela, ao impor ao executor da obra o dever jurídico tributário de elaborar folhas de pagamento e guia de recolhimento distintas e individualizadas para cada empresa tomadora de serviço, devendo esta exigir do executor, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento.

Inúteis se revelam, portanto, qualquer outro meio diverso, eventualmente engendrado pelos atores em foco, contribuinte e responsável solidário, para se elidir do

instituto da solidariedade ora em apreciação, eis que a lei define, de maneira cristalina, ser aquela a única hipótese aceitável para que se proceda à elisão tributária em realce.

Nesse panorama, havendo verificado o auditor fiscal a execução de obra de construção civil e não restando elidida a responsabilidade solidária pela via estreita fixada pela legislação previdenciária, estabelece-se definitivamente a solidariedade em estudo entre o dono da obra e o executor, podendo o fisco, ante a inexistência do benefício de ordem, efetuar o lançamento do crédito tributário em face do contribuinte (o executor), ou diretamente em desfavor do responsável solidário (o contratante), ou contra ambos, sendo certo que o pagamento efetuado por um aproveita o outro.

Diante dos aludidos dispositivos, avulta, por decorrência lógica, que a eleição do sujeito passivo a figurar no polo passivo da obrigação tributária, na ocasião do lançamento, é prerrogativa privativa da autoridade fiscal, consoante dessa das letras que conformam o art. 142 do *codex*:

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.

A solidariedade tributária não constitui simples forma de eleição de responsável tributário, mas hipótese de garantia que colima, como objetivo precípuo, assegurar a arrecadação e a auxiliar a administração tributária na satisfação de seus interesses. Confere-se dessarte, poder ao Fisco de exercer sua ação fiscalizatória diretamente sobre aquele que melhor lhe aprouver, pautando-se, por óbvio, nos princípios da legalidade, eficiência, entre outros, inafastáveis da atuação estatal.

O Instituto da solidariedade justifica-se, portanto, pelo propósito de resguardar o adimplemento do crédito tributário, criando mecanismos para que o Estado Arrecadador possa indicar, com exclusividade, em face de quem promoverá o lançamento tributário, não havendo que se falar em benefício de ordem e nem em condições para o exercício desse direito que não estejam previstas em lei.

A Lei de Custeio da Seguridade Social, ao estabelecer a hipótese de solidariedade em seu art. 30, VI, culminou por atribuir ao contratante de obra de construção civil a obrigação acessória de auxiliar o Fisco na fiscalização das empresas construtoras, fazendo com que aquele exija destas cópias autenticadas das individualizadas guias de recolhimento e respectivas folhas de pagamento, acenando, inclusive, com a possibilidade de retenção das importâncias devidas pelo executor para a garantia do cumprimento das obrigações previdenciárias.

Não se mostra despiciendo salientar que as obrigações acessórias têm por objeto prestações, positivas ou negativas, estabelecidas pela legislação tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, a teor do art. 113, §2º do CTN.

Nessa perspectiva, da fiel observância das obrigações assim impostas pela solidariedade resulta que tanto a empresa construtora quanto o dono da obra passam a ter, à sua disposição, toda a documentação indispensável e necessária para fiscalização sindical, pelos meios ordinários, o efetivo recolhimento das contribuições previdenciárias referentes aos serviços assim contratados.

Com efeito, o arcabouço normativo 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. Nesse particular, como fruto do mecanismo fiscalizatório da solidariedade, a empresa tomadora passa a dispor da folha de pagamento dos trabalhadores cedidos e as GPS correspondentes, situação que somente não ocorrerá caso a contratante se descuide da obrigação acessória em realce, explicitamente imposta pela lei.

Tal inobservância frustra os objetivos da lei, prejudicando a atuação ágil e eficiente dos agentes do fisco, obrigando-os a despende uma energia investigatória suplementar na apuração dos fatos geradores em realce, não somente nos documentos destacados no parágrafo precedente, mas, igualmente, em outras fontes de informação, tais como notas fiscais de prestação de serviços, contratos, títulos diversos da contabilidade, Custo Unitário Básico da obra, etc.

Como consequência, nas ocasiões em que o conhecimento fiel da ocorrência de fatos jurídicos tributários e/ou do montante tributável a eles associado não for viável pelo exame direto dos documentos específicos *ad hoc* indicados pela lei, o ordenamento jurídico admite e legitima o emprego excepcional da aferição indireta da base de cálculo, transferindo-se para os ombros do sujeito passivo o ônus da prova em contrário, conforme previsão taxativa expressa nos §§ 3º e 4º 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)*

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

(...)

*§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)*

Saliente-se que o próprio CTN prevê a prerrogativa do agente fiscal de arbitrar, mediante processo regular de aferição indireta, o valor ou preço de bens, direitos, serviços e atos jurídicos, sempre que estes sejam tomados por base para o cálculo do tributo, e sejam omissas, ou não mereçam fé, as declarações ou esclarecimentos prestados ou documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.

Código Tributário Nacional - CTN

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.

Registre-se que o poder conferido pela lei ao dono da obra de exigir do executor cópias autenticadas das folhas de pagamento e das guias de recolhimento acima pontuadas não se consubstancia numa mera faculdade do tomador, mas, sim, num ônus que lhe é avesso, o qual lhe assegurará a elisão da comentada responsabilidade solidária.

Em reforço às diretivas ora enunciadas, o item 27 da Ordem de Serviço INSS/DAF nº 165/1997 dispõe expressamente que a responsabilidade solidária do contratante será imediatamente apurada pela fiscalização na forma do disposto no seu Título V, quando este não apresentar as cópias de GRPS correspondentes às notas fiscais de serviço/fatura de empresas de construção civil a seu serviço.

Diante de tal cenário jurídico, revelam-se órfãs de embasamento jurídico as alegações de que “*para que o INSS pudesse exigir do Recorrente o recolhimento de tais exações, deveria, antes de tudo, ter realizado fiscalização nas empresas fornecedoras da mão-de-obra, para, somente depois de constatado o não recolhimento por aquelas empresas, proceder à autuação em face do Recorrente*”. Isso porque tanto a Lei de Custeio da Seguridade Social quanto o próprio CTN estatuíram, com clareza solar, que a solidariedade tributária não comporta o benefício de ordem.

Com efeito, sob a ótica da garantia, da eficiência e da agilidade da atuação da Administração Tributária na recuperação de créditos previdenciários, exigir-se a fiscalização conjunta do dono da obra e do construtor ou o lançamento primeiramente em face deste e, subsidiariamente, em face daquele, configurar-se-ia um verdadeiro contrassenso, esvaziando por completo o sentido teleológico do instituto em análise, tornando-o inócuo. De outro eito, sob a ótica legal, tal procedimento representaria negativa de vigência aos preceitos inscritos no art. 30, VI da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.528/97, ferindo os mais comezinhos princípios de Direito.

Tal compreensão não se atrita com as orientações pautadas no Parecer CJ/MPAS nº 2.376/2000, de cuja redação deflui não haver impedimentos legais para se constituir o crédito tributário tanto em face do contribuinte, como em desfavor do responsável tributário, conforme se depreende dos excertos transcritos a seguir, para uma perfeita compreensão de seus fundamentos.

Parecer CJ/MPAS nº 2.376/2000

(...)

10. No caso em tela, com a ocorrência do fato gerador, fica o Fisco autorizado a proceder o lançamento, constituindo o devido crédito tributário. Este crédito tributário, obviamente, pode ser constituído tanto em face do contribuinte, como do responsável tributário. Pode ser feito em relação ao contribuinte e depois em relação ao responsável, ou ainda, somente em função do responsável tributário.

*11. Isto porque o contribuinte e o responsável tributário são solidários em relação à obrigação tributária, não cabendo, nos termos do parágrafo único do artigo 124 do CTN, benefício de ordem. **Cabe, portanto, ao credor escolher de quem irá cobrar, dentre os sujeitos passivos, a satisfação da obrigação tributária. E obviamente poderá fazê-lo em relação a todos os co-obrigados, ou em relação a apenas um deles.** (grifos nossos)*

12. Havendo responsabilidade solidária, o INSS deve cobrar o seu crédito tanto do contribuinte, quanto do responsável tributário. Deve negar a expedição de CND para os dois e deve inscrever o nome de um e do outro no cadastro de inadimplentes, pois ambos são responsáveis solidários pelo valor total da obrigação.

13. Por outro lado, a lei não veda a existência de mais de um crédito tributário em relação à mesma obrigação tributária. Pode o fisco lançar o tributo (constituir o crédito tributário) e depois anular o lançamento, seja de ofício, seja por ordem judicial, e constituir outro crédito. Por outro lado, pode ainda ser constituído um crédito parcial e depois, verificando tal situação, lançar o crédito restante, tudo incidente sobre a mesma obrigação. Pode ainda constituir um crédito contra o responsável e um outro contra o contribuinte, pois o crédito tributário não se confunde com a obrigação tributária que, neste caso, será sempre a mesma.

14. O que não pode haver é a cobrança de uma obrigação já paga ou negociada, ou seja, se um dos sujeitos passivos do tributo extinguir a obrigação pelo pagamento ou se ocorrer uma das hipóteses previstas de suspensão da exigibilidade do crédito

tributário, não poderá o INSS cobrar, ou continuar cobrando, a obrigação do outro sujeito passivo.

15. Veja-se, portanto, que sobre uma mesma obrigação tributária podem existir diversos créditos tributários, sem que com isso se possa afirmar que esteja havendo bis in idem. Este só ocorreria se houvesse duplicidade de pagamento. Até a ocorrência deste, ou a negociação da dívida, através de um contrato de parcelamento, por exemplo, não há que se falar em bis in idem.

16. Desta forma, temos que o ordenamento jurídico não veda a possibilidade de existência de mais de um crédito sobre a mesma obrigação tributária. O que não pode ser admitido é a cobrança de um débito já pago.

17. Nos casos de responsabilidade solidária, o credor pode escolher, dentre os co-responsáveis solidários, contra quem irá exigir a satisfação da obrigação. A escolha de um deles não exclui a responsabilidade dos demais até mesmo quando a Certidão de Dívida Ativa não contempla o nome do responsável tributário. Nestes casos, a Jurisprudência vem admitindo que a execução fiscal seja direcionada ao responsável, mesmo quando o nome deste não esteja na CDA.

18. Vejamos a propósito o seguinte precedente do Eg. Superior Tribunal de Justiça:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL - EXECUÇÃO FISCAL - RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE - DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE - FRAUDE À EXECUÇÃO - CARACTERIZAÇÃO.

Sócio-gerente que dissolve irregularmente a sociedade, deixando de recolher os tributos devidos, infringe a lei e se torna responsável pela dívida da empresa.

Mesmo não constando da CDA o nome dos diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado, podem ser citados, e ter seus bens penhorados para o pagamento de dívidas da sociedade da qual eram sócios.

Para a caracterização da fraude à execução basta que a alienação seja posterior à existência de pedido de executivo despachado pelo juiz, não sendo necessária e efetivação da citação. (STJ, 1ª Turma, REsp 193226/SP, Relator Min. GARCIA VIEIRA, julgado em 14.12.1998, publicado no DJ de 08.03.1999).

19. Portanto, não há "bis in idem". O que há é a possibilidade, para o credor, de escolher, dentre os devedores solidários, contra qual deles irá forçar o cumprimento da obrigação tributária. Esta cobrança, portanto, pode se dar em relação a um dos co-obrigados, em relação a todos ou em relação apenas ao responsável. Não há, portanto, nenhuma vedação legal a isso e nem haverá cobrança em duplicidade.

O Egrégio STJ já irradiou em seus arestos a interpretação que deve prevalecer na pacificação do debate em torno do assunto, lançando definitivamente uma pá de cal nessa infrutífera discussão, consoante se depreende do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2002/0089221-6, da Relatoria do Min. Luiz Fux, assim ementado:

Processo AgRg no Ag 463744 / SC ;

***AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO
2002/0089221-6***

Relator(a) Ministro LUIZ FUX (1122)

Órgão Julgador TI - PRIMEIRA TURMA

Data do Julgamento 20/05/2003

Data da Publicação/Fonte DJ 02.06.2003 p. 192

Ementa:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO TOMADOR DE SERVIÇOS PELO RECOLHIMENTO DOS VALORES DEVIDOS PELO PRESTADOR DE SERVIÇOS. AGRAVO REGIMENTAL. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTOS PARA INFIRMAR A DECISÃO AGRAVADA. DESPROVIMENTO.

1. O artigo 31 da Lei 8.212/91 impõe ao contratante de mão-de-obra a solidariedade com o executor em relação às obrigações de recolhimento das contribuições previdenciárias, bem como outorga o direito de regresso contra o executor, permitindo, inclusive, ao tomador a retenção dos valores devidos ao executor para impor-lhe o cumprimento de suas obrigações.

2. Para a empresa tomadora de serviços isentar-se da responsabilidade pelo não pagamento das contribuições previdenciárias devidas pela prestadora de serviço, é necessário que demonstre o efetivo recolhimento destas contribuições.

3. O Agravante não trouxe argumento capaz de infirmar o decisório agravado, apenas se limitando a corroborar o disposto nas razões do Recurso Especial e no Agravo de Instrumento interpostos, de modo a comprovar o desacerto da decisão agravada.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

Da análise de tudo o quanto se considerou no presente tópico, pode-se asselar categoricamente que o procedimento adotado pela fiscalização, consistente no lançamento direto em face do devedor solidário, não se encontra eivado de qualquer vício de legalidade.

3.2. DO ALEGADO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Alega o Recorrente haver sido comprovado, por meio de documentação acostada aos autos, o efetivo recolhimento, pela empreiteira, das contribuições por ela devidas ao INSS. Aduz que, sendo a prestadora de serviços o sujeito passivo da relação tributária, e tendo ela efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias, não pode o INSS exigir da Recorrente o recolhimento de tais exações, sob pena de efetivar-se a cobrança em duplicidade de tais tributos.

Não é o que se apura das provas dos autos.

Conforme demonstrado no tópico anterior, por disposição expressa dos §§ 3º e 4º do art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação atribuída pela Lei nº 9.032/95, a responsabilidade solidária em apreço somente será elidida se for comprovado pelo executor o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura, devendo para tanto o cedente da mão-de-obra elaborar folhas de pagamento e guia de recolhimento distintas para cada empresa tomadora de serviço, devendo estas exigir do executor, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópias autenticadas de tais documentos.

Outro não é o Direito legislado na Ordem de Serviço INSS/DAF nº 165/1997, *in verbis*:

Ordem de Serviço INSS/DAF nº 165, de 11 de julho de 1997

20 - O proprietário, o incorporador, o dono da obra, o condômino de unidade imobiliária e a empresa construtora que contratarem obra de construção civil elidir-se-ão da responsabilidade solidária, desde que comprovem ter a contratada efetuado o recolhimento prévio das contribuições sociais relativas à nota fiscal ou fatura, devendo o salário de contribuição corresponder aos percentuais previstos no Título V, observado o item 27.

20.1 - Para comprovação do recolhimento prévio, a contratada anexará à nota fiscal de serviço cópia da GRPS quitada, autenticada pelo Posto de Arrecadação e Fiscalização ou por cartório, preenchida segundo o disposto no item 16, alínea "b", além de folha de pagamento.

No caso em estudo, compulsando as guias de recolhimento acostadas às fls. 143/163, verificamos que somente as GRPS a fls. 152, 155 e 160 foram emitidas pela empresa Talude Comercial e Construtora Ltda, não estando, no entanto, tais documentos vinculados à empresa tomadora ora Recorrente, como assim determina a lei, nem, tampouco, encontram-se tais guias de recolhimento cortejadas pelas respectivas folhas de pagamento individualizadas por tomador, condição *sine qua non* para a elisão da responsabilidade solidária ora em debate.

Da mesma forma, não há qualquer evidência, quanto mais comprovação, de que a prestadora em relevo possua contabilidade regular.

Não procede, pois, a alegação de que não se prestou obediência às disposições contidas no item 27.1 da OS nº 165/1997.

Ordem de Serviço INSS/DAF nº 165, de 11 de julho de 1997

27.1 - A aceitação de GRPS com salário de contribuição inferior ao disposto no Título V desta OS fica condicionada à apresentação de comprovante de que a contratada possui contabilidade (cópia do balanço extraído do livro Diário e/ou declaração firmada pela empresa e contador para o exercício em curso).

A uma, porque não houve comprovação de recolhimento prévio das contribuições previdenciárias em debate.

A duas, em razão de os autos não se encontrarem instruídos com qualquer indício de prova material de que a prestadora possuía contabilidade regular, eis que as peças de bloqueio oferecidas pelo Recorrente encontram-se totalmente despidas de qualquer elemento da contabilidade da prestadora em realce, tais como cópia do balanço patrimonial, livro diário, declaração firmada pela empresa e pelo contador, nada !

Conforme apurado nos autos, encontram-se à calva de comprovação as alegações concernentes ao suposto recolhimento das contribuições previdenciárias objeto do vertente lançamento pela empresa prestadora em realce.

Além disso, atestam as autoridades fiscais que o prestador de serviços em tela - Talude Comercial e Construtora Ltda – não sofreu qualquer auditoria fiscal, com a análise da contabilidade, no período de apuração do presente lançamento. Da mesma forma, certificam que os créditos referentes à prestação de serviços ora tributada não foram objeto de lançamento fiscal anterior.

Também não procede a alegação de cobrança em duplicidade das contribuições sociais em debate, eis que não se realizou qualquer comprovação do eventual recolhimento das exações ora em constituição.

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.

O fisco federal, com fundamento no instituto da responsabilidade solidária já tanto depurado nos tópicos precedentes, demonstrou as circunstâncias constitutivas do seu crédito, eis que houve prestação de serviços de construção civil sem a devida comprovação do recolhimento prévio das contribuições previdenciárias respectivas.

Nas oportunidades que teve de se manifestar nos autos do processo, o Recorrente quedou-se inerte, não produzindo as provas necessárias à elisão do lançamento tributário que ora se edifica. Limitou-se a deduzir e contrapor alegações vazias, desprovidas de esteio em indício de prova material, 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 do presente lançamento, não logrando assim desincumbir-se do encargo que lhe pesava e se lhe mostrava contrário. Optou, a seu risco, por exortar asserções ao vento, as quais se mostraram insuficientes para elidir a imputação que lhe fora infligida pela fiscalização previdenciária, não logrando dessarte o Recorrente produzir meios de prova hábeis a desconstituir o lançamento que ora se opera.

Diante do que se coligiu até o momento, restou visível a procedência do procedimento levado a cabo pela Autoridade Fiscal.

3.3. DA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

Alega o Recorrente que o Fisco jamais poderia ter aplicado o percentual de 40% sobre o valor das notas fiscais emitidas pelas empreiteiras como valor mínimo do salário

de contribuição para cálculo das exações em tela. Isto porque a maior parte do valor dos serviços de construção civil prestados pelas referidas empresas à Recorrente refere-se a materiais e/ou máquinas, além do que a obra executada não é uma edificação que justifique a aplicação de referido percentual.

Os argumentos expendidos pela empresa não merecem o albergue pretendido.

O art. 146 da CF/88 outorgou à Lei Complementar a competência para ditar normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre fatos geradores, obrigação e crédito tributários e contribuintes, dentre outras.

No exercício de tal competência, louvou o art. 148 do CTN prescrever que, nas hipóteses em que o cálculo do tributo tiver por base, ou tomar em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, poderá arbitrar o valor da base de cálculo ou os aludidos preços, 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.

Inserido no escopo iluminado no parágrafo precedente, o art. 33 da Lei nº 8.212/91 honrou estabelecer, de forma hialina, imune a qualquer questionamento, que nas hipóteses de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o fisco federal pode inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Com efeito, a estrutura normativa dos tributos em geral aponta no sentido de que a sua base de cálculo, em princípio, deve ser apurada com base em documentos do Sujeito Passivo que registrem, de forma precisa, os montantes pecuniários correspondentes a cada hipótese de incidência prevista nas leis de regência correspondentes. Excepcionalmente, nas ocasiões em que o conhecimento fiel dos montantes acima referidos não for viável, o ordenamento jurídico admite o emprego da aferição indireta.

No procedimento de apuração da matéria tributável por arbitramento, vale-se a Autoridade Fiscal de outros elementos de sindicância que não aqueles documentos assinalados pela lei como adequados ao registro lapidado dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, tais como as folhas de pagamento, GFIP e os Livros Fiscais. Tais elementos podem ser os mais diversos, como, a título meramente ilustrativo, RPA, notas fiscais, Custo Unitário Básico da construção civil, valor de mercado de utilidades recebidas por segurados, valor presumido de mão de obra empregada em serviços executados mediante cessão de mão de obra, dentre outros.

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

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 em princípio lhe é avesso, demonstrar por meios idôneos que tal montante não condiz com a realidade.

No caso ora em apreciação, o Recorrente não logrou elidir a responsabilidade solidária que lhe fora imputada pela lei, decorrente da contratação de serviços prestados mediante cessão de mão de obra.

Não tendo o Recorrente apresentado à fiscalização as folhas de pagamento dos segurados que executaram os serviços em tela, valeu-se a autoridade lançadora, escudada pelo permissivo legal há pouco revisitado, do critério de apuração das contribuições previdenciárias devidas via aferição indireta da base de cálculo, conforme os procedimentos estabelecidos para esse fim na Ordem de Serviço INSS/DAF nº 165/1997, sob cuja égide ocorreram os fatos geradores, aplicando-se para a apuração da remuneração, os percentuais estabelecidos de acordo com a atividade desenvolvida pela empresa prestadora de serviço constantes em seu subitem 31.

É certo que, tratando-se da prestação de serviços de construção civil em que haja fornecimento concomitante de material, o salário de contribuição corresponderá no mínimo a 40% do valor da mão-de-obra discriminado na fatura, devendo a empresa de construção civil, quando da fiscalização, comprovar a exatidão dos valores discriminados.

No caso presente, em conformidade com a legislação acima citada, foi adotado como salário de contribuição, o produto da incidência do percentual mínimo de 40% sobre os valores contidos nas notas fiscais de serviços, como assim determina o item 31 da OS INSS/DAF nº 165/1997, eis que as notas fiscais de serviço não contemplavam o fornecimento conjunto de material.

Ocorre que, mesmo devidamente intimada, mediante TIAD a fl. 31, a apresentar cópia autenticada dos contratos de prestação de serviços com a empresa prestadora em questão, em nenhum momento a empresa apresentou tais contratos ou qualquer documento que comprovasse que estas Notas Fiscais continham Mão de obra e material ou que os serviços foram efetuados com a utilização de equipamentos mecânicos.

A matéria em relevo já foi bater às portas da Suprema Corte, em precedente específico sobre o tema, proferido quando do julgamento do RE nº 579.281/PR, da lavra do eminente Ministro Cezar Peluso, DJe de 14/3/08, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA ANULATÓRIA. AFERIÇÃO INDIRETA. ORDEM DE SERVIÇO. LEGALIDADE.

Não padece de vício de legalidade a Ordem de Serviço nº 083/93, que estabelece percentuais a incidirem sobre o valor bruto de nota fiscal de serviço ou fatura, na hipótese de aferição indireta do salário de contribuição. Trata-se de regulamentação do procedimento de arbitramento, a estabelecer critérios para tanto. Do contrário, não existiriam parâmetros objetivos para o Fisco proceder ao levantamento do débito nos casos em que não dispusesse de elementos concretos para fazê-lo, ante a imprestabilidade ou inexistência de escrita contábil relativa a mão-de-obra empregada pelo contribuinte' (fl. 308). A recorrente, com fundamento no art. 102, III, a, alega violação ao disposto nos arts. 5º, II; 37; 146, III, a; e 150, I, da Constituição Federal.

Inadmissível o recurso.

Conforme evidenciado, restam improcedentes as alegações desfiladas pelo Recorrente, não carecendo a decisão de Primeira Instância, alfim, qualquer reparo.

4. CONCLUSÃO:

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

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva