ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 14367.000210/2010-33

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

Processo nº	14367.000210/2010-33
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2402-006.157 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	09 de maio de 2018
Matéria	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente	TERCOM TERRAPLENAGEM LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2007 a 30/11/2008

ALEGAÇÕES APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

A menos que se destinem a contrapor fatos novos ou questões trazidas na decisão recorrida, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões possuir o contribuinte devem ser apresentados na impugnação, não se conhecendo aqueles suscitados em momento posterior.

AUTO DE INFRAÇÃO. FUNDAMENTO LEGAL DO DÉBITO.

Integram o auto de infração o relatório fiscal e todos os demais documentos que lhe são anexos, não havendo que se falar em ausência de motivação ou fundamentação para o lançamento quando os dispositivos legais que dão suporte ao auto de infração estão exaustivamente elencados no relatório denominado "FLD - Fundamentos Legais do Débito".

ARBITRAMENTO. SISTEMÁTICA A SER ADOTADA. NORMA VIGENTE À ÉPOCA DA AUTUAÇÃO.

A sistemática a ser adotada para o cálculo das contribuições previdenciárias por arbitramento é aquela constante de atos normativos em vigor por ocasião da lavratura do auto de infração.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO E RETIFICADO COM BASE EM NORMATIVOS VIGENTES. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Não há que se falar em ausência dos requisitos de liquidez e certeza quando o lançamento é efetuado com base na legislação vigente e retificado a partir de informações posteriormente trazidas aos autos pelo contribuite a partir de permissivo legal que o ampara.

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS. REGISTRO EM TÍTULOS PRÓPRIOS. INOBSERVÂNCIA. ARBITRAMENTO.

> Sujeita-se ao lançamento pela via do arbitramento o contribuinte que deixa de registrar, em contas individualizadas dos livros contábeis, todos os fatos geradores das contribuições sociais, por obra de construção civil e por tomador de serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso e, no mérito, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente e Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Denny Medeiros da Silveira, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Gregorio Rechmann Junior, Luis Henrique Dias Lima, e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 01-25.069 da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA (DRJ/BEL) que julgou procedente em parte impugnação apresentada em face de Auto de Infração lavrado sob o Debcad nº 37.271.997-0 para a apuração de contribuições previdenciárias devidas pela empresa à Seguridade Social e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, relativas às competências 05/2007 a 11/2008.

Por bem retratar as razões expostas no Relatório Fiscal e na impugnação, transcreve-se a parte correspondente do acórdão recorrido (fls. 2782/2798):

Relatório Fiscal

> Conforme noticia o Relatório Fiscal de fls. 45/49 do Volume – V1, o lançamento refere-se a remunerações apuradas por arbitramento, com base na legislação da aferição indireta, prevista no art. 33, § 3º da Lei n° 8.212, de 24/07/91, com redação dada pela MP n° 449,de 03/12/2008, convertida na Lei n° 11.941, de 27/05/2009, e no art. 233 do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto n° 3.048, de 06/05/1999, pela falta de prova regular e formalizada do montante dos salários pagos pela execução de obras de construção civil sob matrículas n° 31.430.00506/72, n° 41.590.01504/75 e n° 41.590.01505/77, tendo sido arbitrado o valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços contratados, aplicando-se o percentual de 40% (quarenta por cento) do valor dos contratos de prestação de serviços firmados com o Município de Nhamundá e o Município de Parintins, da seguinte forma:

a) Obra sob matrícula n° **31.430.00506/72:** Dividiu-se o valor do contrato n° 005/2007 (execução de melhorias sanitárias domiciliares), firmado em 10/05/2007 com a Prefeitura Municipal de Nhamundá, no valor de R$ 335.741,20, por 5 (cinco). O resultado de 40% (quarenta por cento) de R$ 67.148,24 (R$ 335.741,20 : 5 = R$ 67.148,24) foi lançado no período de 05/2007 a 09/2007, conforme competências em que as guias de previdência social GPS foram recolhidas. Constam os levantamentos não declarados em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social – GFIP, AF – REMUNERAÇÃO ARBITRADA (05/2007, 07/2007 e 09/2007), AF1 REMUNERAÇÃO ARBITRADA (08/2007) e "DAL DIFERENÇA DE ACRÉSCIMOS LEGAIS (03/2008 e 04/2008);

b) Obra sob matrícula n° **41.590.01504/75:** Dividiu-se o valor do contrato n° C004/2006PMPCML (construção da Praça Cristo Redentor, na cidade de Parintins), firmado em 22/12/2006 com a Prefeitura Municipal de Parintins, no valor de R$ 2.398.088,45, por 11 (onze). O resultado de 40% (quarenta por cento) de R$ 218.008,04 (R$ 2.398.088,45 : 11 = R$ 218.008,04) foi lançado no período de 10/2007 a 08/2008, conforme competências em que as guias de previdência social GPS foram recolhidas. Constam os levantamentos não declarados em GFIP, AF – REMUNERAÇÃO ARBITRADA (10/2007 a 08/2008), e DAL DIFERENÇA DE ACRÉSCIMOS LEGAIS (02/2008);

c) Obra sob matrícula n° **41.590.01505/77:** Dividiu-se o valor do contrato n° C007/2006PMPCML (construção de uma escola padrão com 12 salas de aulas e ginásio poliesportivo coberto, na Comunidade do Mocambo, no município de Parintins), firmado em 12/12/2006 com a Prefeitura Municipal de Parintins, no valor de R$ 2.360.602,08, por 14(quatorze). O resultado de 40% (quarenta por cento) de R$ 168.614,43 (R$ 2.360.602,08 : 14 = R$ 168.614,43) foi lançado no período de 10/2007 a 11/2008, conforme competências em que as guias de previdência social GPS foram recolhidas. Constam os levantamentos não declarados em GFIP, AF – REMUNERAÇÃO ARBITRADA (10/2007 a 11/2008), e DAL DIFERENÇA DE ACRÉSCIMOS LEGAIS (02/2008, 06/2008 e 10/2008).

Entre outras informações, destaco ainda, conforme o referido Relatório Fiscal de fls. 45/49 do Volume – V1, que:

a) Foram utilizados os valores dos contratos de execução para aferição indireta, em razão da constatação de que as duas formas de arbitramento da mão-de-obra da construção civil, previstas na Instrução Normativa RFB n° 971, de 13.11.2009, no artigo 336 (com base na nota fiscal de prestação de serviços) e nos artigos 338 a 363 (com base na área construída e no padrão de construção) não são aplicáveis. A primeira, pela falta de apresentação de notas fiscais, faturas ou recibos; e a segunda, pela falta de apresentação de documentos comprobatórios das áreas cadastradas no Sistema da Receita Federal, enquadramento das obras, tipos de edificações;

b) A empresa não apresentou livros contábeis durante a ação fiscal.

Impugnação

Às fls. 91/98 do Volume – V1, em 20/09/2010, acompanhada de seus anexos, a empresa interessada apresenta impugnação, mediante a os argumentos que a seguir transcrevo a síntese.

Da Preliminar

Inicialmente faz um resumo dos fatos para em seguida, quanto a preliminar arguir a nulidade do auto de infração.

Postula pela nulidade por erro essencial no lançamento, com fulcro no artigo 37 da Constituição Federal e no art. 2º da Lei Federal n° 9.784/1999, alegando que teria ocorrido cerceamento de defesa, quando do lançamento, vez que o agente fiscal teria autuado matéria não constante do termo de início da ação fiscal, requerendo apenas a documentação relativa às obras de construção civil sob as matrículas n° 31.430.00506/72, n° 41.590.01504/75, não requisitando nenhum documento referente à obra matriculada sob o número n° 41.590.01505/77. Deste modo, aduz a impugnante que não teria tido conhecimento de tal exigência e, portanto, não seria lícito a autoridade fiscal alegar a omissão na GFIP e a falta da GPS Guia da Previdência Social de obra em que não teria solicitado a documentação pertinente por meio hábil.

Argumenta ainda, quanto ao pedido de nulidade do lançamento, que seria inaplicável o seu arbitramento, vez que a autoridade fiscal teria procedido de forma ilegal, considerando que, após a entrega, no domicílio tributário do impugnante, do Termo de Início do Procedimento Fiscal, datado de 23/02/2010, solicitando a documentação das obras de construção civil sob matrículas n° 31.430.00506/72 e n° 41.590.01504/75, teria retornado a empresa, obtendo cópias das Guias e após não mais comparecendo ao estabelecimento da notificada, que por sua vez veio a receber, pelos Correios, via AR, em 19/08/2010, o auto de infração ora impugnado.

Alega que o arbitramento seria medida extrema, somente aplicável nas condições estabelecidas em lei, conforme prevê o § 3°, do art. 33 da Lei 8.212/91, nos casos em que ocorrer recusa ou sonegação de qualquer informação ou sua apresentação deficiente à Secretaria da Receita Federal do Brasil, o que segundo a defendente, não teria ocorrido, no caso em questão. Informa outrossim, que em virtude de ação judicial de busca e apreensão realizada na sede da empresa, teria havido retenção de vários documentos, inclusive os de objeto da referida ação fiscal, conforme Certidão da Justiça Federal de 1º grau, Seção Judiciária do Estado do Amazonas, 2°Vara Criminal, em anexo.

Esclarece a defendente que teria buscado junto aos órgãos contratantes das referidas obras toda a documentação pertinente e necessária para a aferição e comprovação do pagamento das Contribuições devidas à Seguridade Social, carreando-as aos autos.

Do Mérito

Quanto ao mérito, alega que as informações consideradas pela autoridade fiscal omissas na GFIP das obras de construção civil, matrículas n° 31.430.00506/72, n° 41.590.01504/75 e n° 41.590.01505/77, estariam constando na GFIP da empresa (matriz e filial), em razão de que esses empregados não informados em documentos específicos de cada obra, realizariam tarefas em várias obras da empresa, alternadamente, não sendo possível individualizar o valor que receberiam a título de cada tarefa realizada, de acordo com artigo 162, caput e parágrafo único da IN MPS/ SRP n° 03/2005 e solução de consulta n° 333/2009.

Argumenta que teria recolhido em duplicidade a contribuição social previdenciária, conforme guias em anexo, tendo em vista que ao elaborar GFIP para as referidas obras teria incluído trabalhadores constantes da GFIP do CNPJ.

Argui que a fiscalização ao realizar o arbitramento não teria utilizado para a apuração da base de cálculo da mão-de-obra, a aplicação de 50% (cinqüenta por cento) do valor dos contratos, os quais foram realizados sob o regime de empreitada total com o fornecimento de material, onde estariam incluídos não só o custo referente à utilização de mão-de-obra, como também o custo dos materiais utilizados

nas construções, de acordo com o estabelecido nos §§ 1º e 3º , do artigo 451 da Instrução Normativa RFB n° 971, de 13 de novembro de 2009, agindo dessa forma em contrário a lei.

Entendendo demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal requer: a) preliminarmente, a nulidade do auto de infração pelas razões de fato e de direito expostas; b) caso não acatada, seja acolhida a presente impugnação, em seu caráter suspensivo, e julgados improcedentes todos os termos do referido auto de infração, declarando-se por via de consequência a insubsistência do Processo Administrativo, finalizando com o consequente arquivamento do mesmo; c) seja permitido provar o acima alegado, por todos os meios em direito admitidos, inclusive prova pericial e documental.

Carreia aos autos os seguintes documentos: a) Contrato Social e Alterações; b) GFIP da matriz, das obras e da filial em Parintins; c) GPS da matriz e das obras; d) Contratos das obras; e) Notas Fiscais de serviços das obras; f) Folhas de Pagamento; g) RAIS Relação Anual de Informações Sociais dos anos calendário 2007 e 2008; h) GPS de retenções na fonte das referidas obras; i) Certidão da Justiça Federal de 1º grau, Seção do Amazonas.

Decisão de Primeira Instância Administrativa

A DRJ/BEL julgou a impugnação procedente em parte, conforme se pode verificar da ementa da decisão recorrida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2007 a 30/11/2008

AFERIÇÃO INDIRETA. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

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 e 4º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, quando, não houver apresentação de escrituração contábil.

Caso haja previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento próprio ou de terceiros e os valores de material ou de utilização de equipamento não estiverem estabelecidos no contrato, nem discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, o valor do serviço corresponde, no mínimo, a 50% (cinqüenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo, aplicando-se para fins de aferição da remuneração da mão-de-obra utilizada o disposto no art. 450 RFB nº 971, de 13/11/2009.

A verificação de elementos capazes de alterar a base de cálculo do lançamento do crédito previdenciário, obriga a Administração Pública a promover sua retificação.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Recurso Voluntário

Em sede de recurso voluntário o sujeito passivo alega, em síntese, que:

Ausência de Motivação para o Arbitramento:

- desde o recebimento do Termo de Inicio do Procedimento Fiscal o Auditor foi cientificado que os livros fiscais, livros contábeis, contratos de prestação de serviços e notas fiscais emitidas, dentre outros documentos, haviam sido retidos/apreendidos pela Justiça Federal;

- procurou em quatro oportunidades, entregar a documentação que havia recuperado tanto da justiça quanto junto aos seus contratantes, haja vista, que o Auditor-Fiscal não mais compareceu ao estabelecimento da autuada;

- não obteve sucesso na entrega dos documentos porque em nenhuma das oportunidades encontrou a autoridade autuante no endereço informado no Termo de Intimação Fiscal – TIF e os servidores do Setor SEFIS recusaram-se a recebê-los;

- juntou referidos documentos à impugnação na esperança de que estes fossem analisados quando do julgamento. Infere que os livros Diário ainda não haviam sido devolvidos pela Justiça Federal por ocasião da impugnação;

- os livros Diário, por cópia, anexados a este recurso, demonstram que estes foram devolvidos à recorrente em 05/02/2011 e, portanto, não havia como apresenta-los no decorrer do procedimento fiscal ou anexá-los à impugnação. Aduz que a apresentação extemporânea dos livros fiscais está respaldada pelo § 4º art. 16 do Decreto nº 70.235/1972;

- a Fiscalização e DRJ-BEL, pelo menos, deveria haver confirmado se realmente os documentos Fiscais e Contábeis encontravam-se sob a custodia da Justiça Federal. Cita o art. 37, da Lei nº 9.784/1999, o qual indicaria a adoção do procedimento aventado;

- a autoridade administrativa pode rever de ofício seus atos e decisões sempre que surgirem fatos novos que acarretem a alteração do lançamento tributário, mediante aplicação dos princípios da verdade material e da legalidade, que impõem a revisão do ato administrativo, a qualquer tempo, sempre que verificada sua desconformidade com o ordenamento jurídico;

- não se vislumbra no Relatório Fiscal que a recorrente deliberadamente e intencionalmente tenha deixado de apresentar os documentos solicitados e, se assim o fez, foi porque os livros e documentos estavam custodiados na Justiça Federal;

- motivar não é simplesmente reproduzir o texto da Lei, deve-se explicitar o fundamento normativo, o fundamento fático e as razões técnicas e jurídicas que dão respaldo aos atos do agente público, somente dessa forma pode-se avaliar a procedência jurídica e racional perante o caso concreto. Cita arts. 2º e 50 da Lei nº 9.784/1999;

- tivesse a fiscalização confirmado junto a Justiça Federal que os livros e documentos fiscais e contábeis estavam sob sua custodia, evidentemente seria afastada a aplicação da aferição indireta por força do que determina os incisos "a", "b" e "c", do § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/1972;

Ausência de Fundamentação Legal para Arbitrar:

- a DRJ-BEL informa no Relatório do Julgamento que as hipóteses que autorizam a aferição indireta estão tratadas nos §§ 3º, 4º e 6º, do Art. 33, da Lei 8.212/1991;

- Entretanto, consta no item 5 do Relatório Fiscal, taxativamente, que o arbitramento da BC da contribuição para o INSS foi aplicada com respaldo no § 3º, do art. 33, da Lei nº 8.212/91, sendo que os §§ 4º e 6º não poderiam ser invocado porque a escrituração contábil não foi examinada pela fiscalização;

- os §§ 4° e 6º não constam no Relatório Fiscal e foram incluídos no relatório de julgamento pela DRJ-BEL;

Ausência de Fundamentação Infralegal para Arbitrar:

- o instrumento infralegal para aferir a base de cálculo da contribuição previdenciária vigente à época dos fatos é a Instrução Normativa MPS/SRP n° 3, de 14/07/2005;

- não consta no Relatório Fiscal nenhum dispositivo infralegal justificando a adoção do arbitramento;

- Verifica-se no relatório de julgamento que a douta 5ª Turma da DRJ-BEL, buscando suprir essa ausência, tanto no Relatório Fiscal - RF quanto no relatório "Fundamentos Legais do Debito – FLD", invocou e lastreou sua decisão em regras contidas na Instrução Normativa nº 971/2009, comprovando vício na origem do lançamento;

- pode ser observado no relatório do acórdão de primeira instância que ora é invocada a Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005, ora a "Instrução Normativa RFB nº 971/2009", conforme a conveniência do julgador.

- esse artifício foi utilizado porque a norma de regência à época dos fatos, Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005 (anos de 2007 e 2008), não permitia o arbitramento com base na suposta irregularidade suscitada pela DRJ-BEL (descumprimento do estabelecido no item II, do art. 381, c/c com o art. 47, da IN 971/2009);

- o art. 597 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005 é taxativo, impondo o arbitramento somente nos casos de omissão de qualquer lançamento contábil ou por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados ou, ainda, se ocorrer recusa de apresentação de qualquer documento ou informação, ou apresentação deficiente ou a tentativa de sonegá-los;

- a suposta irregularidade de deixar de escriturar em títulos próprios ou não escriturar por obra de construção civil e por tomador de serviço não se configurava em motivo para o arbitramento da base de cálculo da contribuição para o INSS, sendo, tão somente, o descumprimento de uma obrigação acessória. Reproduz doutrina que diz corroborar a ilegalidade do arbitramento adotado pela fiscalização;

- a motivação é indispensável para possibilitar o exercício das garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório conforme preceitua o art. 5º, LV, da CF/88, essa regra da Carta Magna, impõe à Administração Pública o dever de justificar seus atos, apontar os fundamentos de fato e de direito, assim como a correlação lógica entre os eventos e situações que deu por existentes e a providência tomada;

Ausência de Liquidez e Certeza do Credito:

- não foram observadas as determinações do art. 2º da Lei 9.784/99, onde verifica-se o dever de a Administração Pública obedecer, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade,

proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência;

- a adoção de critérios ilegais, parciais e injustos na determinação do valor da base de cálculo (100% do valor do contrato) que multiplicou o valor do credito, a ausência da busca pela verdade material (os livros e documentos estavam ou não sob a custodia da Justiça) aliado a ausência de fundamentação legal tanto no Relatório Fiscal quanto no FLD, constituem-se em vícios que comprometem a hiqidez da garantia de liquidez e certeza do crédito previdenciário e o exercício do direito de defesa da recorrente, devendo o lançamento fiscal ser julgado nulo por vício material a teor do art. 661 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005.

Requer, por fim, o acolhimento das provas trazidas aos autos no recurso voluntário, a anulação do auto de infração por falta de motivação legal e a realização de diligência para verificação de eventuais diferenças de recolhimento das contribuições, à luz da documentação e livros fiscais e contábeis.

Diligência

O julgamento foi convertido em diligência (fls. 3097/3100) com vistas ao exame da escrita fiscal apresentada e elaboração de parecer conclusivo acerca da confirmação ou não dos valores presentes na autuação.

Informação Fiscal

Em resposta à diligência demandada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a Fiscalização emitiu Informação Fiscal (3113/3117), onde concluiu que os elementos trazidos aos autos não traduzem ocorrência nova apta a alterar a autuação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, entretanto dele conheço parcialmente haja vista a superveniência de alegações que não foram suscitadas na impugnação e não se destinam a contrapor razões expostas no recurso voluntário.

Motivação para o Arbitramento

No início do tópico do recurso voluntário onde o sujeito passivo discute a motivação para o arbitramento, há parágrafo em que, ao reiterar que teve livros fiscais, livros contábeis, contratos de prestação de serviços e notas fiscais emitidas, dentre outros documentos, retidos/apreendidos pela Justiça Federal, a contribuinte infere ter procurado, sem sucesso, a autoridade responsável pelo procedimento fiscal em quatro oportunidade para entregar a documentação que havia recuperado tanto da justiça quanto junto aos seus contratantes. Informa ainda que os servidores do Serviço de Fiscalização teriam se recusado a receber tais documentos.

Embora não seja demais informar que as unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil dispõem de serviço de protocolo onde os contribuintes podem apresentar documentos solicitados por ocasião de procedimentos fiscalizatórios realizados por aquele órgão, há ainda que se esclarecer que as alegações acima mencionadas não vieram acompanhadas por qualquer elemento probatório. Ademais, o inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, norma que regula o Processo Administrativo Fiscal – PAF em âmbito federal, é expresso no sentido de que, a menos que se destinem a contrapor razões trazidas na decisão recorrida, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir o contribuinte devem ser apresentados na impugnação. Contudo, não há qualquer registro na peça impugnatória da ocorrência do fato narrado no recurso voluntário razão pela qual não se conhece de tais argumentos.

Sobre o argumento recursal de que o Fisco ou a DRJ/BEL poderiam se valer do art. 37 da Lei nº 9.784/1999 para confirmar junto a Justiça Federal que parte dos documentos do sujeito passivo estavam sob custódia judicial e que isso afastaria o arbitramento das contribuições previdenciárias lançadas, assevera-se que o referido art. 37 trata de fatos e dados registrados em documentos "*existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo*". No caso, os citados documentos não estavam a disposição da Administração, mas sim do Poder Judiciário, o que afasta a incidência do dispositivo legal em questão. Além do que, o conteúdo desses documentos, apresentados em conjunto com recurso voluntário, e que foram levados a análise do Fisco em diligência demandada por esse órgão julgador, será oportunamente examinado.

Fundamentação Legal para Arbitrar

Ao revés do que afirma a recorrente, o relatório FLD – Fundamentos Legais do Débito (fls. 27/29) traz relação com todas as disposições legais que dão fundamento à apuração das contribuições previdenciárias por aferição indireta, dentre elas os §§ 3º, 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991:

> *061 - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS APURADAS POR AFERIÇÃO INDIRETA – CONSTRUCAO CIVIL 061.05 - Competências : 05/2007, 07/2007 a 12/2007, 01/2008 a 11/2008*
>
> *MP n. 222, de 04.10.2004, artigos 1. e 3.; Decreto n. 5.256, de 27.10.2004, art. 18, I; Lei n. 5.172, de 25.10.66 (CTN), art. 148;* ***Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 33*** *(com a redação da Lei n. 10.256, de 09.07.2001 e alteração da MP n. 449, de 03.12.08, convertida na Lei n. 11.941, de 27.05.09),* ***parágrafos 3. e 4****. (com as alterações da MP n. 449, de 03.12.08, convertida na Lei n. 11.942, de 27.05.09)* ***e 6****.; Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, artigos 231, 234 e 235.*

O fato de não haver menção expressa a determinado dispositivo legal no Relatório Fiscal de Infração não significa que esse não tenha servido de base para a autuação, ainda mais quando referido dispositivo encontra-se elencado no FLD que, além de integrar o Auto de Infração, é citado é expressamente no referido relatório como sendo o documento que discrimina a legislação de regência da ocorrência do fato gerador. Vejamos a referência feita no Relatório Fiscal ao FLD:

> ***20.*** *As informações relativas aos fundamentos legais correspondentes ao lançamento de crédito, abrangendo todos os fatos geradores estão discriminadas no documento* ***FLD - Fundamentos Legais do Débito,*** *anexo deste AI - Auto de Infração.*
>
> ***21.*** *Foi observada a legislação de regência da ocorrência do fato gerador, conforme discriminado no documento* ***FLD - Fundamentos Legais do Débito,*** *anexo deste AI - Auto de Infração.*

Acerca da suscitada impossibilidade de se invocar na decisão fustigada o § 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991 como fundamento para a manutenção parcial do lançamento, visto que os livros contábeis não foram apresentados em razão de situação acima retratada (retenção/apreensão pela Justiça Federal), convém atentar que referido dispositivo embora tenha sido reproduzido no acórdão recorrido, não serviu de fundamento para a decisão da DRJ/BEL, mas sim os §§ 3º e 4º do referido art. 33, conforme se pode constatar da excerto do voto condutor do julgado *a quo*:

> *Destarte, considero motivado o arbitramento, pelo método da aferição indireta da base de cálculo de contribuições sociais relativas à mão-de-obra utilizada na execução de obra ou de serviços de construção civil, constantes do presente Auto de Infração, com base nos §§ 3º e 4º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991 e art. 381 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.* (Grifei)

Sem razão a recorrente neste ponto.

Fundamentação Infralegal para Arbitrar e Liquidez e Certeza do Crédito Lançado

Retomando-se a discussão acerca da possibilidade de se efetuar lançamento de crédito tributário por meio de arbitramento, destaca-se que essa modalidade de lançamento encontra previsão no art. 148 do 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.*

Amparado na pressuposto encerrado no *Codex* Tributário, o legislador ordinário orienta o arbitramento das contribuições previdenciárias a partir dos §§ 3º, 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991:

> *Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*
>
> *[...]*

> *§ 3º 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.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*
>
> *§ 4º 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 corresponsável o ônus da prova em contrário.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*
>
> *[...]*
>
> *§ 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.*

Em primeiro lugar, impende deixar claro que o lançamento das contribuições previdenciárias encontra suporte no CTN e na Lei nº 8.212/1991 e não em atos infralegais. E ainda, as disposições normativas transcritas acima autorizam, ressalvado o ônus da prova em contrário pelo contribuinte, o arbitramento nas seguintes circunstâncias:

> a) sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado;
>
> b) ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente;
>
> c) 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.

No caso da construção civil, constatada a inexistência de prova regular e formalizada, a lei autoriza que o valor da mão-de-obra empregada na execução dos serviços seja obtido mediante cálculo efetuado de forma proporcional à área construída, e de acordo com critérios definidos pela Secretaria da Receita Federal. É certo que, também nesse caso, caberá ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

A sistemática estabelecida nos atos infralegais editados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil têm por objetivo orientar a Fiscalização no cálculo das contribuições previdenciárias pela metodologia da aferição indireta e, portanto, a norma aplicável a determinado caso é aquela vigente à época da realização do procedimento fiscal. Todavia, ainda que não o fosse, tem-se que as disposições contidas na Instrução Normativa INSS/SRP nº 03/2005 e na Instrução Normativa RFB nº 971/2009 são absolutamente idênticas no que se refere à aferição indireta da remuneração empregada em obras de construção civil, o que joga por terra a argumentação recursal segundo a qual a norma infralegal de regência à época dos fatos (INSS/SRP nº 03/2005) não permitia o arbitramento nas situações apuradas pelo Fisco.

Ademais, o art. 597 da Instrução Normativa INSS/SRP nº 03/2005, que o sujeito passivo diz vedar o arbitramento na situação ora analisada, foi transcrita em termos semelhantes termos no art. 447 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009. Confira-se:

INSTRUÇÃO NORMATIVA INSS/SRP Nº 03/2005	INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 971/2009
Art. 597. A aferição indireta será utilizada, se: *I - no exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento do sujeito passivo, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita, ou do faturamento e do lucro;* *II - a empresa, o empregador doméstico, ou o segurado recusar-se a apresentar qualquer documento, ou sonegar informação, ou apresentá-los deficientemente;* *III - <u>faltar prova regular e formalizada do montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil</u>;* *IV - as informações prestadas ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo não merecerem fé em face de outras informações, ou outros documentos de que disponha a fiscalização, como por exemplo:* *a) omissão de receita ou de faturamento verificada por intermédio de subsídio à fiscalização;* *b) dados coletados na Justiça do Trabalho, Delegacia Regional do Trabalho, Secretaria da Receita Federal ou junto a outros órgãos, em confronto com a escrituração contábil, livro de registro de empregados ou outros elementos em poder do sujeito passivo;* *c) constatação da impossibilidade de execução do serviço contratado, tendo em vista o número de segurados constantes em GFIP ou folha de pagamento específicas, mediante confronto desses documentos com as respectivas notas fiscais, faturas, recibos ou contratos.* *§ 1º Considera-se deficiente o documento apresentado ou a informação prestada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele documento que contenha informação diversa da realidade ou, ainda, que omita informação verdadeira.* *§ 2º Para o fim do inciso III do caput, considera-se prova regular e formalizada a escrituração contábil em livro Diário e Razão, conforme previsto no § 13 do art. 225 do RPS e no inciso IV do art. 60 desta IN.*	*Art. 447. A aferição indireta será utilizada, se:* *I - no exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento do sujeito passivo, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita, ou do faturamento e do lucro;* *II - a empresa, o empregador doméstico, ou o segurado recusar-se a apresentar qualquer documento, ou sonegar informação, ou apresentá-los deficientemente;* *III - <u>faltar prova regular e formalizada do montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil</u>;* *IV - as informações prestadas ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo não merecerem fé em face de outras informações, ou outros documentos de que disponha a fiscalização, como por exemplo:* *a) omissão de receita ou de faturamento verificada por intermédio de subsídio à fiscalização;* *b) dados coletados na Justiça do Trabalho, Delegacia Regional do Trabalho, ou em outros órgãos, em confronto com a escrituração contábil, livro de registro de empregados ou outros elementos em poder do sujeito passivo;* *c) constatação da impossibilidade de execução do serviço contratado, tendo em vista o número de segurados constantes em GFIP ou folha de pagamento específicas, mediante confronto desses documentos com as respectivas notas fiscais, faturas, recibos ou contratos.* *§ 1º Considera-se deficiente o documento apresentado ou a informação prestada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele documento que contenha informação diversa da realidade ou, ainda, que omita informação verdadeira.* *§ 2º Para fins do disposto no inciso III do caput, considera-se prova regular e formalizada a escrituração contábil em livro Diário e Razão, conforme disposto no § 13 do art. 225 do RPS e no inciso IV do art. 47 desta Instrução Normativa.*

Com base no art. 597 da Instrução Normativa INSS/SRP nº 03/2005, infere a recorrente que, à época da ocorrência dos fatos geradores:

> *Verifica-se que a Instrução Normativa é taxativa, impondo o arbitramento somente nos casos de <u>omissão de qualquer</u>*

> *lançamento contábil ou por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados ou, ainda, se ocorrer recusa de apresentação de qualquer documento ou informação, ou apresentação deficiente ou a tentativa de sonegá-los. Dessa forma a suposta irregularidade de deixar de escriturar em títulos próprios ou não escriturar por obra de construção civil e por tomador de serviço não se configurava em motivo para o arbitramento da base de cálculo da contribuição para o INSS, sendo, tão somente, o descumprimento de uma obrigação acessória. Dessa forma, fica evidente a falta de motivação para o arbitramento com base nas normas infralegais, considerando a comprovação da existência dos livros fiscais e contábeis e que estes, juntos com outros documentos fiscais e contábeis, estavam custodiados na Justiça Federal.* (Grifos do Original)

Ocorre que o arbitramento não teve por base omissão de lançamento contábil ou ainda a falta de registro, em demonstrativos contábeis, do movimento real da remuneração de segurados da Previdência Social. Tampouco a aferição foi efetuada por deixar a empresa de escriturar em títulos próprios, por obra de construção civil e por tomador de serviço, a remuneração dos segurados envolvidos na execução dessas obras. Assevere-se que as demonstrações contábeis sequer foram disponibilizadas ao Fisco quando do procedimento fiscal, razão pela qual o lançamento não foi motivado por erros ou omissões havidas na contabilidade.

A motivação para o arbitramento foi a falta de prova regular e formalizada do montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil, consoante previsão contida nos §§ 3º e 4º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991, reproduzida no inciso III do art. art. 597 da Instrução Normativa INSS/SRP nº 03/2005 (inciso III do art. 447 Instrução Normativa RFB nº 971/2009), conforme se pode verificar dos trechos do Relatório Fiscal que abaixo se transcreve:

> ***7.*** *A Empresa não apresentou livros contábeis (livros diário, razão, caixa e registro de inventário, balancetes contábeis e balanços patrimoniais) durante a ação fiscal, resultando na lavratura do Auto de Infração n° 37.272.000-5 por descumprimento da obrigação acessória prevista no código de fundamentação legal 38 (deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livros relacionados com as contribuições para a Seguridade Social); deixou ainda de prestar todas as informações cadastrais e financeiras de interesse da Receita Federal do Brasil, na forma por ela estabelecida: como comprovante de adesão ao Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT; comprovante de fornecimento de vale-transporte; comprovantes de matrícula de obras de construção civil; notas fiscais, faturas e recibos de mão-de-obra ou serviços prestados; alvarás de licença e habite-se para construção; e projetos aprovados de obra de construção civil, infringindo a obrigação acessória prevista no código de fundamentação legal 35 (deixar a empresa de prestar à Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização), resultando na lavratura do Auto de Infração n° 37.272.001-3.*

> *8. A Empresa não preparou folhas de pagamento específicas para as obras de construção civil matrículas CEI n° 31.430.00506/72, n° 41.590.01504/75 e n° 41.590.01505/77, não discriminando separadamente a mão-de-obra alocada para os empreendimentos da construção civil. Por descumprimento dessa obrigação acessória prevista no Código de Fundamentação Legal 30, é lavrado o Auto de Infração n° 37.272.002-1.*

No caso concreto, e nos Termos do Relatório Fiscal, a autoridade autuante aferiu o custo da mão-de-obra a partir do procedimento a seguir relatado:

> *em razão da constatação de que as duas formas de arbitramento da mão-de-obra da construção civil, previstas na Instrução Normativa RFB n° 971, de 13.11.2009, no artigo 336 (com base na nota fiscal de prestação de serviços) e nos artigos 338 a 363[1] (com base na área construída e no padrão de construção) não são aplicáveis. A primeira, pela falta de apresentação de notas fiscais, faturas ou recibos; e a segunda, pela falta de apresentação de documentos comprobatórios das áreas cadastradas no Sistema da Receita Federal, enquadramento das obras, tipos de edificações.*

Aperceba-se que em razão da não apresentação de notas fiscais ou faturas de prestação de serviços, referidos no art. 336 e 451 da Instrução Normativa nº 971/2009, optou a o Fisco por a considerar que o custo da mão-de-obra empregada nas obras de construção civil em questão equivalia a 40% (quarenta por cento) do valor dos contratos examinados. Esse procedimento encontra amparo no inciso III do § 1º do art. 381[2] da supracitada Instrução normativa, cuja transcrição faz-se imperiosa:

> *Art. 381. 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 e não a possuir de forma regular;*
>
> *II - quando não houver apresentação de escrituração contábil na forma estabelecida no § 5º do art. 47;*
>
> *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 da RFB;*
>
> *V - quando os documentos ou informações de interesse da RFB forem apresentados de forma deficiente.*

[1] Os artigos da IN RFB nº 971/2009 correspondem respectivamente aos arts. 427, 429 e 455 da IN INSS/SRP nº 03/2005.
[2] Art. 473 da IN INSS/SRP nº 03/2005.

> *§ 1º Nas situações previstas no **caput**, a base de cálculo aferida indiretamente será obtida:*
>
> *I - mediante a aplicação dos percentuais previstos nos arts. 336, 451 e 455, sobre o valor da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços ou sobre o valor total do contrato de empreitada ou de subempreitada;*
>
> *II - pelo cálculo do valor da mão-de-obra empregada, correspondente ao padrão de enquadramento da obra de responsabilidade da empresa e proporcional à área construída;*
>
> *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.*
>
> *[...]* (Grifei)

Antes de prosseguir a presente análise, importa ressalvar que não assiste razão ao sujeito passivo quando esse afirma inexistir norma infralegal para o arbitramento levado a efeito no procedimento fiscal, eis que a norma a ser considerada para esse fim é aquela vigente à época do lançamento, no caso a IN RFB nº 971/2009. Porém, cabe reiterar que os procedimento utilizados pelo Fisco já constavam da IN INSS/SRP nº 03/2005, que vigorava quando da ocorrência dos fatos geradores que aqui se discute. Além do que, essa indagação não foi ao menos suscitada na impugnação e, à luz do inciso III do art. 16 e do art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, não nos cabe conhecer de razões trazidas somente em sede de recurso voluntário.

De outra parte, conquanto se arvore contra os fundamentos aventados no acórdão recorrido, os quais representariam inadequada complementação do Relatório Fiscal, vale ressaltar que essa fundamentação foi trazida a baila pelo Colegiado *a quo* por demanda apresentada pela recorrente no intuito de reduzir o valor o valor do tributo indiretamente aferido. Senão vejamos o que consta da impugnação:

> *Importante ressaltar, que os contratos acima mencionados foram realizados no regime de empreitada total com o fornecimento de material, de modo que no montante dos contratos estão incluídos não só o custo referente à utilização de mão-de-obra, como também o custo dos materiais utilizados nas construções [...]. O que inclusive vem discriminado nas notas fiscais de serviços da obra n° 31.430.00506/72, em anexo, que determinam que 50% (cinqüenta por cento) do valor total recebido referem-se à mão-de-obra.*
>
> *Diante destas informações, **vale lembrar o que dispõem os parágrafos 1º e 3, do artigo 451 da Instrução Normativa RFB n° 971, de 13 de novembro de 2009**:*
>
> *[...]*
>
> *Portanto, ao realizar o arbitramento a autoridade fiscal deveria ter utilizado como base de cálculo 50% (cinqüenta por cento) do valor dos contratos, referentes à mão-de-obra, e não o valor*

total, como de fato o fez, agindo em clara contrariedade a lei. (Grifei)

Ademais, somente por ocasião da impugnação foram acostados aos autos as notas fiscais relativas aos contratos que deram azo ao presente Auto de Infração, sendo que referidas notas não discriminam os materiais empregados na obra. O quadro a seguir informa as folhas do processo em que se encontram tais notas:

Matrícula da Obra	Notas Fiscais (fls)
31.430.00506/72	597, 606, 1283
41.590.01504/75	784, 792, 814, 837, 873
41.590.01505/77	900, 932, 956, 989, 1014, 1043, 1082, 1108, 1150, 1180, 1210

Com base em referidos documentos, e à luz do disposto nos arts. 336, 337, 381, 450, I e 451, § 1º da Instrução Normativa nº IN RFB nº 971/2009, DRJ/BEL retificou o lançamento, aplicando-lhe um redutor de 50%, consoante reclamado na impugnação. Abaixo a redação dos dispositivos que deram suporte à decisão de primeira instância administrativa e que ainda não foram reproduzidos no presente voto:

Art. 336. O valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços contratados, aferido indiretamente, corresponde no mínimo a 40% (quarenta por cento) do valor dos serviços contidos na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.

Art. 337. Caso haja previsão contratual de fornecimento de material, ou de utilização de equipamentos, ou de ambos, na execução dos serviços contratados, o valor dos serviços contido na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços deverá ser apurado na forma prevista no art. 451, observado o disposto no art. 455.

Art. 450. Para fins de aferição, a remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços por empresa corresponde, no mínimo, ao percentual de:

I - 40% (quarenta por cento) do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

[...]

Art. 451. Caso haja previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, para a execução dos serviços, se os valores de material ou equipamento estiverem estabelecidos no contrato, ainda que não discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, o valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços será apurado na forma do art. 450.

§ 1º Caso haja previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, e os valores de material ou de utilização de equipamento não estiverem estabelecidos no contrato, nem discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, o valor do serviço corresponde, no mínimo, a 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota

> *fiscal, fatura ou recibo, aplicando-se para fins de aferição da remuneração da mão-de-obra utilizada o disposto no art. 450.*
>
> *[...]*

Reitere-se que o arbitramento está fundamentado tanto no art. 148 do CTN quanto nos §§ 3º e 4º do art. 33 da Lei 8.212/1991 e os procedimentos adotados para a determinação do valor do tributo encontram-se detalhados na IN RFB nº 971/2009 e na IN INSS/SRP nº 03/2009. Do mesmo modo, a DRJ/BEL, ao retificar o lançamento, também lançou mão de disposições insertas em citados atos normativos, sendo que a recorrente não apresentou até a impugnação elementos que pudessem ser considerados aptos ao pleno atendimento de seus pleitos.

Em vista disso, além de não se verificar a suscitada falta de motivação, não se vislumbra qualquer ofensa ao princípio da legalidade e ampla defesa ou a inúmeros outros princípios indiscriminadamente referidos no recurso voluntário. Em virtude disso, não há nenhum indício de que a autoridade autuante ou mesmo o Colegiado Recorrido tenham descumprido o art. 2º da Lei nº 9.784/1999.

Na mesma linha, não assiste razão ao sujeito passivo quando esse faz referência a ausência de liquidez e certeza do crédito, pois o lançamento foi efetuado com base na legislação vigente e retificado a partir de informações posteriormente trazidas aos autos pelo próprio contribuinte, com base no permissivo legal que lhe atribui o ônus da prova em contrário.

Assim, afasto a preliminar de nulidade.

Demonstrações Contábeis Apresentadas no Recurso Voluntário

A respeito das demonstrações contábeis apresentadas somente por ocasião do Recurso Voluntário, o inciso II do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, estabelece:

> *Art. 32. A empresa é também obrigada a:*
>
> *[...]*
>
> *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;*

Com base no imperativo legal, o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999 trouxe a seguinte disciplina:

> *Art.225. A empresa é também obrigada a:*
>
> *[...]*
>
> *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;*
>
> *[...]*

*§ 13. Os lançamentos de que trata o inciso II do **caput**, devidamente escriturados nos livros Diário e Razão, serão exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores das contribuições, devendo, obrigatoriamente:*

I - atender ao princípio contábil do regime de competência; e

II - registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços. (Grifei)

No mesmo sentido é a IN INSS/SRP nº 3/2005:

Art. 60. A empresa e o equiparado, sem prejuízo do cumprimento de outras obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária, estão obrigados a:

[...]

IV - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições sociais a cargo da empresa, as contribuições sociais previdenciárias descontadas dos segurados, as decorrentes de sub-rogação, as retenções e os totais recolhidos, observado o disposto nos §§ 4º, 5º e 7ºe ressalvado o previsto no § 6º, todos deste artigo;

[...]

§ 4º Os lançamentos de que trata o inciso IV do caput, escriturados nos Livros Diário e Razão, são exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores das contribuições sociais, devendo:

[...]

II - registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições sociais de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e as não-integrantes do salário de contribuição, bem como as contribuições sociais previdenciárias descontadas dos segurados, as contribuições sociais a cargo da empresa, os valores retidos de empresas prestadoras de serviços, os valores pagos a cooperativas de trabalho e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços. (Grifei)

Não obstante o disposto, dentre outros, no inciso II do § 4º do art. 60 IN INSS/SRP nº 3/2005, as demonstrações contábeis acostadas aos autos não discriminam de forma minimamente adequada as obras executadas pela empresa, e isso restou claramente evidenciado na Informação Fiscal decorrente da diligência demandada por este Conselho, no que não foi contestada pela recorrente. Observe-se o relato da autoridade autuante a esse respeito:

> *13. Pelas interpretações das instruções normativas discriminadas, constata-se que a obra de construção civil recebe tratamento similar a um estabelecimento da empresa, principalmente ao que se refere à contabilização de fatos geradores e de contribuições relacionados. O entendimento é que movimentação contábil da obra de construção civil deve ser lançada em contas individualizadas, formando um centro de custo para cada obra.*
>
> *14. A contabilização de uma forma genérica, sem especificar os elementos relativos à obra de construção civil, descaracteriza a situação. Pela auditoria dos livros apresentados posteriormente ao encerramento do procedimento fiscal, verifica-se que não há escrituração de fatos geradores, dos custos, das contribuições e de outros elementos, relacionados às obras, e que não há formação de centro de custo para cada obra executada, e adiciona-se que a Empresa, por não atender ao Termo Inicial, não acrescenta fato novo à matéria.*
>
> *15. Os livros contábeis em anexo ao Processo, e os apresentados durante a diligência, com lançamentos não individualizados e não identificados, associados à omissão da Empresa ao TIPF — Termo de Início de Procedimento Fiscal, são essenciais para definição de que os fatos geradores e as contribuições foram lançados em desacordo com o que determinam as instruções normativas, prejudicando a regularização das obras pelo exame da escrita contábil.*

Ao contrário do que imagina a recorrente, que o fato de deixar a empresa de escriturar em títulos próprios ou não escriturar por obra de construção civil e por tomador de serviço os fatos geradores das contribuições sociais objeto do lançamento não se traduzia em motivo para o arbitramento da base de cálculo de tais contribuições, mas tão-somente em descumprimento de uma obrigação acessória, posto que inexistiria norma infralegal a amparar a conduta adotada pelo Fisco, em verdade, a IN INSS/SRP nº 3/2005 e outros atos normativos que lhe antecederam já previam a hipótese de aferição indireta em situações em que a escrituração contábil fosse elaborada em desacordo com o especificado em legislação própria. Sobre o tema, dispõe o inciso II do art. 473 da norma:

> *Art. 473. 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:*
>
> *[...]*
>
> *II - quando não houver apresentação de escrituração contábil na forma estabelecida no § 4ºdo art. 60;*

Desse modo, considerando-se que os fatos geradores das obras de construção civil foram contabilizados de uma forma genérica, sem que houvesse a especificação dos elementos relativos a essas obras, vê-se que os livros contábeis apresentados no recurso voluntário não acodem a apelante, pois não se mostram aptos a infirmar o arbitramento das contribuições sociais que remanesceram no Auto de Infração.

Quanto à decisão administrativa reproduzida no apelo recursal, além de não vincular o julgador administrativo, foi proferida em contexto diverso do retratado nos autos e, por esses motivos, não socorrem a suplicante.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do recurso para, na parte conhecida, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho