



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

<b>Processo nº</b>	35435.000127/2007-88
<b>Recurso nº</b>	002.252 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2302-002.252 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	22 de novembro de 2012
<b>Matéria</b>	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD
<b>Recorrente</b>	AVR ENGENHARIA CONSTRUÇÃO E INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/04/2006

**PRAZO PARA IMPUGNAÇÃO. NATUREZA *EX LEGE*.**

O prazo concedido ao Notificado para a apresentação de impugnação à Notificação Fiscal de Lançamento de Débito tem natureza estritamente legal, nos termos do Parágrafo Único do art. 37 da Lei nº 8.212/91, inexistindo hipótese de dilação probatória.

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRORROGAÇÃO. CIÊNCIA DO SUJEITO PASSIVO. REGISTRO ELETRÔNICO NA INTERNET.**

O MPF pode ser prorrogado tantas vezes quantas forem necessárias, a critério exclusivo da administração tributária. As prorrogações do MPF serão efetuadas pela respectiva autoridade outorgante, procedidas por intermédio de registro eletrônico no mesmo endereço indicado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal, as quais permanecerão disponíveis para consulta na Internet, mediante a utilização do código de acesso indicado no Termo de Início de Ação Fiscal, mesmo após a conclusão do procedimento fiscal correspondente.

**RECUSA OU SONEGAÇÃO DE DOCUMENTOS. AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO.**

A recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, configura-se como motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a apuração, por aferição indireta, das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

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

A recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, consubstancia-se motivo justo, suficiente e

determinante para a apuração, por aferição indireta, com base na área construída e no padrão da obra, da remuneração da mão-de-obra empregada na execução de obra de construção civil, mediante a utilização das tabelas do Custo Unitário Básico - CUB, divulgadas mensalmente pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil - SINDUSCON, cabendo ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

#### Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Liége Lacroix Thomasi – Presidente Substituta.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Adriana Sato, Paulo Roberto Lara dos Santos, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

## Relatório

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/04/2006

Data da lavratura da NFLD: 20/12/2006.

Data da Ciência da NFLD: 27/12/2006.

Trata-se de crédito tributário lançado em desfavor da empresa acima identificada, consistente em contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social, a cargo dos segurados e da empresa, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e a outras entidades e fundos, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos trabalhadores da obra de construção civil, cuja base de cálculo houve-se por apurada mediante aferição indireta, pelo Custo Unitário Básico, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 54/62 e anexos.

Informa a Autoridade Lançadora que os valores lançados na presente notificação foram apurados por arbitramento, de acordo com os §§ 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, calculado com base na área construída e no padrão da obra, considerando-se o redutor de 50% na área de 748,78 m<sup>2</sup> referente à garagem.

Relata o auditor fiscal notificante que durante os procedimentos fiscais, diversos livros diários e razão, além de folhas de pagamento e RAIS, que haviam sido entregues pela empresa, foram subtraídos pelo sócio Sr. Valter Mattos Junior e pessoa apresentada como seu contador, da sala onde estavam sendo analisados pela fiscalização, sob o pretexto de suposta necessidade de análise mais detalhada dos livros, folhas de pagamentos e demais documentos, para localizar os lançamentos contábeis da obra, objeto da fiscalização. Ao retornar à empresa, em 25/09/2006, o sócio Sr. Valter Mattos Junior recusou-se a disponibilizar, para a fiscalização, qualquer documento.

Aduz que, mesmo diante da recusa de apresentação dos documentos, foi entregue ao sócio novo TIAD, solicitando a apresentação dos documentos no endereço da Unidade de Atendimento da Receita Previdenciária – UARP, em São Carlos, no dia 27/09/2006, às 15:30h.

Foi emitido e entregue ao Sr. Válter, Mandado de Procedimento Fiscal Complementar estendendo o período fiscalizado até 08/2006, para que fosse possível, através da contabilidade, verificar a data do término da obra, visto que esta continuou após a emissão do habite-se. O sócio assinou o documento e seguindo orientação do Sr. José Roberto Rodazza, riscou a sua assinatura.

Em 20/11/2006 novo TIAD foi emitido, com data para apresentação dos documentos em 23/11/2006, porém nenhum documento foi apresentado.

Irresignada com o supracitado lançamento tributário, a notificada apresentou impugnação administrativa a fls. 84/114.

A Seção do Contencioso Administrativo Previdenciário da Delegacia da Receita Previdenciária de Ribeirão Preto baixou o feito em diligência, para que a fiscalização se pronunciasse a respeito da alegação de erro na determinação da área, em razão do redutor previsto no art. 449 da IN SRP nº 3/2005, conforme Despacho a fl. 224.

Informação fiscal a fl. 232.

Promovida a ciência da referida Informação Fiscal ao sujeito passivo, fl. 242, este se manifestou a fls. 246/250.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP lavrou decisão administrativa textualizada no Acórdão a fls. 258/273, julgando procedente em parte o lançamento fiscal em debate, para promover a retificação da base de cálculo em razão da redução da área construída, e mantendo o crédito tributário na forma assinalada no Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR a fl. 256.

O sujeito passivo houve-se por cientificado da decisão de 1<sup>a</sup> Instância no dia 18/11/2009, conforme Avisos de Recebimento a fl. 286.

Discordando da decisão proferida pelo Órgão Julgador de 1<sup>a</sup> Instância, o Notificado interpôs Recurso Voluntário a fls. 290/304, respaldando seu inconformismo nos termos que se vos seguem:

- Irregularidades nas prorrogações do MPF;
- Que a fiscalização valeu-se do método de aferição indireta, com uso do CUB, ao arrepio da lei, desprezando toda documentação em poder da empresa;
- Cerceamento de defesa em razão do prazo de 15 dias para o oferecimento de defesa administrativa;
- Que a aferição indireta prevista no Art. 434/435, da IN 03/05, deveria ser apurada com base em área construída, padrão da obra e da remuneração de mão-de-obra empregada na execução da obra. No entanto, foi utilizado o CUB que expressa o valor da obra a preços de mercado e como tal é descabido;

Ao fim, requer o cancelamento da Notificação Fiscal.

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 19/05/2009. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 18 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. DO MPF.**

Insurge-se o Recorrente contra supostas irregularidades no MPF.

A razão não lhe sorri, porém.

Publicado com o escopo de estabelecer normas gerais sobre o planejamento das atividades da administração previdenciária em matéria fiscal, o Decreto nº 3.969, de 15 de outubro de 2001, determinou que os procedimentos fiscais relativos aos tributos federais previdenciários devem ser instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de

Procedimento Fiscal (MPF), do qual deve ser dada ciência ao sujeito passivo, por ocasião do início do procedimento fiscal.

Nessa perspectiva, a ação fiscal, para ser qualificada como regular, necessita ser conduzida sob a cobertura de MPF válido, aqui incluídas suas prorrogações, desde a sua deflagração até o seu encerramento, devendo o auditor fiscal, nesse interregno, emitir todos os documentos fiscais atávicos ao seu ofício que importem numa conduta a ser praticada pelo Fiscalizado, tais como Notificações Fiscais e autos de infração.

**DECRETO N° 3.969, de 15 de outubro de 2001.**

*Art. 4º O MPF será emitido na forma de modelos adotados e divulgados pela Diretoria de Arrecadação do Instituto Nacional do Seguro Social, do qual será dada ciência ao sujeito passivo, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, por ocasião do início do procedimento fiscal. (Redação dada pelo Decreto nº 4.058, de 18.12.2001). (grifos nossos)*

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

*Art. 23. Far-se-á a intimação:*

*I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)*

*II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)*

*III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§1º Quando resultar improfícuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

**§2º Considera-se feita a intimação:**

**I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;** (grifos nossos)

**II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação;** (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)

**III - se por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data registrada;** (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

**a) no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; ou** (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

**b) no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo;** (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

**IV - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado.** (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

**§3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência.** (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005) (grifos nossos)

**§4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo;** (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

**I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e** (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

**II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo.** (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

**§5º O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresso consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção.** (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

**§6º As alterações efetuadas por este artigo serão disciplinadas em ato da administração tributária.** (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

**§7º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda na sessão das respectivas câmaras subsequente à formalização do acórdão.** (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007)

**§8º Se os Procuradores da Fazenda Nacional não tiverem sido intimados pessoalmente em até 40 (quarenta) dias contados da formalização do acórdão do Conselho de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, os respectivos autos serão remetidos e entregues, mediante protocolo, à Procuradoria da Fazenda Nacional, para fins de intimação.** (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007)

**§9º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem**

*entregues à Procuradoria na forma do § 8º deste artigo.  
(Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007)*

No Capítulo reservado à regulamentação dos prazos do MPF, o art. 13 do citado Dec. 3.969/2001 estatui que o MPF pode ser prorrogado tantas vezes quantas forem necessárias, mediante a emissão do MPF Complementar.

**DECRETO nº 3.969, de 15 de outubro de 2001**

*Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o art. 12 poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observados, a cada ato, os limites estabelecidos naquele artigo.*

*Parágrafo único. A prorrogação do prazo de validade do MPF será formalizada mediante a emissão do MPF-C.*

*Art. 15. O MPF se extingue:*

*I- pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio;*

*II- pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 12 e 13.*

*Art. 16. A hipótese de que trata o inciso II do art. 15 não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.*  
(grifos nossos)

Da análise da legislação mencionada, deflui que o MPF - Mandado de Procedimento Fiscal – deve ser emitido por ocasião do início do procedimento fiscal, e dele ser dada a devida ciência ao representante legal, ao mandatário, ou ao preposto do sujeito passivo, de forma pessoal ou por via postal, conforme o regramento fixado no art. 23 do Decreto nº 70.235/72, podendo ser prorrogado tantas vezes quantas necessárias ao cumprimento da ação fiscal.

Em 22 de dezembro de 2005 houve-se por publicado a Portaria MPS/SRP nº 3.031/2005 dispondo sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelecendo normas para a execução de procedimentos fiscais relativos a contribuições administradas pela Secretaria da Receita Previdenciária, e, nessa linhada, instituiu normatização específica relacionada aos prazos de validade do MPF, bem como em relação ao mecanismo de prorrogação e de ciência desta ao Fiscalizado.

**Portaria MPS/SRP nº 3.031, de 16 de dezembro de 2005**

*Art. 12. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:*

*I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;*

*II - sessenta dias, no caso de MPF-D.*

*Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o art. 12 poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observados, a cada ato o prazo máximo de sessenta*

*dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.*

*§1º A prorrogação de que trata o caput poderá ser feita por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na Internet, nos termos do art. 7º, inciso VIII.*

*§2º Na hipótese do §1º deste artigo, o servidor responsável pelo procedimento fiscal fornecerá ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo após cada prorrogação, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet, conforme modelo constante do Anexo IX.*

*Art. 14. Os prazos a que se referem os arts. 12 e 13 serão contínuos, excluindo-se da sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, nos termos do art. 5º do Decreto nº 70.235, de 1972.*

*Parágrafo único. A contagem do prazo do MPF-E far-se-á a partir da data do início do procedimento fiscal.*

*Art. 15. O MPF se extingue:*

*I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio;*

*II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 12 e 13.*

*Art. 16. A hipótese de que trata o inciso II do art. 15 não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.*

*Parágrafo Único. Na emissão do novo MPF de que trata este artigo, não poderá ser indicado o mesmo servidor responsável pela execução do Mandado extinto.*

O exame da legislação que instituiu e ainda disciplina o mandado de procedimento fiscal revela que a sua finalidade essencial foca-se na segurança do contribuinte quanto à regularidade e oficialidade do procedimento de fiscalização, afastando pseudo ações fiscais.

Saliente-se que a ordem contida no MPF é direcionada ao agente fiscal, não ao contribuinte, ao qual deve ser dada a ciência de que a Administração Fazendária incumbiu o auditor ali consignado a comparecer ao seu estabelecimento para a verificação do cumprimento das obrigações relativas às Contribuições Sociais administradas pela administração tributária emissora do documento em realce.

Dessarte, a ciência do sujeito passivo representa, apenas, um *feed back* ao Órgão Fazendário de que o contribuinte encontra-se conhecedor da oficialidade, do escopo e do alcance da ação fiscalizatória a ser desenvolvida na sua empresa. Em reforço a tal assertiva, note-se que o art. 4º do mencionado Dec. 3.969/2001 apenas prevê a ciência do MPF pelo sujeito passivo “*por ocasião do inicio do procedimento fiscal*”.

Nessa mesma vertente, a Portaria MPS/SRP nº 3.031, de 16 de dezembro de 2005, promulgada com o propósito de disciplinar a execução dos procedimentos fiscais relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Previdenciária, à época, inseriu no ordenamento jurídico norma tributária de natureza procedural estatuindo que a prorrogação do MPF pode ser feita por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na Internet, cujo acesso pode ser realizado mediante a utilização do código de acesso indicado no MPF originário, indicado no seu campo de observações.

Observe-se que as normas tributárias não estabeleceram prazo peremptório para a ciência do sujeito passivo acerca da aludida prorrogação. O §2º do art. 13 da Portaria MPS/SRP nº 3031/2005 foi expresso e claro ao estatuir que na hipótese de a prorrogação ser efetuada por intermédio de registro eletrônico, o servidor responsável pelo procedimento fiscal fornecerá ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo após cada prorrogação, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet.

Ora, uma vez iniciada a ação fiscal e intimado o sujeito passivo a apresentar a documentação necessária ao desenvolvimento dos procedimentos fiscalizatórios, os atos de ofício praticados pelo Auditor são, em regra, a notificação de lançamento, a lavratura de Autos de Infração e o próprio encerramento da ação fiscal.

No caso presente, no próprio curso da ação fiscal, foi o sujeito passivo notificado das prorrogações do MPF, cujos termos de ciência o Recorrente negou-se a assinar.

Compulsando os autos verificamos que o Mandado de Procedimento Fiscal nº 09304444F00 a fl. 24 foi emitido em 09/05/2006, e com validade até 02/09/2006. O MPF-C nº 09304444C01 a fl. 26 foi emitido em 29/08/2006, com validade até 29/09/2006. O MPF-C nº 09304444C02 a fl. 28 foi emitido em 14/09/2006, com validade até 13/11/2006. O MPF-C nº 09304444C03 a fl. 30 foi emitido em 25/09/2006, com validade até 21/11/2006. O MPF-C nº 09304444C04 a fl. 32 foi emitido em 17/11/2006, com validade até 16/01/2007. Finalmente, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação do MPF, a fl. 34, informa e registra todas as prorrogações do Mandado de Procedimento Fiscal em questão.

Conforme demonstrado, todos os Mandados de Procedimento Fiscal Complementares houveram-se por emitidos ainda na vigência temporal do MPF anterior, não havendo que se falar em MPF vencido.

Conforme muito bem salientou o Recorrente em seu Recurso Voluntário, para que o mecanismo do MPF funcione “é preciso respeitar as regras estabelecidas, bem como o direito das partes”.

A regra vigente à data dos fatos encontra-se exposta nos parágrafos anteriores. É direito da parte do Fisco efetuar a prorrogação do MPF mediante registro eletrônico e fornecer ao Fiscalizado o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, quando do primeiro ato de ofício praticado.

Assim procedeu a fiscalização. O MPF-C nº 09304444C01 a fl. 26 foi emitido em 29/08/2006, e levado à ciência do contribuinte em 11/09/2006. O MPF-C nº 09304444C02 a fl. 28 foi emitido em 14/09/2006, e levado à ciência do Sr. Valter Mattos

Junior no mesmo dia. O MPF-C nº 09304444C03 a fl. 30 foi emitido em 25/09/2006, e levado à ciência do Sr. Valter Mattos Junior no mesmo dia, que negou-se a assina-lo. O MPF-C nº 09304444C04 a fl. 32 foi emitido em 17/11/2006, e levado à ciência do sujeito passivo no três dias depois. Neste caso também o Sr. Valter negou-se a assinar o documento.

Quem é que não está respeitando as regras estabelecidas ?

Tais documentos, formalizados em fiel conformidade com a legislação tributária vigente, encurrala contra as cordas qualquer alegação de nulidade do lançamento por vícios de ciência do MPF ou de suas prorrogações.

## 2.2. DO CERCEAMENTO DE DEFESA

Alega o Recorrente que a concessão do prazo de 15 dias para o oferecimento de defesa administrativa consubstanciou-se em cerceamento de defesa.

A razão não lhe é amiga.

O prazo concedido ao notificado para a apresentação de impugnação à Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD tem natureza estritamente legal, nos termos do Parágrafo Único do art. 37 da Lei nº 8.212/91 c.c. §1º do art. 293 do RPS. Saliente-se, ademais, que o legislador ordinário não facultou alternativas à Administração Tributária, extirpando-lhe toda e qualquer discricionariedade associada a essa questão, não lhe atribuindo igualmente competência para afastar norma legal de cunho imperativo, como esta sobre a qual ora cerramos o foco.

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

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

*§1º Recebida a notificação de débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento. (Incluído pela Lei nº 9.711/98).*

*§2º Por ocasião da notificação de débito ou, quando for o caso, da inscrição na Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, a fiscalização poderá proceder ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo, conforme dispuser aquela autarquia previdenciária, observado, no que couber, o disposto nos §§ 1º a 6º, 8º e 9º do art. 64 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. (Incluído pela Lei nº 9.711/98).*

### **Regulamento da Previdência Social**

*Art. 293. Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, será lavrado auto de infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, dia e hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes. (Redação dada pelo Decreto no 6.103, de 30 de abril de 2007)*

*§1º Recebido o auto de infração, o autuado terá o prazo de quinze dias, a contar da ciência, para efetuar o pagamento da multa com redução de cinquenta por cento ou impugnar a autuação. (Redação dada pelo Decreto no 4.032/2001)*

Por outro vértice, caminhando *pari passu* com as normas legais supra aludidas, a Portaria MPS nº 520, de 19 de maio de 2004, que disciplina os processos administrativos decorrentes de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito e de Auto de Infração, no âmbito do Ministério da Previdência Social, sem transbordar as margens erigidas pela lei, determina de forma expressa, mediante o preceito encartado em seu art. 35, que os prazos para impugnação ou recurso não serão prorrogados. Consigna, ainda, ser o prazo de impugnação o próprio e específico para o oferecimento de alegações e produção de provas documentais, sob pena de preclusão, ressalvadas as hipóteses excepcionais elencadas taxativamente no §1º do seu art. 9º, adiante transcrita.

#### **Portaria MPS nº 520, de 19 de maio de 2004.**

*Art. 9 A impugnação mencionará:*

*(..)*

*§1º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos*

*Art. 35. Os prazos para impugnação ou recurso não serão prorrogados. (grifos nossos)*

*§1º Os prazos serão contínuos e começam a correr a partir da data da cientificação válida, excluindo-se da contagem o dia do começo e incluindo-se o do vencimento.*

*§2º Os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal no órgão em que tramita o processo ou deva ser praticado o ato.*

*§3º Considera-se prorrogado o prazo até o primeiro dia útil seguinte se o vencimento cair em dia em que não houver expediente ou este for encerrado antes do horário normal.*

Na mesma prumada, a legislação previdenciária somente autoriza o recebimento de provas documentais fora do prazo de impugnação caso o sujeito passivo logre

comprovar ter havido impossibilidade de sua apresentação oportuna, **por motivo de força maior**, ou se a prova se referir a fato ou a direito superveniente, ou ainda, em último caso, caso o documento se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Fora dessas hipóteses, restará preclusa a oportunidade de apresentação de provas documentais.

No que pertine à aplicação subsidiária das disposições contidas no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, cumpre trazer à baila, de molde a nocautear eventuais incertezas, que tais disposições apenas seriam aplicáveis, tão somente, nas hipóteses de omissão da legislação de regência. É o que determina o art. 43 da Portaria MPS nº 520/2004 corroborado pelas disposições inscritas no art. 108 do Código Tributário Nacional, em atenção ao princípio da especialidade das leis.

**Portaria MPS nº 520, de 19 de maio de 2004.**

*Art. 43. Nos casos de omissão desta Portaria, aplicam-se sucessivamente, se houver compatibilidade, as disposições do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, do Código de Processo Civil e da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.*

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a **legislação tributária** utilizará sucessivamente, na ordem indicada: (grifos nossos)*

*I - a analogia;*

*II - os princípios gerais de direito tributário;*

*III - os princípios gerais de direito público;*

*IV - a equidade.*

*§1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.*

*§2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.*

Nesse panorama, ante a existência de diploma normativo específico disciplinando o Processo Administrativo Fiscal nas ordens do Ministério da Previdência Social, e ostentando tal diploma norma expressa dispondo sobre a impossibilidade de dilação do prazo de impugnação, mudas se tornam as vozes dimanadas do Decreto nº 70.235/72, não ecoando nos plenários do órgão julgador de 1ª instância daquela participação ministerial.

E não se menospreze a normatividade da Portaria MPS nº 520/2004 antes citada. Isto porque o art. 96 c.c. art. 100, I , ambos do CTN, qualificam os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas como “*normas complementares das leis*”, e, como tal, abraçadas pelo conceito legal de “*Legislação Tributária*”.

**Código Tributário Nacional - CTN**

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

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

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;* (grifos nossos)

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

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

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

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

Revela-se totalmente desmedida e extremamente distante da razoabilidade a incidência da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN, como requerida pelo Recorrente.

A uma, porque a sujeição do Processo Administrativo Fiscal referente a constituição de crédito de contribuições previdenciárias ao regime jurídico encartado no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, apenas se deu a contar de 1º de abril de 2008, quando já se havia exaurido, por completo, há mais de ano, o prazo para a apresentação de defesa administrativa em face do lançamento, sendo caso de preclusão consumativa e temporal.

A duas, porque a retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN apenas se aplica quando a novel legislação for expressamente interpretativa – o que não é o caso -, ou quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, deixe de defini-lo como infração, deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo ou lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, circunstâncias essa que, francamente, não se aplicam ao caso *sub examine*.

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

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Por tais razões, rejeitamos a preliminar de cerceamento de defesa.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

### **3. DO MÉRITO**

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

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que, em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho.

#### **3.1. DA AFERIÇÃO INDIRETA**

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

##### **Constituição Federal de 1988**

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

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

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

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

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

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

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

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

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*(...)*

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

*(...)*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No caso em apreciação, colhemos do Relatório Fiscal que durante os procedimentos fiscais, diversos livros diários e razão, além de folhas de pagamento e RAIS, que haviam sido entregues pela empresa, foram subtraídos pelo sócio Sr. Valter Mattos Junior e por pessoa apresentada como seu contador, da sala onde estavam sendo analisados pela fiscalização, sob o pretexto de suposta necessidade de análise mais detalhada dos livros, folhas de pagamentos e demais documentos, para localizar os lançamentos contábeis da obra, objeto da fiscalização. Ao retornar à empresa, em 25/09/2006, o sócio Sr. Valter Mattos Junior recusou-se a disponibilizar para a fiscalização qualquer documento.

Acrescenta o auditor fiscal que, mesmo diante da recusa de apresentação dos documentos, foi entregue ao sócio novo TIAD, solicitando a apresentação dos documentos no endereço da Unidade de Atendimento da Receita Previdenciária – UARP, em São Carlos, no

dia 27/09/2006, às 15:30h. Soma-se a isso o fato de haver sido emitido e entregue ao Sr. Válter, Mandado de Procedimento Fiscal Complementar estendendo o período fiscalizado até 08/2006, para que fosse possível, através da contabilidade, verificar a data do término da obra, visto que esta continuou após a emissão do habite-se. O sócio assinou o documento e seguindo orientação do Sr. José Roberto Rodazza, riscou a sua assinatura.

Em ádito, em 20/11/2006 novo TIAD foi emitido, com data para apresentação dos documentos em 23/11/2006, porém nenhum documento foi apresentado.

Assim, diante da recusa e sonegação de documentos perpetradas pelo Recorrente, outra alternativa não se abriu à fiscalização que não apurar o montante devido por aferição indireta da base de cálculo, autorizada que estava pelos permissivos legais encartados nos §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, transferindo-se para o sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

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

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

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

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

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

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

*Art. 429. A aferição indireta da remuneração dos segurados despendida em obra de construção civil sob responsabilidade de pessoa jurídica ou de pessoa física, com base na área construída*

*e no padrão da obra, será efetuada de acordo com os procedimentos estabelecidos no Capítulo IV deste Título.*

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

*§1º Custo Unitário Básico - CUB é a parte do custo por metro quadrado da construção do projeto-padrão considerado, calculado pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil de acordo com a Norma Técnica nº 12.721, de 2006, da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT, e é utilizado para a avaliação dos custos de construção das edificações. (Redação dada pela IN SRP nº 24, de 30/03/2007) (Vide art. 3º da IN SRP nº 24, de 30/04/2007)*

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

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

*I - na competência de emissão do ARO;*

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

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

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

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

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

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

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

O Aviso de Regularização de Obra a fls. 68/76 apresenta as memórias de cálculo utilizadas pela fiscalização para a apuração, mediante arbitramento, da base de cálculo das contribuições previdenciárias objetos do presente lançamento.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Art. 434. A apuração por aferição indireta, com base na área construída e no padrão da obra, da remuneração da mão-de-obra empregada na execução de obra de construção civil sob responsabilidade de pessoa jurídica, inclusive a relativa à execução de conjunto habitacional popular, definido no inciso*

---

*XXVI do art. 413, quando a empresa não apresentar a contabilidade, será efetuada de acordo com os procedimentos estabelecidos neste Capítulo.*

*Subseção I Custo Unitário Básico (CUB)*

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

*§1º Custo Unitário Básico - CUB é a parte do custo por metro quadrado da construção do projeto-padrão considerado, calculado pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil de acordo com a Norma Técnica nº 12.721, de 2006, da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT, e é utilizado para a avaliação dos custos de construção das edificações. (Redação dada pela IN SRP nº 24, de 30/03/2007) (Vide art. 3º da IN SRP nº 24, de 30/04/2007)*

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

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

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

Nas oportunidades que teve de se manifestar nos autos do processo, o Recorrente não honrou produzir as provas necessárias à elisão do lançamento tributário que ora se edifica. Limitou-se a alegar que a fiscalização teria se valido do método de aferição indireta, com uso do CUB, desprezando a documentação em poder da empresa, mas gravitando à distância do núcleo jurídico sensível do qual se irradiaram os fundamentos de fato e de direito que forneceram esteio ao lançamento em debate.

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

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

Mas assim não se sucedeu. Optou, a seu risco, por exortar asserções totalmente alheias aos fundamentos objetivos da presente autuação, as quais se mostraram

insuficientes para elidir a imputação que lhe fora infligida pela fiscalização previdenciária, não obtendo sucesso, assim, em desincumbir-se do encargo que lhe pesava e se lhe mostrava contrário, eis que não produziu os meios de prova hábeis a desconstituir o lançamento que ora se opera.

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

Diante de tal panorama, se nos antolha correto o procedimento levado a efeito pela autoridade fiscal.

#### **4. CONCLUSÃO:**

Pelos motivos expostos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva



## Ministério da Fazenda

### PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

#### Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por ARLINDO DA COSTA E SILVA em 27/11/2012 19:54:59.

Documento autenticado digitalmente por ARLINDO DA COSTA E SILVA em 27/11/2012.

Documento assinado digitalmente por: LIEGE LACROIX THOMASI em 27/11/2012 e ARLINDO DA COSTA E SILVA em 27/11/2012.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 03/10/2019.

#### Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

**EP03.1019.10337.O3N2**

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:**  
**8A2D800DD5CD021A0AE6B0F23F6B59B7783D4388**