



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

Processo nº 37322.000115/2006-75
Recurso nº 263.359 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2302-01.895 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD
Recorrentes CONSTRUTORA LR LTDA E OUTRO
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/10/2005 a 31/10/2005

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. APRECIAÇÃO DA PROVA. CRITÉRIO DA LIVRE CONVICÇÃO.

A autoridade julgadora tem liberdade para apreciar livremente as provas produzidas nos autos e emitir sua decisão em conformidade com a sua íntima convicção, ressalvados as hipóteses irradiadoras de efeitos vinculantes previstas na Lei Maior e em leis específicas, podendo determinar de ofício as diligências que entender necessárias.

PERÍCIA. AUSÊNCIA DE REQUISITOS LEGAIS. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A perícia tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 9º da Portaria MPS nº 520/2004.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO ADMINISTRATIVO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE E LEGALIDADE. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Tendo em vista o consagrado atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, gênero do qual o lançamento tributário é espécie, opera-se a inversão do encargo probatório, repousando sobre o notificado o ônus de desconstituir o lançamento ora em consumação. Havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor dessa presunção.

DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE. AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO.

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, é 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.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. LIVRE CONVENCIMENTO.

O julgador não é obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. Cabe a ele decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.

ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. CONSTRUÇÃO CIVIL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INEXISTÊNCIA.

Nos contratos por empreitada total de construção civil firmados pela Administração Pública, fica esta dispensada tanto da retenção de 11% como da responsabilidade solidária. Na hipótese de a referida contratação ser firmada mediante empreitada parcial ou de o contrato ter por objeto serviços de construção civil, sejam eles prestados por cessão ou por empreitada de mão de obra, ambos contratante e contratados estarão sujeitos ao regime da retenção de 11% de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Recurso de Ofício Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Por unanimidade de votos, em conceder provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Deve ser excluído o Município da responsabilidade solidária.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liége Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Jhonatas Ribeiro da Silva e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/10/2005

Data da lavratura da NFLD: 20/12/2005.

Data da Ciência da NFLD: 21/12/2005.

Trata-se de crédito tributário lançado em desfavor da empresa em epígrafe, 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 incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos trabalhadores da obra de construção civil, apurados mediante aferição indireta, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 587/604 e anexos.

Informa a Autoridade Lançadora que os valores lançados na presente notificação foram apurados por arbitramento, de acordo com o art. 33 da Lei nº 8.212/91, com base na área construída e no padrão da obra, em razão de a fiscalização ter constatado que a contabilidade da Construtora LR Ltda apresentava diversas inconsistências, levando a concluir que sua escrita contábil não registrava o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, não espelhando a realidade dos fatos. Para o arbitramento do custo da obra e da mão-de-obra foi utilizada a tabela CUB, calculada pelo SINDUSCON, que representa o custo global da construção para as empresas em geral.

O crédito tributário objeto do vertente lançamento foi, também, lançado por solidariedade em face do contratante, Prefeitura Municipal de Taubaté, na forma de empreitada total, para a execução das seguintes obras:

- a) 37.740.04045-77 - Loteamento Santa Tereza - Taubaté - 250 unidades habitacionais - área 11.000,50 m².
- b) 37.740.04028-70 - Rua Lindoia - Taubaté - 196 unidades habitacionais - área 6.432,36 m².

Irresignada com o supracitado lançamento tributário, a notificada apresentou impugnação ao lançamento a fls. 40/58, e aditamento à defesa a fls. 78/80 e 796/798. A solidária ofereceu defesa administrativa a fls. 113/120.

A Seção de Contencioso Administrativo da Secretaria da Receita Previdenciária em Bauru/SP baixou o feito em diligência para que a fiscalização se manifestasse, de forma conclusiva, sobre matérias de fato trazidas aos autos pelas Impugnantes, conforme Despacho a fl. 799.

A Fiscalização manifestou-se na forma presente na Informação Fiscal à fls. 804/815.

Devidamente cientificado da Informação Fiscal aludida no parágrafo precedente, os devedores principal e solidário manifestaram-se nos autos, nos termos pautados nos documentos a fls. 824/837 e 843/848, respectivamente.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II/SP lavrou decisão administrativa textualizada no Acórdão a fls. 861/869, julgando procedente em parte a Notificação Fiscal em debate, retificando o lançamento em foco na forma assentada no Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR a fl. 860, e recorrendo de ofício de sua decisão.

Os devedores principal e solidário foram cientificados da decisão de 1ª instância no dia 27 de fevereiro de 2007, conforme Avisos de Recebimento a fls. 872/873.

Inconformados com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o Devedor Principal interpôs recurso voluntário, a fls. 878/889 respaldando suas inconformidades em argumentação desenvolvida nos seguintes elementos:

- Que não há qualquer previsão legal que autorize a remessa dos autos, em diligência, a Autoridade Notificante para apreciação das matérias alegadas, o que implica a nulidade do lançamento;
- Que, com relação à fiscalização ocorrida no ano de 2.000 e a consequente refiscalização concretizada na ação fiscal em debate, os argumentos expendidos pela Impugnante não foram analisados pelo acórdão recorrido;
- Que o indeferimento de perícia violou o sistema constitucional processual brasileiro, eis que a produção de provas é um direito constitucional do contribuinte, que se deriva do devido processo legal e amplo defesa
- Que a exclusão de determinadas atividades do Custo Unitário Básico se deu com desprezo à lei;
- Que é merecedor do benefício da redução da multa de mora em 50%, uma vez que, por se tratar de aferição, fato não previsto e naturalmente indesejado pela recorrente, torna a declaração em GFIP impossível;
- Que as casas populares não foram calculadas pela tabela CUB SINDUSCON, fato que contraria a lei que rege o arbitramento;
- Que o Acórdão recorrido não acolheu os fundamentos jurídicos e técnicos que constam do Parecer. Aduz que a decisão deixou de motivar a não procedência destes fundamentos, em afronta aos princípios processuais que regem o contencioso administrativo tributário;

Alfim, requer o devedor principal a improcedência do lançamento ou a decretação de sua nulidade.

O devedor solidário deixou transcorrer *in albis* o prazo recursal, não oferecendo contestação à decisão de 1ª Instância.

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 27/02/2008. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 24 de março 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. DAS ALEGAÇÕES DE NULIDADE.

Prega o Recorrente a nulidade da NFLD em julgo, ao argumento de inexistência de previsão legal que autorize a remessa dos autos a Autoridade Notificante para apreciação das matérias alegadas.

A razão não lhe sorri, porém.

O sistema jurídico brasileiro adota o critério do livre convencimento, tendo a autoridade julgadora liberdade para apreciar livremente as provas produzidas nos autos e emitir sua decisão em conformidade com a sua íntima convicção, ressalvados os casos previstos na Lei Maior e em leis específicas que irradiem efeitos vinculantes, podendo determinar de ofício as diligências que entender necessárias.

Decreto nº 70.235/72

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

No caso em apreço, necessitando o Órgão Julgador de 1ª Instância de maiores esclarecimentos a respeito de matérias de fato alegadas pelos Impugnantes, baixou o feito em diligência para que a autoridade lançadora se manifestasse a respeito da alegada refiscalização, desconsideração da contabilidade, atividades excluídas do CUB, valores arbitrados, área efetivamente construída pela Construtora LR Ltda e retenção efetuadas pela contratante, providência essa perfeitamente prevista na legislação tributária, a qual, ao que tudo indica, o Recorrente desconhece.

Cite-se que, do resultado do incidente processual acima aludido, teve ciência o Recorrente, em atenção aos imperativos do contraditório e da ampla defesa, havendo lhe sido assinalado prazo para se manifestar nos autos, faculdade essa que se houve por aproveitada a fls. 824/837.

Por outro viés, a oitiva da autoridade lançadora pode ser interpretada também como réplica às alegações impeditivas, modificativas ou impeditivas do direito do Fisco Federal, procedimento que encontra amparo no Código de Processo Civil, aplicado por analogia ao Processo Administrativo Fiscal.

Com efeito, a Constituição Federal de 1988 outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

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 da interpretação e integração da Legislação Tributária, no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo Constituinte Originário, o CTN honrou prescrever, com propriedade, que, na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária pode se utilizar da analogia.

Código Tributário Nacional - CTN

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

- 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 contexto, ante a oposição de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito pretendido pela Fazenda Pública, o julgador pode requerer a audiência da autora da demanda administrativa, de molde a robustecer sua convicção sobre a solução a ser adotada para o litígio administrativo fiscal, a teor do art. 326 do CPC, aplicado analogicamente ao Processo Administrativo Fiscal.

Código de Processo Civil

Art. 326. Se o réu, reconhecendo o fato em que se fundou a ação, outro lhe opuser impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor, este será ouvido no prazo de 10 (dez) dias, facultando-lhe o juiz a produção de prova documental.

2.2. DO CERCEAMENTO DE DEFESA

Alega o Recorrente que o indeferimento de perícia violou o sistema constitucional processual brasileiro, eis que a produção de provas é um direito constitucional do contribuinte, que se deriva do devido processo legal e amplo defesa.

Razão não lhe assiste.

Cumpre de plano ressaltar, de molde a nocautear qualquer dúvida, que a perícia tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a solução da controvérsia objeto do litígio.

Nesse panorama, a produção de prova pericial revela-se apropriada e útil somente nos casos em que a verdade material não puder ser alcançada de outra forma mais célere e simples. Por tal razão, as autoridades a quem incumbe o julgamento do feito frequentemente indeferem solicitações de diligência ou perícias sob o fundamento de que as informações requeridas pelo contribuinte não serem necessárias à solução do litígio ou já estarem elucidadas, por meios, nos documentos acostados aos autos.

Estatisticamente, constata-se que grande parte dos requerimentos de perícia aviados no processo administrativo fiscal versa sobre o exame de situações fáticas, cujo teor já é do conhecimento do auditor fiscal no momento da formalização do lançamento, eis que sindicado e esclarecido durante todo o curso da ação fiscal. Diante desse quadro, o reexame de tais informações por outro especialista somente se revelaria necessário se ainda perdurassem dúvidas quanto ao convencimento da autoridade julgadora quanto às matérias de fato a serem consideradas no julgamento do processo.

Por óbvio, nada impede que o contribuinte venha aos autos demonstrar a questão que se queira discutir no levantamento fiscal, e o motivo pelo qual a prova não possa ser trazida diretamente aos autos, já que os julgadores administrativos têm, como requisito para o exercício de suas funções, o conhecimento da matéria tributária. Nada obstante, a palavra final acerca da conveniência e oportunidade da produção da prova pericial caberá sempre à autoridade julgadora, a teor do preceito inscrito no *caput* do art. 11 da Portaria MPS nº 520/2004, c.c. art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

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

Art. 11. A autoridade julgadora determinará de ofício ou a requerimento do interessado, a realização de diligência ou perícia, quando as entender necessárias, indeferindo, mediante despacho fundamentado ou na respectiva Decisão-Notificação, aquelas que considerar prescindíveis, protelatórias ou impraticáveis.

§1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 9º. (grifos nossos)

§2º O interessado será cientificado da determinação para realização da perícia por meio de Despacho, que indicará o procedimento a ser observado.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, *indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis*, observando o disposto no art. 28, *in fine*. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)

Não se mostra despidendo lembrar que a legislação tributária que rege o Processo Administrativo Fiscal aponta que o foro apropriado para a contradita aos termos do lançamento concentra-se na fase processual da impugnação, cujo oferecimento instaura a fase litigiosa do procedimento.

De outro eito, mostra-se auspicioso destacar que o art. 9º da Portaria MPS nº 520, de 19 de maio de 2004, sob cuja égide desenvolve-se o presente Processo Administrativo Fiscal, estipula que a impugnação tem que ser formalizada com os documentos em que se fundamentar a defesa do impugnante, devendo mencionar o correspondente instrumento de bloqueio, as perícias pretendidas, expostos obrigatoriamente os motivos que as justifiquem, a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, o nome, o endereço e a qualificação profissional do perito indicado, sob pena de o pedido de perícia ser tido como não formulado.

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

Art. 9 A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (grifos nossos)

IV - as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito.

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

- 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**

§2º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§3º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pelo Conselho de Recursos da Previdência Social.

§4º A matéria de fato, se impertinente, será apreciada pela autoridade competente por meio de Despacho ou nas contrarrazões, se houver recurso.

§5º A decisão deverá ser reformada quando a matéria de fato for pertinente.

§6º Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

§7º As provas documentais, quando em cópias, deverão ser autenticadas, por servidor da Previdência Social, mediante conferência com os originais ou em cartório.

§8º Em caso de discussão judicial que tenha relação com os fatos geradores incluídos em Notificação Fiscal de Lançamento de Débito ou Auto de Infração, o contribuinte deverá juntar cópia da petição inicial, do agravo, da liminar, da tutela antecipada, da sentença e do acórdão proferidos.

As normas contidas nos dispositivos legislativos acima revisitados não discrepam do conteúdo normativo inserto nos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72, *ad litteram*:

DECRETO nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748/93)

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, **expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.** (Redação dada pela Lei nº 8.748/93) (grifos nossos)*

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)

§1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748/93) (grifos nossos)

Impende observar, ademais, que os efeitos fixados no §1º do art. 11 da Portaria MPS nº 520/2004 não se sujeitam ao jugo da discricionariedade da autoridade fazendária. Eles decorrem *ex lege*, não tendo o legislador infraconstitucional facultado alternativas.

No caso presente, o Impugnante, em sua defesa administrativa, apenas formulou pedido singelo de perícia sem observar os requisitos essenciais fixados no inciso IV do art. 9º da Portaria MPS nº 520/2004. Além de não demonstrar a sua necessidade, o Impugnante não atendeu aos requisitos legais para a realização da perícia requerida, deixando de formular os quesitos referentes aos exames desejados, tampouco o nome, endereço, e qualificação do profissional do seu perito.

Nesse contexto, imperiosa é a incidência do preceito inscrito no §1º do supra transcrito art. 11 da Portaria MPS nº 520/2004, impondo-se que seja considerado como não formulado o aventado pedido de perícia.

Tal orientação não se conflita com os mandamentos normativos previstos no art. 16 do Decreto nº 70.235/72, *in verbis*:

DECRETO nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748/93)

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, **expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.** (Redação dada pela Lei nº 8.748/93) (grifos nossos)*

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)

*§1º **Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.** (Incluído pela Lei nº 8.748/93) (grifos nossos)*

2.3. DA ALEGADA REFISCALIZAÇÃO

Alega o Recorrente que, com relação à fiscalização ocorrida no ano de 2.000 e a consequente refiscalização concretizada na ação fiscal em debate, os argumentos expendidos pela Impugnante não foram analisados pelo acórdão recorrido.

Razão não lhe assiste.

De início, não se mostra verborrágico enfatizar que, consoante jurisprudência assente nos tribunais superiores, o julgador não é obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a

um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu no caso presente.

Por outro viés, a leitura das razões de fato e de direito dispostas no processo não se presta a satisfazer a tese defendida pelo contribuinte ou pela sua ótica, tampouco àquelas esposadas pelo Fisco, sendo imperioso, outrossim, que o julgador se atenha à *mens lege*, tão somente.

Nesse sentido:

O Tribunal de origem não precisaria refutar, um a um, todos os argumentos elencados pela parte ora agravante, mas apenas decidir as questões postas. Portanto, ainda que não tenha se referido expressamente a todas as teses de defesa, as matérias que foram devolvidas à apreciação da Corte a quo estão devidamente apreciadas.

É cediço, no STJ, que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu.

Ressalte-se, ainda, que cabe ao magistrado decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.

Nessa linha de raciocínio, o disposto no art. 131 do Código de Processo Civil: "Art. 131. O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento." (AgRg no REsp nº 1.130.754, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 13.04.2010).

Ou ainda:

"o magistrado não é obrigado a responder todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem é obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados " (REsp 684.311/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ 18.4.2006).

O caso ora em debate, a todo ver, nada tem a ver com refiscalização. Trata-se de procedimento administrativo inovador, tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a determinar a matéria tributável, a calcular o montante do tributo devido e a identificar o sujeito passivo da obrigação em apreço, visando a constituir o crédito tributário correspondente.

Tal circunstância foi perfeitamente apresentada ao Recorrente no acórdão hostilizado, conforme se extrai do seguinte excerto, a fls. 866/867.

“Do novo procedimento fiscal

Não se trata de procedimento de refiscalização. A presente notificação decorre de novo procedimento fiscal, devidamente precedido de mandado, nº 9259204.

Diante disso, em que pesem as alegações do defendente, o período de apuração não é o mesmo; tampouco os fatos geradores pois são obras distintas.

Nesse contexto, presente ação fiscal foi empreendida para lançamento de débito em período posterior a 1994, ao passo que a ação fiscal anterior, de MPF 9184741, se limitou a competências até o referido ano, visto que estavam prestes a serem atingidas pela decadência.”

Portanto, não procede a alegação desfiada pelo Recorrente de que os argumentos expendidos pela Impugnante com relação à fiscalização ocorrida no ano de 2.000 e a suposta refiscalização não teriam sido analisados pelo acórdão recorrido.

... e nem poderiam!

A uma, porque não se trata de refiscalização.

A duas, porque as matérias e questões pertinentes à fiscalização ocorrida no ano de 2000 não integram o presente litígio, não havendo em relação a elas se instaurado o contencioso administrativo.

Também se revela teratológica a afirmação assinada pelo Recorrente de que “... o Relatório Fiscal, no item 5, informa que a ação fiscal que originou o presente lançamento é conclusão da ação fiscal iniciada em 2004”. Transcrevemos abaixo o item 5 do referido Relatório Fiscal.

“5. A forma de apuração da remuneração da mão de obra com base na área construída e no padrão foi feita conforme estabelecido na Instrução Normativa SRP nº 03 de 14/07/2005.

Foram verificadas as folhas de pagamento da Construtora LR específica para cada obra, sendo constatado que as contribuições previdenciárias incidentes sobre estas remunerações estão regularizadas.

Aferido o valor devido para a obra com base no padrão e área construída, deduzindo-se, mensalmente, transformando-se em área regularizada na competência, as remunerações regulares vinculadas à obra, compostas pelo total da mão de obra direta aplicada (total da folha de pagamento menos os salários de funções que não fazem parte do CUB), 5% dos valores das notas fiscais de aquisição de concreto usinado para a obra e a mão de obra de terceiros.

A apuração das remunerações vinculadas à obra está demonstrada no Anexo - "Remunerações Vinculadas a Obra" e o cálculo da remuneração com base no padrão da obra e Área construída está no Anexo "ARO — Aviso para Regularização de Obra".

A cegueira deve ter, com certeza, alcançado este Relator, pois não logramos identificar no trecho suso transcrito a afirmativa de que a ação fiscal que deu origem ao presente lançamento seja conclusão da ação fiscal iniciada em 2004.

Se mostra igualmente desconexa a afirmativa recursal de que “O Acórdão nº 17-19.898, da 8ª Turma DRJ/SPOII, reconheceu o equívoco constante do Relatório Fiscal nas fls. 867 no seu 2º parágrafo”.

Transcrevemos, uma vez mais, o 2º parágrafo da fl. 867:

“Nesse contexto, presente ação fiscal foi empreendida para lançamento de débito em período posterior a 1994, ao passo que a ação fiscal anterior, de MPF 9184741, se limitou a competências até o referido ano, visto que estavam prestes a serem atingidas pela decadência.”

Onde estará o reconhecimento, pela 8ª Turma DRJ/SPOII, de equívoco constante do Relatório Fiscal, vislumbrado pelo Recorrente? Não há qualquer equívoco no Relatório Fiscal, uma vez que, em canto algum, consta a afirmação de que o vertente lançamento seja conclusão da ação fiscal iniciada em 2004.

Além disso, não há que se falar em incidência do preceito inscrito no art. 146 do CTN, uma vez que o caso em estudo não trata de qualquer modificação introduzida de ofício, tampouco em razão de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento.

Ao contrário, trata-se de lançamento novo, promovido *ex officio*, com fulcro no art. 37 da Lei nº 8.212/91, c.c. art. 142 do CTN.

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 do 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, de 1998).

§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, de 1998).

Vencidas as preliminares, passamos à análise do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumprido 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.

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 discriminada, 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 jurídicos tributários 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, estatuinto 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 e da Informação Fiscal a fls. 804/815, que em 2003 a empresa apresentou à fiscalização da Previdência Social um Livro Diário relativo à movimentação financeira do ano de 2001 e, em 2004, para esse mesmo período, apresentou outro Livro, os dois regularmente registrados - Livros Diário do ano de 2001 com registros 1447 (Dois Volumes) e 239 (Dois Volumes).

Registre-se que todos os volumes do livro diário apresentados foram apreendidos conforme cópias dos Autos de Apreensão, Guarda e Devolução de Documentos — AGD a fl. 76, para permitir à autoridade policial a apuração do crime.

A empresa alega, em 06/01/2006, ter procedido à recomposição da contabilidade para adequá-la a realidade documental da empresa. Todavia, fez acostar a fl. 77

cópia de Certidão de registro dos volumes do livro diário, emitida em 05/01/2006, onde constam os citados livros 239 e 1447.

Além disso, a contabilidade da empresa informa que foram aplicados materiais, diga-se, consumo desses materiais, mas não registra qualquer informação sobre a mão de obra empregada.

Mas não é só. Há mais. Foram anexadas as fls. 95/111 cópias das DIPJ 2000 - ano calendário 1999 e retificadora; DIPJ 2001 - ano calendário 2000 e retificadora, DIPJ 2002 - ano calendário 2001 e duas retificadoras e DIPJ 2003 - ano calendário 2002 e retificadora.

Tais informações, todavia, não constam do Sistema SIF - Receita, Previdenciária.

Para o exercício de 2001 observa-se a fls. 103/108, que foram entregues as seguintes DIPJ:

- Em 25/10/2002, não retificadora, com receita da prestação de serviços de R\$ 2.855.000,69;
- Em 10/12/2003, uma retificadora com a receita da prestação de serviços de R\$ 3.616.356,64, valor constante da demonstração de resultado do exercício contida no Livro Diário 2001, registro 1447, de 30/09/2004, apresentado quando da ação fiscal iniciada em 27/09/2004;
- Em 31/01/2006, ou seja, após o encerramento da ação fiscal e da apresentação da impugnação, uma retificadora com a receita da prestação de serviços de R\$ 6.729.489,33, valor constante da demonstração de resultado do exercício contida no Livro Diário 2001, registro 239 de 06/02/2003, que não foi apresentado à fiscalização em 2004.

Desta forma, nota-se que após o início da ação fiscal de 2004, foi registrado o Livro Diário nº 1447, de 30/09/2004, com o faturamento retificado na Receita Federal, em 10/12/2003. Posteriormente, em 31/01/2006, após o encerramento da vertente ação fiscal, retificou-se perante a Receita Federal o faturamento de acordo com o Livro Diário nº 239, registrado em 06/02/2003, ao qual a fiscalização não teve acesso.

Dessai de tais constatações que a empresa elabora diversos Livros Diários para um mesmo exercício, registrando, cada um, resultados diferentes, inclusive divergentes do declarado à Receita Federal, restando assim cabalmente demonstrado que Contabilidade não registra a real movimentação financeira da empresa.

No caso *sub oculi*, o exame dos livros fiscais apresentados revelou que a contabilidade da empresa não registrava o real movimento de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro. Assim, outra alternativa não se abriu à fiscalização que não apurar o montante devido por aferição indireta da base de cálculo, autorizada que estava pelo

permissivo legal encartado no §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 procedimental interna, não interferindo, de maneira alguma, *extra muros*, eis que não vinculam nem impõem obrigações, de qualquer espécie, aos contribuintes. A abrangência de seus comandos, advirta-se, restringe-se, tão somente, ao critério de apuração indireta das bases de cálculo de contribuições previdenciárias, nada mais.

Em outros casos, a fiscalização tem 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, o princípio da razoabilidade. Usualmente, vale-se a fiscalização de um critério de analogia da empresa fiscalizada com as demais empresas atuantes no mesmo ramo e que se encontram em situações similares. Muitas outras ocasiões, tem a autoridade fiscal que extrair de outras fontes de informações, tais como previsões contratuais, o montante da base de cálculo do tributo, para determinar o montante devido.

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

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

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

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

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

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

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

I - na competência de emissão do ARO;

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

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

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

I - da localidade da obra ou, inexistindo estas;

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

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

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

As planilhas a fls. 23/36 apresentam as memórias de cálculo utilizadas pela fiscalização para a apuração, mediante arbitramento, da base de cálculo das contribuições previdenciárias objetos do presente lançamento.

O loteamento Santa Tereza, obra 37.740.04045-77, com 250 unidades residenciais subsumiu-se ao seguinte enquadramento: H1-2QB, tipo 11.

H1- Obra com apenas 1 (um) pavimento;

2Q - Edifício residencial com unidades com 1 (um) ou 2 (dois) quartos ;

B - Padrão baixo. Unidade com até 100 m².

Tipo 11 – alvenaria.

CUB para casa popular.

Área construída : 11000,50 m².

Área Regularizada: 976,67 m².

Área a regularizar: 10.023,83 m².

Os recolhimentos efetuados pela empresa vinculados à obra, assim como as áreas regularizadas correspondentes, e os valores do Custo Unitário Básico de Casa Popular em cada competência encontram-se arrolados nas planilhas a fls. 23/30.

O loteamento Rua Lindóia, obra 37.740.04028-70, com 196 unidades residenciais, subsumiu-se ao seguinte enquadramento: H1-2QB, tipo 11.

H1- Obra com apenas 1 (um) pavimento;

2Q - Edifício residencial com unidades com 1 (um) ou 2 (dois) quartos ;

B - Padrão baixo. Unidade com até 100 m².

Tipo 11 – alvenaria.

CUB para casa popular.

Área construída : 6.432,36 m².

Área Regularizada: 1.255,68 m².

Área a regularizar: 5.176,65 m².

Os recolhimentos efetuados pela empresa vinculados à obra, assim como as áreas regularizadas correspondentes, e os valores do Custo Unitário Básico de Casa Popular em cada competência encontram-se arrolados nas planilhas a fls. 31/36.

O Recorrente alega a fl. 883 que determinadas atividades foram excluídas do CUB “*com total desprezo à lei*”, mas fica por aqui, não demonstrando a alegada contrariedade da aludida exclusão com o diploma normativo superior citado, de maneira que torna impossível a este Colegiado avaliar a existência ou não da mencionada incompatibilidade.

No Processo Administrativo Fiscal, alegar sem nada demonstrar e provar, produz o mesmo efeito prático que nada alegar.

Por outro viés, 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 e revela o presente caso. Tais procedimentos não vinculam nem impõem obrigações, de qualquer espécie, aos contribuintes.

Tivesse a empresa cumprido, com o devido rigor, as obrigações acessórias impostas pela legislação previdenciária, preparado as 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, 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, informado mensalmente em GFIP todos os dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS, como assim determinam taxativamente os incisos I, II e IV do art. 32 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 não observância da fidedignidade no registro contábil dos fatos geradores e das formalidades exigidas pela legislação tributária 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 jurídicos tributários de sua competência, no cumprimento efetivo do seu dever de ofício.

Nessas circunstâncias, as omissões/incorrekções 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 despende uma energia investigatória suplementar na apuração dos fatos geradores em realce, não somente nos documentos suso destacados, mas, igualmente, em outras fontes de informação, tais como notas fiscais de prestação de serviços, contratos, títulos diversos da contabilidade, etc.

A exclusão de determinadas atividades do CUB encontra amparo na Norma Técnica NBR 12.721 da ABNT, específica para a avaliação de custos unitários de construção para incorporação imobiliária e outras disposições para condomínios edifícios. Tal exclusão integra a metodologia de arbitramento da base de cálculo da mão de obra empregada em obra de construção civil, nos termos do art. 105, §5º da IN INSS/DC nº 69/2002.

Instrução Normativa INSS/DC nº 69, de 10 de maio de 2002

Art. 105. A remuneração relativa à mão-de-obra própria, inclusive a gratificação natalina, cujas contribuições recolhidas tenham vinculação inequívoca à obra será convertida em metro quadrado, para fins de dedução da área total apurada, dividindo-se o valor do respectivo salário-de-contribuição pelo valor do CUB e pelos percentuais de apuração de custo de mão-de-obra, relativamente a cada competência.

§1º A remuneração aproveitável para fins da dedução prevista neste artigo será a:

I - contida em documento de arrecadação recolhido na matrícula CEI da obra, com endereço da obra e com o nome do responsável, para competências até dezembro de 1998, inclusive a gratificação natalina (mão-de-obra direta). (Renumerado pela Instrução Normativa INSS/DC nº 080, de 27.08.2002).

II - constante em GFIP com comprovante de entrega, com código 155 ou 908, constantes no Manual da GFIP, específica para a matrícula CEI, acompanhada do recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes na matrícula CEI, para competências a partir de janeiro de 1999 (mão-de-obra direta). (Renumerado pela Instrução Normativa INSS/DC nº 080, de 27.08.2002).

(...)

§5º Não se aplica o disposto no §1º deste artigo à remuneração paga, devida ou creditada aos segurados profissionais não incluídos no CUB, conforme o Anexo I, nem à remuneração de

outros segurados não vinculados à obra, ainda que constante de GFIP específica da obra. (Redação dada pela Instrução Normativa INSS/DC nº 080, de 27.08.2002).

Tal orientação não diverge das normas estatuídas na IN INSS/DC nº 100/2003, cujo art. 467 assim dispõe:

Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18/12/2003

Seção II

Dos Procedimentos para Apuração da Remuneração da Mão-de-obra com Base na Área Construída e no Padrão

Art. 467. Não se aplica o disposto nesta Seção à remuneração paga, devida ou creditada aos segurados não vinculados à obra ou cuja função não integre o cálculo do CUB, ainda que conste de GFIP específica para a obra.

Na mesma prumada, assim assinala o art. 453 da IN SRP nº 3/2005.

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

Seção II

Procedimentos para Apuração da Remuneração da Mão-de-obra com Base na Área Construída e no Padrão

Art. 453. Não se aplica o disposto nesta Seção à remuneração paga, devida ou creditada aos segurados não-vinculados à obra ou cuja função não integre o cálculo do CUB, ainda que conste de GFIP referente à obra.

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.

3.2. DA MULTA DE MORA

Pondera o Recorrente ser merecedor do benefício da redução da multa de mora em 50%, uma vez que, por se tratar de aferição, fato não previsto e naturalmente indesejado pela Recorrente, torna a declaração em GFIP impossível.

Razão não lhe assiste.

De plano, deve-se trazer a lume que à redução da multa moratória, por representar renúncia fiscal, há que se emprestar interpretação restritiva, em atenção ao comando inscrito no art. 111 do CTN.

Nessa cadência, a abrangência da exegese externada no parágrafo anterior se estende, indistintamente, à norma tatuada no §4º do art. 35 da Lei nº 8.212/91, a qual há que ser acolhida em sua textualidade objetiva, de modo que somente fará jus à redução de multa de mora as contribuições previdenciárias que houverem sido, efetivamente, declaradas em GFIP em suas épocas próprias, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

(...)

§4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

No caso em análise, não se amoldando a situação do Recorrente a nenhuma das hipóteses elencadas *números clausus* no suso transcrito dispositivo legal, a multa de mora há que ser aplicada em conformidade com incisos do *caput* do art. 35 da Lei nº 8.212/91.

As alegações postadas pela empresa no item “2.2 – DA REDUÇÃO DA MULTA” a fls. 884/885 são totalmente desprovidas de fundamentação e razoabilidade. Isso porque as informações acerca dos fatos geradores de contribuições previdenciárias têm que ser declarados nas GFIP referentes à competência em que os fatos jurídicos tributários efetivamente houveram por ocorridos, e não na competência em que eles foram lançados ou apurados.

Por outro viés, mas vinho de outra pipa, a empresa em tela não figura inserida dentre aquelas dispensadas da entrega de GFIP, como assim propugna o Recorrente. Em tal condição, apenas se inserem o segurado especial, o contribuinte individual sem segurado que lhe preste serviço; os órgãos públicos em relação aos servidores estatutários filiados a regimes trabalhista e previdenciário próprios; segurado facultativo e o candidato a cargo eletivo, relativo à contratação de contribuinte individual para prestação de serviços exclusiva durante o período eleitoral. Nenhum outro mais.

3.3. DO CUSTO UNITÁRIO BÁSICO

Argumenta o contribuinte que as casas populares não foram calculadas pela tabela CUB SINDUSCON, fato que contraria a lei que rege o arbitramento.

Improcedente.

Em primeiro lugar, mostra-se alvissareiro deixar consignado que atos administrativos, assim como seu conteúdo, gozam de presunção legal *iuris tantum* de legalidade, legitimidade e veracidade.

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

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

Constituição Federal de 1988

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

(...)

II - recusar fé aos documentos públicos;

(...)

Código de Processo Civil

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

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

AgRg no RMS 19918 / SP

Relator(a) Ministro OG FERNANDES

Órgão Julgador T6 - SEXTA TURMA

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

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

EXTINÇÃO DO MANDAMUS DECRETADO POR MAIORIA. VÍNCULO FUNCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO ATRAVÉS DOS ARQUIVOS DA PREFEITURA. MOTIVO DE FORÇA MAIOR. INCÊNDIO. EXISTÊNCIA DE CERTIDÃO DE TEMPO DE SERVIÇO EXPEDIDA PELA PREFEITURA ANTES DO SINISTRO. DOCUMENTO PÚBLICO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.

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

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

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

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

EREsp 265552 / RN

Relator(a) Ministro JOSÉ ARNALDO DA FONSECA

Órgão Julgador S3 - TERCEIRA SEÇÃO

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

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

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

O documento público merece fé até prova em contrário. Recurso que merece ser conhecido e provido para excluir da liquidação as parcelas constantes da planilha, apresentada pelo INSS e não impugnada eficazmente pela parte ex-adversa, prosseguindo a execução por eventual saldo remanescente.

Embargos conhecidos e acolhidos.

Nessa prumada, existindo no mundo jurídico um ato administrativo comprovado por documento público, passa a militar em favor do ente público a presunção de legitimidade e veracidade das informações nele assentadas. Como prerrogativa inerente ao Poder Público, presente em todos os atos de Estado, a presunção de veracidade subsistirá no processo administrativo fiscal como meio de prova hábil a comprovar as alegações do órgão

tributário, cabendo à parte adversa demonstrar, ante a sua natureza relativa, por meio de documentos idôneos, a desconformidade com a realidade dos assentamentos em realce.

Configurando-se a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito como um documento público representativo de Ato Administrativo formado a partir da manifestação da Administração Tributária, levada a efeito através de agentes públicos, não há como se negar a veracidade do conteúdo.

No caso em foco, louvou a fiscalização em registrar nas planilhas acostadas a fls. 23/24 e 31/32 os valores absolutos do Custo Unitário Básico específico para Casa Popular em cada competência abrangida pelo arbitramento.

Dessarte, fulguram os assentamentos consignados no lançamento como bastante e suficiente para fazer prova do fato afirmado pela fiscalização, em razão da debatida presunção de veracidade dos Atos Administrativos.

O Recorrente, no entanto, retorna à carga alegando que, no procedimento de aferição indireta, não foi utilizada o CUB SINDUSCON de casas populares. Ocorre, todavia, que o contribuinte, uma vez mais, ancora suas alegações, tão somente, na força efêmera das palavras, sem fazer coligar aos autos qualquer elemento de prova material de que a tabela CUB SINDUSCON de casas populares seria diversa daquela empregada pela fiscalização.

A defesa por negativa geral não se apruma com a dinâmica do Processo Administrativo Fiscal cujo mecanismo de contradita às autuações do fisco exige que o sujeito passivo instrua o instrumento de bloqueio à imputação fiscal com todos os motivos de fato e de direito em que se fundamentar a defesa, os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir. Mas não pára por aí: Impõe ao impugnante o ônus de recheiar a peça de defesa com todas as provas documentais garantidoras de seu direito, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em momento futuro, ressalvadas, excepcionalmente, as hipóteses taxativamente arroladas em lei.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas que possuir**; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)*

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)

§6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não conflitam com as normas perfiladas no art. 302 do CPC, que não admite a contestação pela simples negativa geral, ressalvados o curador especial, ao advogado dativo e ao Ministério Público, entendendo que impugnação assim formulada equivaleria a uma não contestação, ensejando a revelia e seus efeitos. O ordenamento jurídico pátrio impõe ao sujeito passivo o ônus de manifestar-se precisamente sobre cada um dos fatos alegados, pois aqueles não refutados serão considerados como verdadeiros, passando a ser fato incontroverso.

Reitere-se que o presente lançamento encontra-se marcado pelas digitais da aferição indireta, prumada no §6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, norma tributária de caráter cogente que impõe ao servidor fiscal a apuração, por arbitramento, da base de cálculo das

contribuições em apreço, na forma assentada nos atos normativos procedimentais internos, transferindo aos ombros do sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

Nas oportunidades em que teve de se manifestar nos autos, o Recorrente quedou-se inerte no sentido de suprir a falta de comprovação em destaque, não fazendo acostar aos autos as demonstrações substanciais e os elementos de prova aptos a contrapor o conjunto probatório trazido à balha pela fiscalização, apoiando-se única e exclusivamente na fugacidade e efemeridade das palavras, em eloquente exercício de retórica, tão somente, gravitando ao redor dos reais motivos ensejadores do lançamento tributário que ora se opera, não logrando se desincumbir, dessarte, do ônus que lhe era avesso.

Hoje relembando o missionário e escritor lusitano Padre Antônio Vieira, *“Para falar ao vento bastam palavras, para falar ao coração são necessárias obras”*. Para falar no PAF são necessárias provas.

Registre-se, por fim, que o presente processo não se configura como o *forum* apropriado e adequado para a discussão das razões administrativas pelas quais o ARO das casas populares não se encontra contido no programa padrão da previdência social. A questão a ser dirimida por este Colegiado cinge-se à sindicância da legalidade e legitimidade do lançamento, e neste particular, o procedimento levado a efeito pela fiscalização não merece qualquer reparo.

Com efeito, a constatação de que a escrituração contábil não registrava o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro configurou-se como motivo justo, bastante e determinante para que a fiscalização procedesse à apuração, por aferição indireta, das contribuições efetivamente devidas, a qual houve-se por realizada no termos assentados nas Instruções Normativas acima revisitadas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário, encargo este não cumprido pelo Recorrente.

Assim, havendo um documento público devidamente fundamentado e com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor dessa presunção. Ostentando, todavia, tal presunção eficácia relativa, esta admite prova em sentido contrário a ônus da parte interessada, encargo este não adimplido pelo Recorrente, o qual não logrou afastar a fidedignidade do teor da NFLD em debate.

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

MS 12756 / DF

Relator(a) Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA

S3 - TERCEIRA SEÇÃO

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

MANDADO DE SEGURANÇA. ADMINISTRATIVO. PROCURADOR FEDERAL. PROMOÇÃO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE DOS CONTRACHEQUES E FOLHA DO SISTEMA SIAPE. RETIFICAÇÃO DOS ATOS DE PROMOÇÃO DO IMPETRANTE. EFEITOS RETROATIVOS DESDE A DATA EM QUE DEVERIA SER PROMOVIDO NAS CATEGORIAS APROPRIADAS.

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

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

REsp 1059007 / SC

Relator(a) Ministro FRANCISCO FALCÃO

Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA

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

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

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

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

III - Recurso especial provido.

3.4. DO PARECER PARTICULAR

Argumenta a empresa que o Acórdão recorrido não acolheu os fundamentos jurídicos e técnicos que constam do Parecer. Aduz que a decisão deixou de motivar a não procedência destes fundamentos, em afronta aos princípios processuais que regem o contencioso administrativo tributário.

Tal alegação beira o burlesco.

Conforme já salientado alhures, a autoridade julgadora tem liberdade para apreciar livremente as provas produzidas nos autos e emitir sua decisão em conformidade com a sua íntima convicção, ressalvados as hipóteses irradiadoras de efeitos vinculantes previstas na Lei Maior e em leis específicas, dentre as quais, com certeza, não figuram os pareceres ordenados, unilateralmente, pelo sujeito passivo.

Por outro lado, mas trigo de outra safra, cumpre esclarecer, uma vez mais, que, de acordo com a jurisprudência irradiada até pelos tribunais superiores, o julgador não é obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. Do julgador se espera que ele decida a questão

de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto, o que de fato ocorreu no caso presente.

Por outro viés, a leitura das razões de fato e de direito dispostas no processo não se presta a satisfazer a tese defendida pelo contribuinte ou pela sua ótica, tampouco àquelas esposadas pelo Fisco, sendo imperioso, outrossim, que o julgador se atenha à *mens lege*, tão somente.

3.5. DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS ÓRGÃOS PÚBLICOS

Malgrado não haja sido suscitada pelo Recorrente, a condição intrínseca de matéria de ordem pública nos autoriza a examinar *ex officio* a questão relativa à responsabilidade solidária do Município com as empresa prestadoras contratadas para a execução de serviços de construção civil, pelas contribuições previdenciárias a cargo destas, incidentes sobre a remuneração de seus empregados.

De início, cabe iluminar a relevância do caso concreto para a interpretação das normas jurídicas aplicáveis à espécie sobre a qual ora nos debruçamos. Cumpre realçar que, de há muito, notáveis Juristas já prelecionam que a interpretação jurídica constitui-se atividade intelectual que objetiva fornecer soluções possíveis para as hipóteses fáticas a que se dirige a norma, eis que, somente na aplicação efetiva de enunciados normativos, genéricos e abstratos por natureza, aos fatos ocorrentes na vida real é que se revela completamente o conteúdo significativo de uma regra legal de conduta.

O instituto da responsabilidade solidária, há muito sedimentado no Direito Civil, vem paulatinamente, desde longa data, se consolidando no âmbito do Direito Previdenciário. O §2º do art. 142 da Consolidação das Leis da Previdência Social, aprovada pelo Decreto nº 77.077/76, reproduzindo integralmente *mutatis mutandis* as normas aviadas no art. 79, §2º da Lei nº 3.807/60 - Lei Orgânica da Previdência Social -, já dispunha que “*O proprietário, o dono da obra, ou o condômino de unidade imobiliária, qualquer que seja a forma por que haja contratado a execução de obras de construção, reforma ou acréscimo de imóvel, é solidariamente responsável com o construtor pelo cumprimento das obrigações decorrentes desta Consolidação, ressalvado seu direito regressivo contra o executor ou contraente das obras e admitida a retenção de importâncias a estes devidos para garantia do cumprimento dessas obrigações, até a expedição do "Certificado de Quitação" (artigo 152, item I, letra c)*”.

Autores de nomeada, tendo em consideração a ausência de norma específica em relação à contratação de obras públicas, passaram a adotar a conclusão de que tais disposições da legislação previdenciária também aplicar-se-iam à Administração Pública, a qual passou, então, a responder solidariamente com as empresas contratadas prestadoras de serviços de construção civil.

Publicado com o desígnio de consolidar a regulamentação jurídica das licitações e contratos públicos em um único e específico diploma legal, o Decreto-Lei nº 2.300/86 estatuiu formalmente a intransferibilidade, nos contratos públicos, das responsabilidades do contratado para a Administração Pública, afastando assim

responsabilidade solidária do Estado em relação aos encargos previdenciários originados das obras públicas por ele contratadas.

Em reforço à norma de exclusão de solidariedade assim erigida, foi publicado o Decreto-Lei nº 2.348/87, acrescentando ao art. 61 do mencionado Decreto-Lei nº 2.300/86 o parágrafo primeiro, o qual estabelecia expressamente que a inadimplência do contratado, com referência aos encargos trabalhistas, previdenciários, fiscais e comerciais, não tinha o condão de transferir à Administração Pública a responsabilidade pelo seu pagamento, nem poderia onerar o objeto do contrato ou restringir a regularização e o uso das obras e edificações.

Decreto-Lei nº 2.300, de 21 de novembro de 1986.

Art. 61. O contratado é responsável pelos encargos trabalhistas, previdenciários, fiscais e comerciais, resultantes da execução do contrato.

§1º A inadimplência do contratado, com referência aos encargos referidos neste artigo, não transfere à Administração Pública a responsabilidade de seu pagamento, nem poderá onerar o objeto do contrato ou restringir a regularização e o uso das obras e edificações, inclusive perante o Registro de Imóveis. (redação dada pelo DL nº 2.348/87)

Hodiernamente, a matéria em realce tem sua disciplina estruturada no art. 30 da Lei nº 8.212/91, cujo inciso VI lhe confere as condições de contorno específicas, sem introduzir substanciais modificações em relação aos Documentos Legislativos que a precederam, havendo-se que se enaltecer, todavia, a previsão no texto legal de se promover, facultativamente, a retenção, sobre o valor a ser pago ao construtor, dos valores devidos pelo contratante a título de contribuições previdenciárias, como forma eficaz de se exonerar da solidariedade em apreço.

Nessa mesma toada, o art. 31 da citada Lei de Custeio da Seguridade Social também previu a incidência do instituto da solidariedade em tela à contratação de serviços prestados mediante cessão de mão de obra, aqui também se incluindo, aqueles associados à construção civil.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620/93)

(...)

*VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, **qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social**, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem; (Redação dada pela Lei 9.528/97) (grifos nossos)*

Art. 31. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta lei, em relação aos serviços a ele prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23.

Em consequência, a regulamentação das contribuições previdenciárias decorrentes da contratação de obra de engenharia civil passou a ter tratamento dúplice em função do objeto efetivo do contrato, a saber:

- a) Art. 30, VI da Lei nº 8.212/91: Contratação de construção, reforma ou acréscimo;
- b) Art. 31 da Lei nº 8.212/91: Contratação de serviço de construção civil executado mediante cessão de mão de obra.

Não se deve olvidar que, para ambas as situações acima descritas, a lei previa *ab initio* a responsabilidade solidária do contratante com o contratado pelas contribuições previdenciárias referentes ao contrato, a qual, todavia, não se estendia aos contratos da mesma espécie celebrados pela Administração Pública, por força do então vigente Decreto-Lei nº 2.300/86.

Em 22 de junho de 1993, foi publicada a Lei nº 8.666/93, que revogou expressamente o Decreto-Lei nº 2.300/86, mantendo, todavia, inclusive com a mesma redação anterior, a norma que estabelecia a impossibilidade de se transferir para a Administração Pública aqueles mesmos encargos já tratados anteriormente, de responsabilidade direta do contratado, derivados das contratações públicas de obras e serviços de construção civil, *in verbis*:

LEI Nº 8.666, de 21 de junho de 1993

Art. 71. O contratado é responsável pelos encargos trabalhistas, previdenciários, fiscais e comerciais resultantes da execução do contrato.

§1º A inadimplência do contratado, com referência aos encargos estabelecidos neste artigo, não transfere à Administração Pública a responsabilidade por seu pagamento, nem poderá onerar o objeto do contrato ou restringir a regularização e o uso das obras e edificações, inclusive perante o Registro de Imóveis.

Ocorre, todavia, que, em 28 de abril de 1995, o Presidente da República Fernando Henrique Cardoso sancionou a Lei nº 9.032/95 que, ao alterar substancialmente os preceitos encartados nos artigos 31 da Lei nº 8.212/91 e 71 da Lei nº 8.666/93, promoveu uma reviravolta na interpretação de tais dispositivos.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 31. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de

trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta lei, em relação aos serviços a ele prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23.

§1º Fica ressalvado o direito regressivo do contratante contra o executor e admitida a retenção de importâncias a este devidas para a garantia do cumprimento das obrigações desta lei, na forma estabelecida em regulamento.

§2º Entende-se como cessão de mão de obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos relacionados direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa, tais como construção civil, limpeza e conservação, manutenção, vigilância e outros, independentemente da natureza e da forma de contratação. (redação dada pela Lei nº 9.032/95)

§3º A responsabilidade solidária de que trata este artigo somente será elidida se for comprovado pelo executor o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura. (incluído pela Lei nº 9.032/95)

§4º Para efeito do parágrafo anterior, o cedente da mão de obra deverá elaborar folhas de pagamento e guia de recolhimento distintas para cada empresa tomadora de serviço, devendo esta exigir do executor, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento. (incluído pela Lei nº 9.032/95)

LEI Nº 8.666, de 21 de junho de 1993

Art. 71. O contratado é responsável pelos encargos trabalhistas, previdenciários, fiscais e comerciais resultantes da execução do contrato.

§1º A inadimplência do contratado, com referência aos encargos trabalhistas, fiscais e comerciais não transfere à Administração Pública a responsabilidade por seu pagamento, nem poderá onerar o objeto do contrato ou restringir a regularização e o uso das obras e edificações, inclusive perante o Registro de Imóveis. (redação dada pela Lei nº 9.032/95) <>

§2º A Administração Pública responde solidariamente com o contratado pelos encargos previdenciários resultantes da execução do contrato, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. (redação dada pela Lei nº 9.032/95) (grifos nossos)

No que pertine às alterações introduzidas no art. 31 da Lei nº 8.212/91, estas promoveram, tão somente, o detalhamento dos meios legais de elisão da responsabilidade solidária do contratante com o cedente, nos contratos de prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra.

No que tange ao art. 71 da Lei nº 8.666/93, seu *caput* não foi objeto de modificações legislativas, o que poderia denotar que a responsabilidade pelos encargos previdenciários continuaria sendo do contratado, isoladamente. Sucede, contudo, que a

impossibilidade de transferência dos encargos previdenciários do contratado para a administração pública foi manifestamente suprimida da redação do seu parágrafo Primeiro. Tal supressão decorreu da opção político/legislativa de atribuir ao ente público em voga a responsabilidade solidária pelas contribuições previdenciárias a cargo das empresas cedentes, resultantes da execução de contratos prestados mediante cessão de mão de obra, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212/91, conforme expressamente assentado no §2º do art. 71 da Lei nº 8.666/93.

Cumpre, neste comenos, trazer à luz que, conforme salientado em parágrafos anteriores, especificamente nas contratações de obras e serviços de construção civil, duas eram as hipóteses de solidariedade previstas na Lei nº 8.212/91: a do art. 30, VI, reservada à contratação de construção, reforma ou acréscimo; e aquela assentada no art. 31, aplicável à contratação de serviço de construção civil executado mediante cessão de mão de obra, dispositivo este expressamente referido na Lei nº 8.666/93. A pergunta que não quer se calar indaga se ambas as hipóteses de solidariedade foram atingidas pelas modificações legislativas ora tratadas ou apenas aquela última?

Concretando os alicerces da *opinio juris* que ora se ergue, atine-se, no plano principiológico, que a responsabilidade solidária não se presume. Ela há de constar expressa na lei ou no contrato celebrado entre as partes.

Nesse cenário, avulta que a remissão encapsulada no novel §2º do art. 71 da Lei nº 8.666/93 dirige-se, unicamente, ao art. 31 da Lei nº 8.212/91, inexistindo qualquer referência, mesmo que indireta, às disposições encartadas no inciso VI do art. 30 da aludida Lei de Custeio.

Tendo por espeque o princípio da estrita legalidade, deduz-se que a atribuição de responsabilidade solidária à administração pública ocorrerá, apenas, nas contratações de serviços prestados mediante cessão de mão de obra, conforme tratadas no tantas vezes citado art. 31 da Lei nº 8.212/91.

Em ádito, o parágrafo primeiro do art. 220 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, ao regular o instituto da solidariedade no âmbito do Poder Executivo, estabeleceu, literalmente, que não se qualifica como cessão de mão de obra, para fins de atribuição de responsabilidade solidária, a contratação de construção civil em que a empresa construtora assuma a responsabilidade direta e total pela obra ou repasse o contrato integralmente.

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

Art. 220. O proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária cuja contratação da construção, reforma ou acréscimo não envolva cessão de mão de obra, são solidários com o construtor, e este e aqueles com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a seguridade social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

§1º Não se considera cessão de mão de obra, para os fins deste artigo, a contratação de construção civil em que a empresa construtora assuma a responsabilidade direta e total pela obra ou repasse o contrato integralmente. (grifos nossos)

Em continuidade ao aprimoramento que sofreu a legislação de regência do instituto em apreço, em 20 de novembro de 1998 foi editada a Lei nº 9.711/98 que alterou radicalmente o art. 31 da Lei nº 8.212/91, promovendo uma substancial mudança de paradigma no recolhimento de contribuições previdenciárias, quando presente prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra, afastando definitivamente o instituto da solidariedade até então remanescente, fazendo incidir na espécie, uma hipótese de substituição tributária consistente na retenção de 11% incidente sobre o valor bruto das notas fiscais relativas aos serviços prestados mediante cessão de mão de obra.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão de obra, observado o disposto no §5º do art. 33. (Redação dada pela Lei nº 9.711/98).

(...)

§4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços: (Redação dada pela Lei nº 9.711/98).

I- limpeza, conservação e zeladoria; (Incluído pela Lei nº 9.711/98).

II- vigilância e segurança; (Incluído pela Lei nº 9.711/98).

III- empreitada de mão de obra; (Incluído pela Lei nº 9.711/98).

IV- contratação de trabalho temporário na forma da Lei no 6.019, de 3 de janeiro de 1974. (Incluído pela Lei nº 9.711/98).

Além de relacionar de forma não exaustiva diversas categorias de serviços historicamente prestados mediante cessão de mão de obra, o mesmo §4º ainda agora referido, conferiu ao Regulamento a competência legislativa para estabelecer outros serviços os quais também estariam sujeitos à retenção caso fossem prestados mediante cessão de mão de obra.

As conclusões externadas no parágrafo anterior são corroboradas pelos preceitos encartados nos §§ 2º e 3º do art. 219 do Regulamento da Previdência Social, o qual, aditivamente, sem extrapolar a competência que lhe fora outorgada pela Lei nº 9.711/98, ampliou o rol de serviços que, se prestados mediante cessão de mão de obra, estariam sujeitos a retenção, assim dispondo:

REGULAMENTO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL

Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada,

observado o disposto no §5º do art. 216. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

§1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, entende-se como cessão de mão de obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade fim da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.

*§2º Enquadram-se na situação prevista no caput os seguintes serviços **realizados mediante cessão de mão de obra**: (grifos nossos)*

(...)

III - construção civil;

(...)

§3º Os serviços relacionados nos incisos I a V também estão sujeitos à retenção de que trata o caput quando contratados mediante empreitada de mão de obra.

(...)

O preceito enjaulado no §3º do art. 219 do RPS não deixa dúvidas de que, nos serviços de construção civil, o regime da retenção previdenciária é de observância obrigatória tanto nos serviços prestados mediante cessão de mão de obra quanto naqueles contratados mediante empreitada de mão de obra.

Operando em reforço aos dispositivos legais e regulamentares selecionados, a Instrução Normativa INSS/DC nº 100, 18 de dezembro de 2003, veio elucidar os conceitos de cessão de mão de obra e de empreitada de mão de obra, para os fins específicos da retenção previdenciária, obstando assim o dispêndio de energias intelectuais no exame da legislação em abstrato, à luz do que emana, com extrema clareza, dos seus artigos nº 152 e 153, *in verbis*:

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

Art. 152. Cessão de mão de obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 1974.

§1º Dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.

§2º Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores.

§3º Por colocação à disposição da empresa contratante entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato.

Art. 153. Empreitada é a execução, contratualmente estabelecida, de tarefa, de obra ou de serviço, por preço ajustado, com ou sem fornecimento de material ou uso de equipamentos, que podem ou não ser utilizados, realizada nas dependências da empresa contratante, nas de terceiros ou nas da empresa contratada, tendo como objeto um resultado pretendido.

Avulta-se auspicioso destacar, que a introdução do regramento de substituição tributária acima aludido não importou no colapso definitivo da responsabilidade solidária no ramo do Direito Previdenciário, eis que, reitere-se, na construção civil, o regime da retenção acima pontilhado convive com o serôdio instituto da solidariedade, de molde que o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária cuja contratação da construção, reforma ou acréscimo não envolva cessão de mão de obra, são solidários com o construtor, e este e aqueles com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a seguridade social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem, conforme estabelece o art. 220 do RPS.

Regulamento da Previdência Social

Art. 220. O proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária cuja contratação da construção, reforma ou acréscimo não envolva cessão de mão de obra, são solidários com o construtor, e este e aqueles com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a seguridade social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem. (grifos nossos)

§1º Não se considera cessão de mão de obra, para os fins deste artigo, a contratação de construção civil em que a empresa construtora assuma a responsabilidade direta e total pela obra ou repasse o contrato integralmente. (grifos nossos)

(...)

Por outro viés, colimando elucidar o alcance efetivo de cada um dos institutos ora revisitados, a Instrução Normativa INSS/DC nº 69, de 10 de maio de 2002, encerrou em seus artigos 27 e 37 as hipóteses de incidência da solidariedade e da retenção, respectivamente, não sem antes fixar os conceitos de empreitada e de subempreitada para os fins das obrigações dispostas na Lei nº 8.212/91, conforme se vos seguem:

INSTRUÇÃO NORMATIVA INSS/DC Nº 69, de 10/05/2002

Art. 2º Para os efeitos desta Instrução Normativa, considera-se:

(...)

XXIII - contrato de empreitada: o contrato celebrado entre o proprietário, o incorporador, o dono da obra ou o condômino e uma empresa, para execução de obra ou serviço de construção civil, podendo ser: (Redação dada pela Instrução Normativa INSS/DC nº 080, de 27.08.2002).

*a) total, quando celebrado exclusivamente com empresa construtora que assume a responsabilidade direta pela execução **de todos os serviços** necessários à realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, com ou sem fornecimento de material;* (grifos nossos)

b) parcial, quando celebrado com empresa construtora ou prestadora de serviços na área de construção civil, para execução de parte da obra, com ou sem fornecimento de material; (grifos nossos)

XXIV - contrato de subempreitada, o contrato celebrado entre a empreiteira interposta e outra empresa, para, na qualidade de subempreiteira, executar obra ou serviços de construção civil, no todo ou em parte, **com ou sem fornecimento de material;** (grifos nossos)

(...)

§2º Receberá tratamento de empreitada parcial:

I- o contrato de empreitada com empresa construtora que contenha cláusula estabelecendo o faturamento de subempreiteira, contratada pela construtora, diretamente para o proprietário, dono da obra ou incorporador;

Art. 27. Aplica-se a responsabilidade solidária de que trata o inciso VI do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, nos seguintes casos: (grifos nossos)

I - na contratação de empreitada total;

II - quando houver repasse integral do contrato celebrado na forma do inciso I deste artigo, nas mesmas condições pactuadas, observado o disposto nos parágrafos 1º e 2º do art. 13.

Parágrafo único. Na hipótese prevista no inciso II, aplicar-se-á a responsabilidade solidária a todas as empresas envolvidas.

Art. 37. Na empreitada parcial ou na subempreitada e nos serviços de construção civil, com ou sem fornecimento de material, deverá a contratante efetuar a retenção de 11% (onze por cento) do valor bruto dos serviços contidos na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em documento de arrecadação identificado com a razão social e o CNPJ da contratada. (grifos nossos)

A análise do conceito postado na legislação previdenciária revela que a pedra de toque para tal diferenciação assenta-se na responsabilidade direta pela execução **de todos os serviços** necessários para a realização da obra, restando tal responsabilidade a cargo da empresa construtora, na empreitada total, e do proprietário do imóvel, o incorporador, o dono da obra ou o condômino, no caso da empreitada parcial. Tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no §2º, I do art. 2º da IN INSS/DC nº 69/2002, forte no sentido de que receberá tratamento de empreitada parcial, isto é, sujeitar-se-á ao regime da retenção, o contrato de empreitada com empresa construtora que contenha cláusula estabelecendo o faturamento de subempreiteira, contratada pela construtora, diretamente para o proprietário, dono da obra ou incorporador.

Diante dos aludidos dispositivos, avulta, por decorrência lógica e sistemática, que, se a contratação de obra de construção civil se der mediante o critério da empreitada global, incidirá o instituto da solidariedade entre a construtora e a empresa contratante, pelas obrigações talhadas na Lei nº 8.212/91. De outro eito, se a contratação se der mediante empreitada parcial, por subempreitada ou referir-se a serviços de construção civil, as empresas contratante e contratadas sujeitar-se-ão ao regime da retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212/91.

Da análise da legislação mencionada, deduz-se que:

- a) A Lei de Licitações e Contratos previu que a Administração Pública responderia solidariamente com o contratado pelos encargos previdenciários resultantes da execução do contrato, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212.
- b) Que o suso referido art. 31, desde 20 de novembro de 1998, não mais comporta hipótese de responsabilidade solidária, mas, sim, de regime de substituição tributária.
- c) Que a única possibilidade de se aplicar o instituto da responsabilidade solidária pelo recolhimento de contribuições previdenciárias na construção civil somente ocorreria na hipótese de a administração pública contratar obra de construção civil pelo regime da empreitada global. Tal hipótese, todavia, não se enquadraria na regra do art. 31 da Lei nº 8.212/91, mas, sim, na do inciso VI do art. 30 do mesmo Diploma Legal, não sendo alcançada, por tal razão, pela abrangência do preceito inscrito no §2º do art. 71 da Lei nº 9.711/98.

Nesse cenário, em virtude da reestruturação legislativa imposta pela Lei nº 9.711/98 ao regramento encapsulado no art. 31 da Lei nº 8.212/91, pode-se asseverar que se encontra afastada qualquer hipótese de responsabilidade solidária da Administração Pública no âmbito ora em foco, inexistindo regra de hermenêutica que nos autorize a extrair do §2º do art. 71 da Lei nº 8.666/93, com a redação dada pela Lei nº 9.032/95, interpretação jurídica que admita a responsabilização solidária da pessoa jurídica de direito público interno pelo pagamento de contribuições previdenciárias devidas por terceiros em razão de contratos de obras ou serviços de construção civil.

Tal compreensão caminha em harmonia com as conclusões consignadas no Parecer AGU AC nº 055, de 17 de novembro de 2006, cuja ementa importamos a seguir, para o perfeito entendimento de suas ilações.

Parecer AGU AC nº 055, de 17 de novembro de 2006

EMENTA: PREVIDENCIÁRIO. ADMINISTRATIVO. CONTRATOS. OBRAS PÚBLICAS. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E RETENÇÃO. DEFINIÇÃO.

I- Desde a Lei nº 5.890/73, até a edição do Decreto-Lei nº 2.300/86, a Administração Pública respondia pelas contribuições previdenciárias solidariamente com o construtor contratado para a execução de obras de construção, reforma ou acréscimo de imóvel, qualquer que fosse a forma da contratação.

II- Da edição do Decreto-Lei nº 2.300/86, até a vigência da Lei nº 9.032/95, a Administração Pública não respondia, nem solidariamente, pelos encargos previdenciários devidos pelo contratado, em qualquer hipótese. Precedentes do STJ.

III- A partir da Lei nº 9.032/95, até 31.01.1999 (Lei nº 9.711/98, art. 29), a Administração Pública passou a responder pelas contribuições previdenciárias solidariamente com o cedente de mão de obra contratado para a execução de serviços de construção civil executados mediante cessão de mão de obra, nos termos do artigo 31 da Lei nº 8.212/91 (Lei nº 8.666/93, art. 71, §2º), não sendo responsável, porém, nos casos dos contratos referidos no artigo 30, VI da Lei nº 8.212/91 (contratação de construção, reforma ou acréscimo).

IV- Atualmente, a Administração Pública não responde, nem solidariamente, pelas obrigações para com a Seguridade Social devidas pelo construtor ou subempreiteira contratados para a realização de obras de construção, reforma ou acréscimo, qualquer que seja a forma de contratação, desde que não envolvam a cessão de mão de obra, ou seja, desde que a empresa construtora assuma a responsabilidade direta e total pela obra ou repasse o contrato integralmente (Lei nº 8.212/91, art. 30, VI e Decreto nº 3.048/99, art. 220, § 1º c/c Lei nº 8.666/93, art. 71).

V- Desde 1º.02.1999 (Lei nº 9.711/98, art. 29), a Administração Pública contratante de serviços de construção civil executados mediante cessão de mão de obra deve reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa contratada, cedente da mão de obra (Lei nº 8.212/91, art. 31). (grifos nossos)

Em magnífico trabalho doutrinário, o Prof. Fábio Zambitte Ibrahim (in *Curso de Direito Previdenciário*. 6ª ed., Rio de Janeiro, Impetus, 2005) realçou as notas características da responsabilidade solidária ora em debate, nas situações em que figurar como contratante Pessoa Jurídica de Direito Público Interno, em excerto rememorado adiante *ad perpetuum rei memoriam*, na roupagem literária requintada que lhe é peculiar:

[...]

No entanto, devido à previsão específica da lei de licitações (Lei nº 8.666/93), há interpretação administrativa que impõe aplicação limitada de tais regras às contratações realizadas por entidades da Administração Pública, o que, nos termos do art. 1º da citada lei, inclui, além dos órgãos da administração direta, os fundos especiais, as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

O tema é desenvolvido no Parecer AGU AC nº 055, de 17 de novembro de 2006, o qual entende que desde a edição da Lei nº 9.711/98, a Administração Pública, quando contrata obra de construção civil por empreitada total, não possui

responsabilidade solidária, e não é também cabível a retenção de 11%. Havendo, por parte da Administração, a contratação na forma de empreitada parcial, há, todavia, na conclusão do parecer citado, a necessidade da retenção de 11%.

A lógica desenvolvida foi a seguinte: na redação original do art. 31 da Lei nº 8.212/91, assim como ainda prevê o art.30, VI da Lei nº 8.212/91, havia responsabilidade solidária entre prestador e tomador de serviço (o art. 31 para prestações de serviço por cessão de mão de obra e o art. 30, VI restrito à construção civil). Apesar de tal previsão, enquanto ainda era aplicável o Decreto-Lei nº 2.300/86 (anterior à Lei nº 8.666/93), a Administração não possuía responsabilidade alguma, cabendo o ônus previdenciário sempre ao prestador de serviço (art. 61).

A dispensa da Administração frente a qualquer responsabilidade tributária foi mantida pela Lei nº 8.666/93 (art. 71, § 1º), até a edição da Lei nº 9.032/95, a qual dá nova redação à Lei nº 8.666/93, trazendo a responsabilidade solidária, ao menos no aspecto previdenciário, também para a Administração Pública, pois a nova redação do art. 71, § 2º da Lei nº 8.666/93 impunha a aplicação do art. 31 da Lei nº 8.212/91 (o qual, na época, ainda previa responsabilidade solidária entre prestador e tomador de serviço).

No entanto, de acordo com o Parecer AGU AC nº 055/2006, a mutação somente ocorreu frente às prestações de serviço em geral (art. 31, Lei nº 8.212/91), mas sem atingir a construção civil, que conta com responsabilidade tributária prevista em artigo apartado (art. 30, VI, Lei nº 8.212/91) e, a contrario sensu, não seria aplicável à Administração Pública, mesmo com a alteração legal de 1995.

Conforme destacado, com propriedade, pelo Prof. Zambitte, conclui o Parecer AGU AC nº 055/2006, *in verbis*:

Parecer AGU AC nº 055, de 17 de novembro de 2006

[...]

36. Portanto, atualmente, e desde 1º.02.1999 (Lei nº 9.711/98, art. 29), o quadro em relação à contratação de obras de engenharia civil pela Administração Pública, quanto à responsabilidade pelo pagamento das contribuições previdenciárias decorrentes do contrato, é o seguinte:

- a Administração Pública não responde, nem solidariamente, pelas obrigações para com a Seguridade Social devidas pelo construtor ou subempreiteira contratados para a realização de obras de construção, reforma ou acréscimo, qualquer que seja a forma de contratação, desde que não envolvam a cessão de mão de obra, ou seja, desde que a empresa construtora assuma a responsabilidade direta e total pela obra ou repasse o contrato integralmente (Lei nº 8.212/91, art. 30, VI e Decreto nº 3.048/99, art. 220, § 1º c/c Lei nº 8.666/93, art. 71);

- a Administração Pública contratante de serviços de construção civil executados mediante cessão de mão de obra deve reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês

subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa contratada, cedente da mão de obra (Lei nº 8.212/91, art. 31).

Cumpre salientar, por relevante, que o aludido Parecer AGU AC nº 055/2006 foi aprovado pelo Excelentíssimo Senhor Presidente da República, mediante despacho exarado em 20 de novembro de 2006, devendo seu conteúdo ser observado por todos os membros das turmas de julgamento do CARF, conforme determinado pelo art. 62, Parágrafo Único, II, 'c' do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009, do Ministério da Fazenda.

PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009

Art. 62. Fica vedado aos membros afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Dessarte, à vista dos ensinamentos colhidos na melhor doutrina, e diante dos enunciados normativos destacados, restou visível que, caso a Administração Pública contrate obra de construção civil por empreitada total, conforme se configura o caso em apreciação, fica dispensada tanto da retenção de 11% como da responsabilidade solidária. De outro eito, na hipótese de a referida contratação ser firmada mediante empreitada parcial ou de o contrato ter por objeto serviços de construção civil, sejam eles prestados por cessão ou por empreitada de mão de obra ou empreitada, ambos contratante e contratados estarão sujeitos ao regime da retenção de 11% de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98.

4. DO RECURSO DE OFICIO

A Prefeitura Municipal de Taubaté, em seu instrumento de impugnação a fls. 843/847, assevera ter ocorrido rescisão amigável de contrato com as áreas realmente edificadas pela Construtora LR Ltda, de modo que as áreas efetivamente construídas diferem daquelas previstas nos contratos iniciais, os quais serviram de base para a aferição indireta em pauta, consoante breve resumo a seguir.

Matrícula nº 37.740.04045-77

metragem equivocadamente declarada = 11.000,50 m².

metragem efetivamente executada = 7.629,60 m².

Matrícula nº 37.740.0402870

metragem equivocadamente declarada = 6.432,33 m².

metragem efetivamente executada = 2.784,25 m².

Não resta dúvida de que, em razão de a área efetivamente construída ser menor do que aquela inicialmente apurada pela fiscalização, necessária se revela, portanto, a retificação do lançamento, fazendo incidir os procedimentos de aferição indireta, tão somente, sobre as áreas efetivamente construídas pelo sujeito passivo ora recorrente.

Não merece reparo a decisão proferida pelo Órgão Julgador de 1ª Instância, circunstância que implica a negativa de provimento ao Recurso de Ofício proposto.

5. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo ser excluído da responsabilidade solidária o ente público contratante, *in casu*, a Prefeitura Municipal de Taubaté.

Outrossim, CONHEÇO do Recurso de Ofício para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva