



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

Processo n° 10380.006447/2007-01
Recurso n° 002.331 Voluntário
Acórdão n° 2302-002.331 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD
Recorrente MACHADO INCORPORAÇÃO E ADMINISTRAÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/06/2002 a 31/10/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO.
IMPUGNAÇÃO INOVADORA. PRECLUSÃO.

No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

CONSTRUÇÃO CIVIL. AFERIÇÃO INDIRETA. CRITÉRIO CUB.

A deficiência na escrituração contábil e a falta de prova regular e formalizada do montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil consubstanciam-se motivos justos, suficientes e determinantes para a apuração, por aferição indireta, com base na área construída e no padrão da obra, da remuneração da mão-de-obra empregada na execução de obra de construção civil, mediante a utilização das tabelas do Custo Unitário Básico - CUB, divulgadas mensalmente pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil - SINDUSCON, cabendo ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade, em conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, negar-lhe provimento, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente Substituta.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Adriana Sato, André Luis Mársico Lombardi, Bianca Delgado Pinheiro e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/06/2002 a 31/10/2005

Data da lavratura da NFLD: 28/03/2007.

Data da Ciência da NFLD: 19/04/2007.

Trata-se de crédito tributário lançado em desfavor da empresa acima identificada, consistente em contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social, a cargo dos segurados e da empresa, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e a outras entidades e fundos, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos trabalhadores da obra de construção civil, cuja base de cálculo houve-se por apurada mediante aferição indireta, pelo Custo Unitário Básico, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 23/28.

Informa a Autoridade Lançadora que os valores lançados na presente notificação foram apurados por arbitramento, de acordo com os §§ 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, calculado com base na área construída e no padrão da obra, em virtude de a escrituração contábil apresentada pelo contribuinte, Livros Diários e Razões dos exercício de 2002 a 2005, não ter sido aceita como base de apuração das contribuições previdenciárias relacionadas à Matrícula CEI 38.680.08698/75, por apresentar lançamentos contábeis de todas as naturezas em uma mesma conta: 2.2.02.03.0001 — Obra Ed Varanda, congregando parcelas incidentes com parcelas não incidentes de salário de contribuição, ao ponto de não ser possível identificar o total de salário base de contribuições, circunstância que motivou a lavratura de Auto de Infração - Código de Fundamentação Legal nº 34.

Irresignada com o supracitado lançamento tributário, a notificada apresentou impugnação administrativa a fls. 38/44.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC lavrou decisão administrativa textualizada no Acórdão a fls. 521/528, julgando procedente o lançamento fiscal em debate, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O sujeito passivo houve-se por cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 14/04/2009, conforme Avisos de Recebimento a fl. 531.

Discordando da decisão proferida pelo Órgão Julgador de 1ª Instância, o Notificado interpôs Recurso Voluntário a fls. 550/577, respaldando seu inconformismo nos termos que se vos seguem:

- Que a desconsideração da contabilidade deve ser medida extrema e excepcional;
- Que o CUB em vigor, decorrente da substituição da NBR 12.721/99 pela NBR 12.721/06, expressa uma redução de aproximadamente 30% (trinta por cento) em relação ao CUB anterior, redução essa que foi ignorada no lançamento;
- Que não pode prosperar o fato de o auditor ter ignorado a apreciação de documentos fiscais e contábeis da recorrente e, em contrapartida, alegar não ser possível identificar salários de contribuição da obra em questão em virtude de os lançamentos contábeis terem sido registrados em uma mesma conta contábil, com registros de fatos geradores e não geradores da exação em tela; Aduz inexistir qualquer vedação legal a esta prática, que, aliás, reveste-se em prática assaz adequada à aferição dos custos individuais de obras de construção civil;
- Que o auditor fiscal não levou em consideração os Salários de Contribuição da mão de obra oriunda da contratação de serviços terceirizados, prestados por subempreiteiras;
- Que inexistente irregularidade na sua contabilidade a justificar a aferição indireta;
- Que, à mingua de previsão legal, não pode a Administração exigir do contribuinte uma determinada forma de registrar seus lançamentos contábeis que melhor se adequem aos seus interesses;
- Que o valor do CUB aplicado no cálculo deve corresponder àquele vigente à época da ocorrência do fato gerador de cada obrigação tributária, o que não foi observado, vez que o CUB utilizado foi aquele que vigeu em janeiro/2007;
- Que a fiscalização deixou de qualificar e notificar os devedores principais decorrentes da mão-de-obra terceirizada. Aduz que a solidariedade previdenciária é legal e obriga os sujeitos passivos do fato gerador da contribuição de seguridade social desde que suas regras sejam corretamente aplicadas e o procedimento fiscal regularmente conduzido.

Ao fim, requer a declaração de nulidade/improcedência da NFLD.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

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

Autenticado digitalmente em 15/03/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 15/03/

2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 19/03/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 20/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 14/04/2009. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 14 de maio do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

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

1.2. DO CONHECIMENTO DO RECURSO.

Afirma o Recorrente que o CUB em vigor, decorrente da substituição da NBR 12.721/99 pela NBR 12.721/06, expressa uma redução de aproximadamente 30% (trinta por cento) em relação ao CUB anterior, redução essa que foi ignorada no lançamento. Aduz que o valor do CUB aplicado no cálculo deve corresponder àquele vigente à época da ocorrência do fato gerador de cada obrigação tributária, o que não foi observado, vez que o CUB utilizado foi aquele que vigeu em janeiro/2007.

Assevera, também, que não pode prosperar o fato de o auditor ter ignorado a apreciação de documentos fiscais e contábeis da recorrente e, em contrapartida, alegar não ser possível identificar salários de contribuição da obra em questão em virtude de os lançamentos contábeis terem sido registrados em uma mesma conta contábil, com registros de fatos geradores e não geradores da exação em tela. Aduz inexistir qualquer vedação legal a esta prática, que, aliás, reveste-se em prática assaz adequada à aferição dos custos individuais de obras de construção civil;

Pontua, igualmente, que o auditor fiscal não levou em consideração os Salários de Contribuição da mão-de obra oriunda da contratação de serviços terceirizados, prestados por subempreiteiras.

Pondera, ainda, que a fiscalização deixou de qualificar e notificar os devedores principais decorrentes da mão-de-obra terceirizada. Aduz que a solidariedade previdenciária é legal e obriga os sujeitos passivos do fato gerador da contribuição de seguridade social desde que suas regras sejam corretamente aplicadas e o procedimento fiscal regularmente conduzido.

Alega, com veemência, que, à mingua de previsão legal, não pode a Administração exigir do contribuinte uma determinada forma de registrar seus lançamentos contábeis que melhor se adeque aos seus interesses.

Tais alegações, todavia, não poderão ser objeto de deliberação por esta Corte Administrativa eis que as matérias nelas aventadas não foram oferecidas à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, não integrando, por tal motivo, a decisão ora guerreada.

Com efeito, compulsando a Peça Impugnatória ao Auto de Infração em julgamento, verificamos que as alegações acima postadas inovam o Processo Administrativo Fiscal ora em apreciação. Tais matérias não foram, nem mesmo indiretamente, abordadas pelo

Impugnante em sede de defesa administrativa em face do lançamento tributário que ora se discute.

Os alicerces do Processo Administrativo Fiscal encontram-se fincados no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, cujo art. 16, III estipula que a impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Em plena sintonia com tal preceito normativo processual, o art. 17 dispõe de forma hialina que a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante será considerada legalmente como não impugnada.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

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)

(...)

§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)

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)

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)

As disposições inscritas no art. 17 do Dec. nº 70.235/72 espelham, no Processo Administrativo Fiscal, o princípio processual da impugnação específica retratado no art. 302 do Código de Processo Civil, assim redigido:

Código de Processo Civil

Art. 302. Cabe também ao réu manifestar-se precisamente sobre os fatos narrados na petição inicial. Presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados, salvo:

I - se não for admissível, a seu respeito, a confissão;

II - se a petição inicial não estiver acompanhada do instrumento público que a lei considerar da substância do ato;

III - se estiverem em contradição com a defesa, considerada em seu conjunto.

Parágrafo único. Esta regra, quanto ao ônus da impugnação especificada dos fatos, não se aplica ao advogado dativo, ao curador especial e ao órgão do Ministério Público.

Deflui da normatividade jurídica inserida pelos comandos insculpidos no Decreto nº 70.235/72 e no Código de Processo Civil, na interpretação conjunta autorizada pelo art. 108 do CTN, que o impugnante carrega como fardo processual o ônus da impugnação específica, a ser levada a efeito no momento processual apropriado, *in casu*, no prazo de defesa assinalado expressamente no Auto de Infração, observadas as condições de contorno assentadas no relatório intitulado IPC – Instruções para o Contribuinte.

Nessa perspectiva, a matéria específica não expressamente impugnada em sede de defesa administrativa será considerada como verdadeira, precluindo processualmente a oportunidade de impugnação ulterior, não podendo ser alegada em grau de recurso.

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não conflitam com as normas perfiladas no art. 473 do CPC, aplicado subsidiariamente no processo administrativo tributário, a qual exclui das partes a faculdade discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito já se operou a preclusão.

De outro eito, cumpre esclarecer, eis que pertinente, que o Recurso Voluntário consubstancia-se num instituto processual a ser manejado para expressar, no curso do processo, a inconformidade do sucumbente em face de decisão proferida pelo órgão julgador *a quo* que lhe tenha sido desfavorável, buscando reformá-la. Não exige o dispêndio de energias intelectuais no exame da legislação em abstrato a conclusão de que o recurso pressupõe a existência de uma decisão precedente, dimanada por um órgão julgador postado em posição processual hierarquicamente inferior, a qual tenha se decidido, em relação a determinada questão do lançamento, de maneira que não contemple os interesses do Recorrente.

Não se mostra despiciendo frisar que o efeito devolutivo do recurso não implica a revisão integral do lançamento à instância revisora, mas, tão somente, a devolução da decisão proferida pelo órgão *a quo*, a qual será revisada pelo Colegiado *ad quem*.

Assim, não havendo a decisão vergastada se manifestado sob determinada questão do lançamento, eis que não expressamente impugnada pelo sujeito passivo, não há que se falar em reforma do julgado em relação a tal questão, eis que a respeito dela nada consta no acórdão hostilizado. É gravitar em torno do nada.

Nesse contexto, à luz do que emana, com extrema clareza, do Direito Positivo, permeado pelos princípios processuais da eventualidade, da impugnação específica e da preclusão, que todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

Além disso, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, as matérias não expressamente contestadas pelo impugnante em sede de defesa ao lançamento tributário são juridicamente consideradas como não impugnadas, não se instaurando qualquer litígio em relação a elas, sendo processualmente inaceitável que o Recorrente as resgate das cinzas para inaugurar, em segunda instância, um novo *front* de inconformismo em face do lançamento que se opera.

O conhecimento de questões inovadoras, não levadas antes ao conhecimento do Órgão Julgador Primário, representaria, por parte desta Corte, negativa de vigência ao

preceito insculpido no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, provimento este que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

Por tais razões, as matérias abordadas nos primeiros parágrafos deste tópico, além de outras dispersas no instrumento de Recurso Voluntário, mas não contestadas em sede de impugnação ao lançamento, não poderão ser conhecidas por este Colegiado, em virtude da preclusão.

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

Ante a inexistência de questões preliminares, passamos ao exame do mérito.

2. DO MÉRITO

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

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

2.1. 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 8.212/91, 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)

Mostra-se auspicioso destacar que a contabilidade tem como uma de suas finalidades assegurar o controle do patrimônio e fornecer as informações sobre a composição e

variações patrimoniais, bem como o resultado das atividades econômicas envolvidas, visando a atender, de forma uniforme, às exigências das leis e regulamentos dos órgãos públicos. Na atualidade ela cumpre, igualmente, o papel de instrumento gerencial, que se utiliza de um sistema de informações para registrar as operações da organização, elaborar e interpretar relatórios que mensurem os resultados, e fornecer informações necessárias à tomada de decisões no processo de gestão, planejamento, execução e controle.

Contudo, a razão maior para a uniformização dos princípios gerais da contabilidade é a configuração de um sistema de informações tributárias, através do qual o fisco possa syndicar os fatos geradores ocorridos e apurar os tributos devidos, fiscalizar a regularidade do seu recolhimento, para, assim, traçar as diretrizes da política tributária.

Registre-se, por devido, que os registros contábeis devem ser feitos de modo preciso, com esteio em documentação idônea, a qual deve ser conservada em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, bem como a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, a teor do art. 4º do Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969.

Engana-se aquele que acredita serem os livros contábeis exigíveis apenas pela legislação comercial. A legislação Tributária é aquela que mais impõe modulações e padrões aos lançamentos contábeis e à estruturação e formalização dos livros, não sendo por outro motivo também conhecidos como “Livros Fiscais”. No tocante à escrituração contábil, a não observância das formalidades exigidas pela legislação tributária sujeita o contribuinte ao pagamento de penalidades pecuniárias a lhe serem impostas mediante o competente Auto de Infração, como é o caso sobre o qual ora nos debruçamos.

É bom que se esclareça que, até que os Livros Contábeis sejam devidamente autenticados pelo órgão designado pelo Estado como o competente para tal propósito, eles não se configuram como documentos fiscais para fins tributários, mas meros livros de informações empresariais para o seu escriturador, não fazendo qualquer prova em favor deste, a teor do art. 8º do Decreto-Lei nº 486/69. Dessarte, somente a autenticação formal aposta nos livros supra referidos tem o condão de atribuir-lhes a qualificação de “*documento fiscal*”, elemento integrante da contabilidade da empresa, na denominação assim adotada pela legislação tributária.

Ilumine-se que o fato de os suso mencionados livros serem autenticados no órgão do Registro do Comércio ou do Registro Civil das Pessoas Jurídicas não lhes confere unicamente natureza jurídica comercial ou civil, respectivamente. Tais órgãos foram os designados pelo Ordenamento Jurídico como os competentes legalmente para, dentre outras funções, apreciar a observância das formalidades exigidas pela legislação, registrar oficialmente o cumprimento de sua escrituração e atribuir-lhes a qualidade de *documento fiscal*, mediante sua autenticação formal.

A contar dessa convolação substancial, os livros acima descritos passam a integrar formalmente a contabilidade da empresa, tendo como função precípua fornecer informações presumidamente verdadeiras das operações empresariais realizadas pelo contribuinte, as quais podem ser sindicadas tanto pelas demais entidades empresariais, como também, e principalmente, pelo Estado, máxime pelos órgãos fiscais da administração tributária.

No âmbito das contribuições sociais previdenciárias, a Lei nº 8.212/91 atribuiu à fiscalização previdenciária a prerrogativa de examinar toda a contabilidade da empresa, não podendo lhe ser oposta qualquer disposição legal excludente ou limitativa do direito de examinar os livros, arquivos, documentos ou papéis comerciais ou fiscais.

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. (grifos nossos)

§2º A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

§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.

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não discrepam dos mandamentos encartados no Código Tributário Nacional - CTN, cujo art. 195 aponta, inflexivelmente, para o mesmo norte.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Conforme já destacado em parágrafos precedentes, o art. 32 da Lei nº 8.212/91 fixou a obrigação acessória da empresa de lançar mensal, em títulos próprios da

contabilidade, de forma discriminada, 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.

Avulta nesse panorama que as prestações adjetivas ordenadas na legislação tributária têm por finalidade precípua permitir à fiscalização a sindicância ágil, segura e integral dos fatos jurídicos tributários ocorridos nas dependências jurídicas do sujeito passivo, motivo pelo qual se exige que a escrituração seja:

- a) Mensal, em razão de o critério de apuração das contribuições previdenciárias pautar-se no regime da competência.
- b) Em títulos próprios, que propicie uma fácil e rápida identificação pelos agentes fiscais das contas contábeis onde se encontram registrados os fatos geradores de contribuições previdenciárias.
- c) De forma discriminada, de molde a se identificar as rubricas integrantes da base de incidência das contribuições previdenciárias, eis que, a cada uma delas corresponde uma alíquota própria a ser empregada no cômputo da contribuição devida.
- d) Que individualize o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos, de maneira que a fiscalização possa verificar a correção das importâncias descontadas dos segurados e os montantes a cargo destes e os devidos pela empresa vertidos aos cofres públicos.

Dada a eventual impossibilidade de se apurar, imediatamente, o valor correspondente a cada operação a ser registrada na contabilidade, a legislação tributária concede um prazo de carência para que tais registros sejam lançados. Nessa toada, o §13º do art. 225 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, estipula que os lançamentos contábeis referentes aos fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, só serão exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores das contribuições, devendo tais lançamentos atender ao princípio contábil do regime de competência, além de registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços.

Regulamento da Previdência Social

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)

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

(...)

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

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

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

§14. A empresa deverá manter à disposição da fiscalização os códigos ou abreviaturas que identifiquem as respectivas rubricas utilizadas na elaboração da folha de pagamento, bem como os utilizados na escrituração contábil.

A IN INSS/DC nº 100, de 18/12/2003, inserida no conceito de legislação tributária, na qualidade de norma complementar, impõe à empresa o encargo de manter à disposição do fisco os códigos ou abreviaturas que identifiquem as respectivas rubricas utilizadas na elaboração das folhas de pagamento, bem como as utilizados na escrituração contábil. Corolário de tais assentamentos, a contabilização em títulos próprios deve traduzir a forma de incidência de contribuição previdenciária, devendo observar uma coexistência harmônica com as folhas de pagamento e, hodiernamente, com a GFIP.

IN INSS/DC nº 100 de 18.12.2003

Art. 65. A empresa e a equiparada, sem prejuízo do cumprimento de outras obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária, estão obrigadas a:

IV - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições sociais a cargo da empresa, as contribuições sociais previdenciárias descontadas dos segurados, as decorrentes de sub-rogação, as retenções e os totais recolhidos, observado o disposto nos §§ 7º e 8º e ressalvado o previsto no §9º, todos deste artigo;

§7º As exigências previstas no inciso III do caput e §6º não desobrigam a empresa do cumprimento das demais normas legais e regulamentares referentes à escrituração contábil.

§8º Estão desobrigados da apresentação de escrituração contábil:

I - as pessoas físicas equiparadas a empresa, previstas nos incisos I e VI do §3º do art. 7º, inscritas no CEI;

II - o pequeno comerciante, nas condições estabelecidas pelo Decreto-lei nº 486, de 3 de março de 1969, e seu regulamento;

III- a pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, de acordo com a legislação tributária federal, e a pessoa jurídica optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), desde que escretem Livro Caixa e Livro de Registro de Inventário.

§9º Para fins do disposto nos incisos III e IV do caput, a empresa deve manter à disposição da fiscalização os códigos ou abreviaturas que identifiquem as respectivas rubricas utilizadas na elaboração das folhas de pagamento, bem como as utilizados na escrituração contábil.

No caso ora em debate, constatou a fiscalização que o Recorrente efetuou na conta contábil nº 2.2.02.03.0001 - *Obra Ed Varanda*, a escrituração de todos os lançamentos contábeis da empresa, de toda e qualquer natureza, congregando parcelas incidentes com parcelas não incidentes de salário de contribuição, ao ponto de não ser possível identificar o total de salário base de contribuições previdenciárias por competência.

E diga o Relatório Fiscal:

“4. DOS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES LANÇADAS

*4.1 Constituem fatos geradores das contribuições lançadas, as remunerações dos trabalhadores da obra, inerente a 4.786,42 m2 área a regularizar apurada no ARO, cujos valores foram aferidos indiretamente com base nas tabelas do CUB (Custo Unitário Básico), publicadas mensalmente pela imprensa de circulação regular e pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil — SINDUSCON do Estado do Ceará, visto que a escrituração contábil apresentada pelo contribuinte Livros Diários e Razões dos exercícios de 2002 a 2005, não foi aceita como base de apuração das contribuições previdenciárias relacionadas à Matrícula CEI 38.680.08698/75, por apresentar lançamentos contábeis de todas as naturezas em uma mesma conta: 2.2.02.03.0001 — *Obra Ed Varanda*, congregando parcelas incidentes com parcelas não incidentes de salário de contribuição, ao ponto de não ser possível identificar o total de salário base de contribuições previdenciárias por competência.”*

A conduta assim perpetrada pelo Recorrente representa violação objetiva à obrigação tributária acessória encartada no art. 32, II da Lei nº 8.212/91, c.c. Art. 225, II e §§ 13 e 14 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, cujo descumprimento dá ensejo a aplicação de penalidade pecuniária mediante a lavratura do competente Auto de Infração, como, de fato, assim procedeu a fiscalização:

“Os lançamentos contábeis indevidamente contabilizados inerentes citada obra motivaram a lavratura do Auto de Infração DEBCAD 37.043.079-4, Código de fundamentação Legal "34" — deixar de lançar 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”.

Não é demais enaltecer que o registro mensal de forma discriminada, em títulos próprios de sua contabilidade, dos fatos geradores de todas as contribuições, do montante das quantias descontadas, das contribuições devidas pela empresa e dos totais recolhidos, não figura como mera faculdade da empresa, mas, sim, uma obrigação tributária a ela imposta diretamente, com a força de império da lei formal, gerada nas Conchas Opostas do Congresso Nacional, segundo o trâmite gestacional plasmado nos artigos 61 a 69 da Constituição da República.

Não se deve perder de vista, igualmente, que os livros contábeis equiparam-se a documentos públicos e que o seu preenchimento com informações incorretas ou omissas constitui-se crime de falsidade ideológica, na forma prevista no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal Brasileiro.

Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal

Falsificação de documento público

Art. 297 - Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:

Pena - reclusão, de dois a seis anos, e multa.

§1º - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se a pena de sexta parte.

§2º - Para os efeitos penais, equiparam-se a documento público o emanado de entidade paraestatal, o título ao portador ou transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os livros mercantis e o testamento particular. (grifos nossos)

§3º Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

I - na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

II - na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

III - em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) (grifos nossos)

§4º Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no §3º, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) (grifos nossos)

Falsidade ideológica

Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: (grifos nossos)

Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular.

Parágrafo único - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte.

Nessas circunstâncias, a não escrituração mensal, de forma discriminada, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, frustra os objetivos da lei, prejudicando a atuação ágil e eficiente dos agentes do fisco, que se viram impelidos a despender uma energia investigatória suplementar na apuração dos fatos geradores em realce.

Mostrou-se deficiente, portanto, a escrita contábil do Notificado, ao não Registrar de forma discriminada e em títulos próprios todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, o montante das quantias descontadas dos segurados e por sub-rogação, as contribuições devidas pela empresa e os totais recolhidos, circunstância que tornou impossível ao auditor fiscal identificar o total de salário base de contribuições previdenciárias.

Fulguram improcedentes as alegações de que a base de cálculo poderia ter sido apurada pelo exame de outros documentos.

O Livro de Registro de Empregados não permite diferenciar os trabalhadores que atuaram na obra de construção civil em questão daqueles que operaram na área administrativa, eis que tais registros não informam o local em que os empregados desenvolvem suas atividades laborais. Ademais, colhemos do exame de tais livros que diversos empregados da Recorrente houveram-se por registrados em decorrência de Ação Fiscal do Trabalho, no período entre 14/06/2004 a 23/02/2005, conforme se pode verificar dos registros a fls. 235/261, fatos que indicam a propensão da empresa a não registrar formalmente seus empregados.

Por outro viés, dentre os documentos analisados, apenas as GFIP e as GPS registram vinculação inequívoca à obra em relevo. Os demais documentos anexados aos autos, tais como folha de pagamento e fichas de registro de empregados, não permitem identificar os salários pagos aos trabalhadores vinculados diretamente à obra em realce.

Há que se destacar que o art. 225, I e §9º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, estatui, de forma isenta de dúvida, a obrigação da empresa de elaborar mensalmente folhas de pagamento de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, devendo tais documentos discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado; Agrupar os segurados por categoria (segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual), além de indicar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais, dentre outras.

Regulamento da Previdência Social

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

I- preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;

(...)

§9º *A folha de pagamento de que trata o inciso I do caput, elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, deverá:*

I- discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado;

II- agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

III- destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade;

IV- destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais; e

V- indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.

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

Dessarte, não cumprindo a escrita contábil o papel que lhe fora atribuído pela legislação tributária, e diante da falta de prova regular e formalizada dos salários auferidos pelos seus empregados, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário, a teor dos §4º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

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)*

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

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 fê 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.

Assim, diante da deficiência da escrita contábil e da falta de prova regular e formalizada dos salários auferidos pelos seus empregados, outra alternativa não se abriu à fiscalização que não apurar o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil, por aferição indireta da base de cálculo, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, autorizada que estava pelos permissivos legais encartados nos §§ 3º, 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, transferindo-se para o sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

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

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

Alguns desses critérios de aferição indireta a serem empregados pela fiscalização, nas hipóteses autorizadas pela lei, como é o presente caso, encontram-se positivados na legislação previdenciária, ostentando natureza meramente 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, que não este, tem a fiscalização que buscar outros parâmetros de aferição os mais diversos imagináveis, de molde a construir hipoteticamente o arcabouço substancial da matéria tributável, tendo por alicerce, muita vez, tão somente, o princípio da razoabilidade. Usualmente, vale-se a fiscalização de um critério de analogia da empresa fiscalizada com as demais empresas atuantes no mesmo ramo e que se encontram em situações similares. Muitas outras ocasiões, tem a autoridade fiscal que extrair de outras fontes de informações, tais como previsões contratuais, o montante da base de cálculo do tributo, para determinar o montante devido.

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

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

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

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

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

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

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

I - na competência de emissão do ARO;

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

III - em qualquer competência no prazo de vigência do Mandado de Procedimento Fiscal, quando a apuração se der em

Auditoria-Fiscal de obra para a qual não houve a emissão do ARO.

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

I - da localidade da obra ou, inexistindo estas;

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

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

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

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

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

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

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

Com efeito, tivesse a empresa cumprido, com o devido rigor, as obrigações acessórias impostas pela legislação previdenciária, lançado mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, todos os fatos geradores de todas as contribuições sociais, o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa e os totais recolhidos; elaborado suas folhas de pagamento de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, discriminando o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado, agrupando os segurados por categoria (segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual), e indicando as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais, como assim determinam taxativamente os artigos 32 e 33 da Lei nº 8.212/91, os fatos geradores ora em debate teriam sido apurados diretamente desses documentos, sem a necessidade de se enveredar pelo hostil caminho do arbitramento.

Mas assim não ocorreu. A deficiência na escrituração contábil e a falta de prova regular e formalizada do montante dos salários pagos pela execução de obra de

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

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

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

Nesse diapasão, não se mostra suficiente à elisão do lançamento em foco a mera e singela alegação de que sua contabilidade não continha irregularidades, ou mesmo que as bases de cálculo poderiam ter sido apuradas pelo exame de outros documentos. Conforme demonstrado, os livros fiscais foram escriturados de maneira abominável, assim como as folhas de pagamento, não se prestando para os fins exigidos pela legislação tributária.

Optou o Recorrente, a seu risco, por exortar asserções totalmente alheias aos fundamentos objetivos do vertente lançamento, as quais se mostraram insuficientes para elidir a imputação que lhe fora infligida pela fiscalização previdenciária, não obtendo sucesso, assim, em desincumbir-se do encargo que lhe pesava e se lhe mostrava contrário, eis que não produziu os meios de prova hábeis a desconstituir o lançamento que ora se opera.

Assim, havendo um documento público, consubstanciado em Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, com presunção de veracidade, não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor desta presunção.

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

3. CONCLUSÃO:

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

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva

CÓPIA