

## AFERIÇÃO INDIRETA PREVIDENCIÁRIA: um procedimento fiscal excepcional

Raphael Silva Rodrigues<sup>83</sup>

"O fenômeno processual não se limita, hoje, por expressa injunção de sucessos evolutivos do Estado de Direito, ao processo judicial. É mais amplo e espraia consequências nas províncias da atividade administrativa quando dotada de funções julgadoras que facultam ao cidadão a dedução administrativa de seu conflito com o Estado". (MARINS, James. *Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário*. Dialética: São Paulo, 1998, p. 136).

### RESUMO

A apuração indireta do tributo prevista no art. 33, §§3º e 6º, da Lei nº 8.212/91 guarda simetria com a previsão do lançamento por arbitramento do art. 148 do CTN, bem como de outros normativos existentes no campo tributário, e representa forma de constituição do crédito tributário, revestindo-se de excepcionalidade a ser aplicada quando verificada a absoluta ausência ou imprestabilidade da documentação contábil e fiscal da empresa, constituindo irregularidade insanável. Dessa forma, a aferição indireta perpetrada pela autoridade tributária não obsta o direito de o contribuinte de, em observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa, ilidir a presunção de legitimidade dos atos fiscais na constituição por arbitramento, pois somente a irregularidade insanável, entendida como aquela que inviabiliza no todo a apuração do tributo, justifica a constituição do crédito nesta modalidade. O art. 33, §§3º e 6º, da Lei nº 8.212/91, bem como o art. 148 do CTN, representam a concretização normativa do princípio da verdade real em matéria tributária, dando margem para que o contribuinte, rendendo homenagem ao citado princípio, possa contestar o lançamento tributário na via administrativa ou judicial.

**Palavras-chave:** Aferição indireta previdenciária. Arbitramento fiscal. Excepcionalidade.

### ABSTRACT

Tax's indirect ascertainment set forth in articles 33, §§3 and 6 of Law No. 8212/91 is symmetrical with regards to the forecast of the launch by arbitration of art. 148 of CTN, as well as other regulations existing in the tax field and represents a form of constitution of the tax credit, of utmost exceptionality to be applied when the an absolute absence or uselessness of the accounting and tax documentation of the company is applied, constituting an insurmountable irregularity. Accordingly, the indirect assessment carried out by tax authorities does not prevent the taxpayer from violating the presumption of legitimacy of tax acts in the constitution by arbitration, in compliance with the principles of the adversary and the wide defense, since only the insurmountable irregularity understood such as the one that makes it impossible to calculate the tax, justifies the creation of credit in this modality. Articles 33, §§3 and 6 of Law 8212/91, as well as article 148 of the CTN, represent the normative implementation of the principle of real truth in tax matters, allowing

<sup>83</sup> **ADVOGADO E PROFESSOR UNIVERSITÁRIO.**

the taxpayer, paying tribute to the aforementioned principle, to challenge the tax entry in the administrative or judicial channels.

**Keywords:** Indirect Social security assessment. Tax arbitration. Exceptionality.

## INTRODUÇÃO

Apesar da relevância do instituto da aferição indireta previdenciária, ainda são poucos os trabalhos científicos que tem como objetivo a perquirição da sua natureza jurídica e a investigação de quais são os pressupostos jurídicos para a sua aplicação válida pelas autoridades fiscalizadoras.

O tema é relevante, porque envolve procedimento de arbitramento tributário da base de cálculo das contribuições previdenciárias, notadamente daquelas incidentes sobre a remuneração paga pelas empresas a seus funcionários, que tem clara natureza excepcional, decorrendo do comprovado descumprimento do dever de colaboração por parte do contribuinte e da impossibilidade de identificação da base de cálculo real prevista na respectiva norma de incidência.

Ocorre que, em diversas ocasiões, surgem controvérsias entre contribuintes e autoridades fiscais sobre a legalidade da aplicação da aferição indireta no caso concreto, ou sobre a correção da forma em que o instituto foi aplicado, com o contribuinte defendendo que houve equívoco ou excesso na aplicação da base de cálculo substitutiva. E esses conflitos têm sido apreciados por órgãos de julgamento administrativo e judicial, o que permite a identificação de posicionamentos jurisprudenciais que devem nortear a utilização deste procedimento.

É inequívoco que os contribuintes têm o dever de cumprir as suas obrigações tributárias e colaborar com as autoridades fiscais, sem prejuízo dos direitos que lhes são assegurados, como corolário do dever fundamental de recolher tributos<sup>84</sup>.

Este dever de colaboração é primordial, uma vez que sem que os contribuintes mantenham e forneçam os documentos e dados necessários à atividade de fisca-

---

<sup>84</sup> CARDOSO, Alessandro Mendes. **O Dever Fundamental de Recolher Tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

lização, dificulta-se e muitas vezes inviabiliza-se o conhecimento efetivo pela autoridade tributária do surgimento das obrigações tributárias concretas e a avaliação do seu cumprimento pelos respectivos contribuintes ou responsáveis.<sup>85</sup>

A complexidade e dinâmica da atividade econômica tem reflexo Direito no campo tributário, notadamente no que se refere à fiscalização. E buscando viabilizar a praticidade e eficácia na arrecadação, o legislador outorgou aos contribuintes, no que se refere a grande parte dos tributos existentes, o dever de identificar a ocorrência de fatos que derem ensejo ao nascimento de obrigações tributárias, calcular o montante devido e proceder ao seu recolhimento, independentemente de qualquer atividade da administração.

O sistema de “lançamento por homologação” está diretamente vinculado aos limites e custos que inviabilizam que as autoridades tributárias identifiquem a ocorrência de cada fato gerador que os contribuintes dão ensejo e efetuem a constituição do crédito decorrente através do lançamento de ofício. A praticidade, que informa a tributação moderna, ensejou que se transferisse aos contribuintes o ônus de identificar a ocorrência dos fatos geradores a que se vinculada, quantificar a obrigação tributária, recolher o tributo devido e cumprir as obrigações acessórias. Sendo corolário lógico do lançamento por homologação que os contribuintes possuam e mantenham sob sua guarda a regular documentação que permita às autoridades tributárias efetuar a fiscalização do cumprimento das suas obrigações.

---

<sup>85</sup> Neste contexto pode-se falar na existência de um binômio que informa o princípio da supremacia do interesse público na seara tributária: dever de fiscalização das autoridades administrativas e dever de colaboração dos contribuintes. Neste sentido, cite-se James Marins:

“A atividade fiscalizatória – suas prerrogativas e limites legais – insere-se no contexto da autotutela vinculada do Estado e é instrumento do princípio do dever de investigação ao qual corresponde o princípio do dever de colaboração. A relação jurídica subjacente à atividade fiscalizatória implica na disciplina legal do dever de fiscalizar ao qual corresponde um direito subjetivo público da Administração (“potestà”, ou “potestade”), e no dever de suportar a fiscalização que se constitui em liame obrigacional de caráter não patrimonial a sujeitar o cidadão contribuinte a limitações em sua liberdade em prol do interesse público. (**Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 220).

E não por outro motivo, o texto constitucional ao prever o princípio da capacidade contributiva, o vinculou à possibilidade de as autoridades tributárias terem conhecimento da realidade econômica que envolve o surgimento das obrigações tributárias, nos termos do parágrafo primeiro do artigo 145<sup>86</sup>.

E caso o contribuinte não cumpra o seu dever de colaboração, não possuindo ou apresentando a documentação necessária à avaliação do cumprimento das suas obrigações, o legislador outorga à autoridade tributária o poder de arbitrar o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos vinculados ao fato gerador da obrigação.

O artigo 148 do Código Tributário Nacional estatuiu, nestes termos, a figura do arbitramento tributário, expressamente limitado à obtenção do *quantum* da obrigação tributária. No campo previdenciário, o legislador instituiu uma espécie própria de “arbitramento”, denominada de “aferição indireta”, cuja análise é objetivo do presente artigo.

A figura do arbitramento tributário, e os limites à sua aplicação, têm suscitado grandes controvérsias administrativas e judiciais, além de ser objeto recorrente de análise pela doutrina tributária. A jurisprudência e a doutrina referente ao arbitramento tributário são base para a avaliação da aferição indireta, mas cabe também ao intérprete avaliar e ponderar as especificidades do procedimento previdenciário, determinadas pela própria natureza específica da tributação previdenciária, que apesar de vinculadas às normas gerais do Código Tributário Nacional, possuem características peculiares.

O instituto da aferição indireta se encontra positivado no artigo 33 a Lei nº 8.212/91, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social e institui o seu plano de custeio. E como será mais bem desenvolvido no curso deste artigo, o legislador teve o cuidado de deixar explícito o caráter excepcional da aferição indireta, como

---

<sup>86</sup> § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

meio substitutivo do valor tributável pelas contribuições previdenciárias, inclusive tipificando os pressupostos que permitem a sua aplicação de forma válida pela autoridade fiscalizadora, compatibilizando-a com a norma geral que prevê o arbitramento tributário (artigo 148 do CTN).

A primeira hipótese é a que está estampada no §3º do referido dispositivo legal, e se dá quando o contribuinte fiscalizado não apresenta documentação ou informação necessária à identificação da base de cálculo das contribuições previdenciárias, delimitada ou apresenta, de forma deficiente, qualquer documento ou informação solicitada, pertinente à apuração das grandezas econômicas tributadas. Já a segunda possibilidade está inserida no §6º, e se dá na hipótese de, quando do exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento ofertado pela empresa fiscalizada, o Fisco constatar que a contabilidade não registra o movimento real: i) de remuneração dos segurados a seu serviço; ii) do faturamento; e iii) do lucro.

Apesar de estarem bem definidos os pressupostos que autorizam a utilização da aferição indireta, a identificação em face do caso concreto, se há efetivamente a necessidade e mesmo a possibilidade de sua aplicação, não é invariavelmente tão simples; e mesmo quando necessária e possível a sua aplicação, é comum a existência de controvérsia com relação à forma como operacionalizada pela Fiscalização, o que determina que a jurisprudência cumpra o seu papel de definir a correta interpretação da legislação, indicando os parâmetros que permitam ao Fisco e aos contribuintes avaliarem a aplicação do instituto nos casos concretos.

Nesse contexto se apresenta o presente artigo, que tem o objetivo de contribuir, de forma singela, ao estudo da aferição indireta previdenciária, com a avaliação da sua natureza jurídica e pressupostos de aplicação válida, em face dos parâmetros da legislação vigente e a sua melhor interpretação jurisprudencial.

## PRESSUPOSTOS DE VALIDADE DA AFERIÇÃO INDIRETA: ESPECIFICIDADES PARA A CONSTRUÇÃO CIVIL

A aferição indireta das contribuições previdenciárias se encontra prevista nos §§ 3º a 6º do artigo 33 da Lei n.º 8.212/91, que assim dispõem:

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

[...]

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário.

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

§ 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.

Trata-se, pois, de mecanismo colocado à disposição do Fisco para efetuar a apuração subsidiária da base de cálculo das contribuições previdenciárias nos casos em que o contribuinte não cumpre a sua obrigação de possuir e disponibilizar a documentação fiscal e contábil necessária à apuração do salário de contribuição, base de cálculo das contribuições previdenciárias sobre a remuneração, bem como da avaliação da regularidade dos recolhimentos efetuados.

Trata-se, na realidade, de especificação para as contribuições previdenciárias do instituto do arbitramento tributário previsto no artigo 148 do Código Tributário Nacional:

Art. 148. Quando o cálculo de 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.

O arbitramento tributário nada mais é do que um dos instrumentos colocados à disposição da Autoridade Administrativa pelo legislador, desde que respeitadas as hipóteses do seu cabimento e os seus limites, para a fixação de base de cálculo substitutiva, quando não é possível se apurar a base de cálculo real, pelo descumprimento pelo contribuinte do seu dever de colaboração.

A função do arbitramento é viabilizar o lançamento, nos casos em que este se encontra prejudicado pela inexistência ou imprestabilidade dos documentos e dados que deveriam ser fornecidos pelo contribuinte ou terceiro legalmente obrigado a informar, para dar suporte à atividade de fiscalização.

O termo arbitramento deve ser tomado em dois sentidos:

- a) método outorgado pelo legislador para que a Autoridade Administrativa, devido à falta do dever de colaboração do contribuinte, que não forneceu a documentação ou os dados necessários à atividade de lançamento, arbitre a quantia devida pelo sujeito passivo no que se refere à determinada obrigação tributária, utilizando-se dos métodos que tornem razoável esta medida, dentro dos estritos limites fixados pela legislação e pela jurisprudência;
- b) método utilizado pelo legislador para a fixação de uma base de cálculo substituta, na hipótese de não ser possível à obtenção da base de cálculo real, sem que haja a participação da Autoridade Administrativa na fixação do parâmetro a ser utilizado.

Na segunda acepção, a lei define uma base de cálculo substituta, baseada em presunções. Exatamente esse o caso da previsão do §4º do artigo 33 da Lei n.º 8.212/91, que instituiu modalidade de base de cálculo substitutiva, quando não é possível se aferir o valor da remuneração paga pelo contribuinte aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, em obra de construção civil.

Nesse caso, o valor da remuneração será arbitrado “*mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída*”.

Trata-se, portanto, de recurso subsidiário a ser utilizado pela administração tributária na identificação/confirmação do fato tributário e mais especificamente, para a definição da base de cálculo para a exigência de tributo que se avalie não recolhido ou recolhido a menor pelo contribuinte. Em face da sua natureza, a legalidade de sua aplicação estará sempre vinculada ao respeito estrito das hipóteses de seu cabimento e aos limites de sua efetivação.

Exatamente neste sentido é a norma do artigo 148 do CTN, que prevê a utilização do recurso do arbitramento pela Autoridade Fiscal, “*sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado*”.

O arbitramento e a aferição indireta não se constituem procedimentos especiais de lançamento. Trata-se de técnicas de apuração do *quantum* devido em determinada obrigação tributária, através da avaliação contraditória de preços, bens, serviços ou atos jurídicos, cabível sempre que inexistam os documentos ou declarações do contribuinte, ou estes não mereçam fé.

Além disso, somente podem ser utilizados para o estabelecimento *quantum debeat* da obrigação tributária, quando a ocorrência do fato gerador do tributo encontra-se comprovada.

A doutrina e jurisprudência, por sua vez, são iterativas no entendimento de que a utilização de base de cálculo substitutiva, fixada pela autoridade fiscalizatória, somente é cabível nas hipóteses de:

- I. inexistência de escrita ou de documentação exigida pela legislação tributária, a qual seja necessária à identificação da base tributável;
- II. recusa do contribuinte ou terceiro em apresentar a escrituração ou documentação existente;



III. mesmo existente, e apresentada, a escrita ou documentação exigida se mostrem imprestável para que a Autoridade Tributária possa fiscalizar a atividade a qual se referem.

Ocorre que, mesmo na ocorrência das hipóteses acima, não é discricionária a decisão da administração de utilização do recurso ao arbitramento. Com efeito, mesmo nas hipóteses enumeradas, somente é cabível o arbitramento se constatado que a omissão ou o vício da documentação do contribuinte ou terceiro teve como consequência a completa impossibilidade de descoberta direta do aspecto quantitativo do fato tributário.

É inequívoco que sendo o arbitramento medida excepcional, uma vez que o conhecimento da base de cálculo original é a forma que realmente se enquadra com perfeição dentro dos princípios e normas que regem o nosso sistema tributário, deve a Autoridade Fiscal, dentro do seu procedimento de apuração, buscar de todas as formas a verdade material.

Ou seja, deve haver a comprovada impossibilidade de aferição da base de cálculo real do tributo fiscalizado, decorrente do descumprimento de obrigação acessória pelo contribuinte, imprescindível para a execução do trabalho fiscal.

A especificidade da técnica do arbitramento, inclusive, tem sido sistematicamente exaltada, diante da constatação de que, lamentavelmente, referido procedimento, por vezes, é utilizado pela Administração Tributária de forma arbitrária e abusiva.

Exatamente por isso, para cada tipo de tributo deve ser identificado qual o conjunto de informações e documentos que são pertinentes e imprescindíveis à identificação da matéria tributável. Isso implica que a não apresentação ou a existência de vícios em documentos ou informações que não prejudicam a identificação da base de cálculo real de forma alguma pode justificar a aplicação do arbitramento ou aferição indireta, que são instrumentos subsidiários de fiscalização.

A exigência do requisito da imprestabilidade da documentação determina que haja hipóteses em que mesmo se a documentação ou escrituração do contribuinte apresentar vícios, erros ou deficiências, não poderá a Autoridade Fiscal operar a sua

desclassificação total. Sempre que apesar de viciada a documentação não for imprestável para os fins a que se destina, caberá ao Fisco no seu dever de investigação, afastando os vícios que não comprometem o todo, e efetuando as devidas correções, buscar a base de cálculo original (verdade material)<sup>87</sup>.

A existência de vícios isolados na documentação, desde que não capazes de impedir que o Fisco, dentro do seu dever de investigação, chegue ao valor da base de cálculo real, não permitem o recurso ao arbitramento.

E para isso, a análise da possibilidade ou impossibilidade de identificação da base de cálculo real deve levar em conta qual a grandeza econômica tributada por cada contribuição previdenciária, já que este é o objeto de investigação pertinente. Tal contexto é explicitado pelo §6º do artigo 33 da Lei n.º 8.212/91:

§ 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.

E a aferição indireta, apesar de ser instrumento de fiscalização pertinente a todas as contribuições previdenciárias regulamentadas pela Lei n.º 8.212/91, e também a contribuintes de todos os ramos econômicos, tem sua aplicação mais relevante vinculada à fiscalização do recolhimento dos valores vinculados às obras de construção civil. Tanto que o legislador outorga um tratamento específico à sua aplicação a

---

<sup>87</sup> Nesse sentido, merece destaque a doutrina de Maria Rita Ferragut, citada na obra de Leandro Paulsen, no comentário ao artigo 148, do CTN, *in verbis*: "O arbitramento da base de cálculo deve respeitar os princípios da finalidade da lei, razoabilidade, proporcionalidade, e capacidade contributiva, razão pela qual não há discricionariedade total na escolha das bases de cálculo alternativa, estando o agente público sempre vinculado, pelo menos, aos princípios constitucionais informadores da função administrativa. Não basta que algum dos fatos previstos no artigo 148 do CTN tenha ocorrido a fim de que surja para o Fisco a competência de arbitrar; Faz-se imperioso que além disso o resultado da omissão ou do vício da documentação implique completa impossibilidade de descoberta direta da grandeza manifestada pelo fato jurídico. O critério para determinar se um ou mais vícios ou erros são ou não suscetíveis ensejar a desconsideração da documentação reside no seguinte: se implicarem a possibilidade por parte do Fisco de, mediante exercício do dever de investigação, retificar a documentação de forma a garantir o valor probatório do documento, o mesmo deve ser considerado imprestável e a base de cálculo arbitrada. Caso contrário, não". (PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário - Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 1.078).

esse ramo da atividade econômica, o que fica patente pela previsão constante do §4º da citada lei federal:

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário.

Para esse setor econômico, o pressuposto para a aplicação da aferição indireta é a “*falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo*” referente a um objeto específico e determinado, consistente no “*montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil*”.

Exclusivamente a falta da documentação regular que demonstre o montante da remuneração vinculada à obra de construção, por impedir a confirmação da efetiva base de cálculo das contribuições previdenciárias, é que permite a aferição indireta do total das remunerações da obra, nos termos literais do §4º do artigo 33 da Lei n.º 8.212/91.

Por exemplo; não há qualquer previsão legal e até pertinência lógica, que permita se concluir que qualquer vício formal no registro do valor de aquisição de materiais e equipamentos empregados na obra, por si só, permitiria a desconsideração da apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias efetuada pelo contribuinte, e a sua substituição pelo valor de remuneração arbitrado com base no método da aferição indireta.

Ao contrário do que muitas vezes defendem as Autoridades Fiscais, não existe a previsão de que a “contabilidade irregular” justifique, por si só, a aferição indireta. Somente haverá essa justificativa no caso de falta ou vício insanável na contabilização pelo contribuinte de informações pertinentes e diretamente relacionadas com a apuração do total das remunerações pagas a trabalhadores ou prestadores de serviços vinculados à obra.

Este ponto é bastante relevante, já que a arguição da existência de “contabilidade irregular”, sem a demonstração da efetiva impossibilidade da identificação pela

Fiscalização, da base de cálculo das contribuições previdenciárias vinculadas à determinada obra de construção civil, não é incomum, o que torna efetivamente passível de questionamento a legalidade do crédito constituído via “aferição indireta”, nesses casos.

A própria regulamentação da Receita Federal deixa claro quais os eventos contábeis que são pertinentes à apuração e à fiscalização das contribuições previdenciárias.

O artigo 328 da Instrução Normativa RFB n.º 971/09 prevê a obrigação do responsável por obra de construção civil de efetuar de forma especificada a escrituração relativa à obra:

Art. 328. O responsável pela obra de construção civil, pessoa jurídica, está obrigado a efetuar escrituração contábil relativa a obra, mediante lançamentos em centros de custo distintos para cada obra própria ou obra que executar mediante contrato de empreitada total, conforme disposto no inciso IV do art. 47, observado o disposto nos §§ 5º, 6º e 8º do mesmo artigo.  
Parágrafo único. Para os fins deste artigo, entende-se por responsáveis pela obra as pessoas jurídicas relacionadas no art. 325.

Além disso, determina que os lançamentos específicos e pertinentes à apuração previdenciária são aqueles previstos no inciso IV do artigo 47 da mesma Instrução Normativa, *verbis*:

Art. 47. A empresa e o equiparado, sem prejuízo do cumprimento de outras obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária, estão obrigados a:  
[...]  
IV - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições sociais a cargo da empresa, as contribuições sociais previdenciárias descontadas dos segurados, as decorrentes de sub-rogação, as retenções e os totais recolhidos, observado o disposto nos §§ 5º, 6º e 8º e ressalvado o disposto no § 7º;

A previsão regulamentar é lógica, ao exigir o lançamento mensal e discriminado de todos os fatos geradores de todas as contribuições sociais a cargo da empresa.

O fato de estas serem as informações efetivamente necessárias à apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias, e à sua fiscalização, é confirmado pelo § 5º do mesmo artigo:

§ 5º Os lançamentos de que trata o inciso IV do caput, escriturados nos Livros Diário e Razão, são exigidos pela fiscalização após 90 (noventa) dias contados da ocorrência dos fatos geradores das contribuições sociais, devendo:

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

O fato de o parágrafo seguinte determinar que o contribuinte se encontra sujeito às demais regras de escrituração contábil não altera esse contexto e muito menos permite a conclusão de qualquer vício de contabilização, mesmo que não pertinente à apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias possa justificar a aferição indireta.

E ainda ao regulamentar a aferição indireta, a Instrução Normativa dispõe expressamente que somente será possível a sua execução se “*no exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento do sujeito passivo, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita, ou do faturamento e do lucro;*” (inciso I do artigo 447 da IN SRF n.º 971/09).

Ocorre que esse dispositivo, em alguns casos, tem sido interpretado de forma equivocada pela Fiscalização. Conforme já consignado, a validade da aferição indireta está inafastavelmente ligada à correta identificação de qual o objeto de investigação que permite a identificação da base de cálculo real de cada contribuição. No caso das contribuições sobre a remuneração, o objeto de perquirição a ser considerado pela Fiscalização é inequivocamente “*o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço*”. Havendo a escrituração contábil das remunerações devidas, pagas ou

creditadas pela empresa aos segurados a seu serviço, não há qualquer justificativa para a desconsideração da apuração do contribuinte e a utilização de base de cálculo substitutiva calculada através de aferição indireta. Não se justifica a utilização da aferição indireta, nesse contexto, o entendimento da Fiscalização de que a contabilidade ou escrituração fiscal apresentada pelo contribuinte não permitem a identificação da receita, faturamento ou lucro do empreendimento.

Essas grandezas econômicas não são vinculadas à base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a remuneração, estando prevista como elementos de fiscalização cuja impossibilidade de identificação pode dar ensejo à aferição indireta, pelo fato de serem pertinentes à base de cálculo de outras contribuições, no caso a COFINS e atualmente da CPRB (receita bruta) e a CSLL (lucro). Por isso, a falta ou vícios insanáveis referentes à sua contabilização, ou à comprovação documental da sua apuração, ordinariamente somente justifica a aferição indireta no que se refere à definição da base substitutiva da COFINS, CPRB e da CSLL, não sendo validamente motivo para o arbitramento do salário de contribuição.

Contudo, é possível que o cotejo entre os valores contabilizados de receita ou lucro traga subsídios para que a autoridade fiscal fundamente a desconsideração da apuração da base de cálculo das contribuições sobre a remuneração efetuada pelo contribuinte, e traga elementos que justifique a utilização da aferição indireta. Isso ocorrerá quando o valor da receita apurada pelo contribuinte se mostre desproporcional em face da mão de obra contabilizada. Ou ainda, quando apure a Fiscalização que o contribuinte incorreu em omissão de receita, sendo que a sua receita real se apresenta incompatível com a mão de obra registrada.

Tal avaliação comparativa é prevista pelo inciso IV do artigo 447 da Instrução Normativa n.º 971/09. Cite-se:

Art. 447. A aferição indireta será utilizada, se:

[...]

IV - as informações prestadas ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo não merecerem fé em face de outras informações, ou outros documentos de que disponha a fiscalização, como por exemplo:

a) omissão de receita ou de faturamento verificada por intermédio de subsídio à fiscalização;

- b) dados coletados na Justiça do Trabalho, Delegacia Regional do Trabalho, ou em outros órgãos, em confronto com a escrituração contábil, livro de registro de empregados ou outros elementos em poder do sujeito passivo;
- c) constatação da impossibilidade de execução do serviço contratado, tendo em vista o número de segurados constantes em GFIP ou folha de pagamento específicas, mediante confronto desses documentos com as respectivas notas fiscais, faturas, recibos ou contratos.

Entretanto, mesmo em face da situação supra referida, a Fiscalização tem o ônus de comprovar que a divergência entre dados econômicos, notadamente receita aferida e montante de mão de obra empregada, decorre da falta de inclusão na folha de pagamentos do contribuinte do total de empregados segurados a seu serviço. Isso porque a aparente distorção entre receita e mão de obra registrada pelo contribuinte pode decorrer da estrutura comercial utilizada.

Exemplo comum é o da obra de construção civil em que o empreiteiro se utiliza preponderantemente de subempreitada. Nesse caso, a mão de obra própria registrada pelo empreiteiro pode ser bastante pequena se comparada com a receita decorrente do empreendimento, o que se justifica pelo fato de que a maioria ou grande parcela dos trabalhadores que laborarem na obra estarem vinculados às subempreiteiras. A Fiscalização pode facilmente avaliar esse contexto, ao compatibilizar o valor da receita do contribuinte, o total da mão de obra registrada, os valores recolhidos a título de retenção na fonte dos serviços de subempreitada contratados e o porte do empreendimento. O que não é correto é a consideração que a aparente distorção entre receita aferida e mão de obra registrada, de forma exclusiva, colocaria em descrédito a apuração e os recolhimentos de contribuições previdenciárias sobre a remuneração efetuada pelo contribuinte, permitindo a aferição indireta.

Isso claro, no que se refere ao lançamento das contribuições incidentes sobre a remuneração paga pela empresa a seus empregados ou prestadores de serviço. No que se refere à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, a avaliação da receita contabilizada é o efetivo foco de fiscalização com relação à confirmação ou apuração do montante devido e confirmação da correção dos recolhimentos efetuados pelo contribuinte.

No contexto atual da legislação previdenciária, no caso de obra de construção civil que apresente falta de contabilidade regular, que efetivamente não permita a aferição do total das remunerações a ela vinculadas e também a sua receita aferida, caberá à Fiscalização o arbitramento das contribuições previdenciárias por dois mecanismos: a) a aferição indireta, para a fixação de base substitutiva de remunerações, efetuada através do procedimento de cálculo da Remuneração da Mão-de-obra Total (RMT) despendida na obra, calculado com base na aplicação de percentuais previstos em norma regulamentar sobre o Custo Geral da Obra (CGO), o qual por sua vez, é obtido mediante a multiplicação do Custo Unitário Básico, (CUB) correspondente ao tipo da obra pela sua área total, conforme o procedimento previsto na Instrução Normativa RFB n.º 971/09; b) o arbitramento, para apuração da base subsidiária da receita bruta, através da identificação de elementos indicativos pertinentes à essa grandeza econômica, tal qual movimentação bancária e receita esperável para empreendimentos do mesmo porte.

Além disso, a execução do procedimento de aferição indireta a Fiscalização obrigatoriamente tem que seguir o procedimento previsto na Instrução Normativa nº 971/09<sup>88</sup> no que se refere ao cálculo de todos os elementos componentes do cálculo da base substitutiva, como o Custo Unitário Básico, (CUB), o Custo Geral da Obra (CGO) e finalmente a Remuneração da Mão-de-obra Total (RMT). E para tanto terá o ônus de justificar todos os enquadramentos que efetuar, no que se refere à elementos como a destinação do imóvel, o número de pavimentos, o padrão e o tipo da obra (inerentes à definição do CUB), bem como demonstrar a aplicação dos percentuais vinculados ao cálculo da RMT e também as deduções obrigatórias, como dos recolhimentos a título de contribuições previdenciárias comprovadamente efetuadas pelo contribuinte, a remuneração referente à mão-de-obra terceirizada utilizada, e também do montante correspondente a 5% (cinco por cento) do valor da nota fiscal ou da fatura de aquisição de concreto usinado, de massa asfáltica ou de argamassa usinada, utilizados inequivocamente na obra, independentemente de apresentação do comprovante de recolhimento das contribuições sociais.

---

<sup>88</sup> Instrução Normativa n.º 971/09 – artigos 343 a 379.



O fato de o contribuinte ter dado ensejo à aferição indireta de forma alguma lhe retira o direito a que o cálculo da base de cálculo substitutiva seja efetuada conforme o procedimento previsto na norma regulamentar, com a demonstração passo a passo pela Fiscalização, além, claro, do direito de impugnar o lançamento, caso considere que houve erro na apuração e conseqüentemente no lançamento dos valores de contribuição.

A partir desse contexto normativo, que traz pressupostos e parâmetros de observância obrigatória para que o procedimento de aferição indireta seja válido, passa-se a breve análise da sua interpretação jurisprudencial.

### **AFERIÇÃO INDIRETA: análise jurisprudencial**

Conforme já demonstrado, a aferição indireta é modalidade excepcional de lançamento tributário, apenas aplicável quando há completa impossibilidade de o Fisco determinar o valor pago a título de salário, e, conseqüentemente, determinar o valor da contribuição previdenciária devida.

Não é por outro motivo a jurisprudência administrativa reconhece a ilegalidade do arbitramento quando é possível se deduzir da documentação do contribuinte as informações especificamente referentes à apuração da base de cálculo do tributo sob investigação, senão veja-se:

VALORES OBTIDOS DA CONTABILIDADE. ARBITRAMENTO, INOCORRÊNCIA. Não se verifica arbitramento do tributo quando os valores que compõem a base de cálculo são obtidos diretamente da escrita contábil do contribuinte. (CARF, Acórdão n.º 2401-01.508, Segunda Seção, Primeira Turma da Quarta Câmara, Sessão de 01.12.2010)

Por outro lado, a aferição indireta de forma alguma é uma sanção. O procedimento não pode ter qualquer conotação de penalização do contribuinte. Constitui-se, tão somente, em método de fixação de base de cálculo substitutiva de contribuição previdenciária, uma vez comprovada a impossibilidade de se obter tal resultado através de provas diretas. Ou seja, não se pode lançar mão da aferição indireta como forma de penalizar o contribuinte por algum vício existente na sua contabilidade, caso

este não seja vinculado à apuração da base de cálculo, ou mesmo que pertinente, não seja de tal monta que impeça a sua identificação.

Nesse sentido, cite-se a doutrina do Professor, Ex-Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e Ex-Presidente da 10ª Junta de Recursos do Conselho de Recursos da Previdência Social – MPS, Fábio Zambitte Ibrahim<sup>89</sup>, a respeito da aferição indireta:

Naturalmente, trata-se de regra excepcional, somente aplicável na impossibilidade da identificação da base de cálculo real.

[...]

Como a contribuição não tem efeito de penalidade, não poderá a SRFB estipular valor irreal como sanção, já que esta somente poderá ser feita pela multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória, a ser cobrada mediante auto de infração.

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) reconhece a excepcionalidade da aferição indireta, que somente pode ser efetivada quando o contribuinte não apresente as informações e documentos efetivamente necessários à identificação das remunerações pagas, ou pertinentes ao seu faturamento ou lucro. Veja-se:

AFERIÇÃO INDIRETA. PROVAS. AUSÊNCIA DE REQUISITOS. IMPROCEDÊNCIA. 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. Entretanto o mecanismo de aferição indireta da base de cálculo do tributo configura-se em exceção, que só deve ser utilizado nas estritas determinações da legislação. Segundo a lei regencial há de realizar a aferição indireta quando ocorrer recusa ou sonegação de documentos e informações, bem como sendo eles insuficientes, bem como se ocorrer 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. No presente caso, na análise do Relatório Fiscal e das provas constantes dos autos não se encontram qualquer fato narrado e tão pouco prova cabal de que haja uma definição de que a documentação apresentada i) não preencheu as formalidades legais ou ii) continha informação diversa da realidade ou iii) omitiu informação verdadeira. Há de destacar que o próprio agente autuador apresenta dúvida se os documentos eram suficientes ou não, bem como não demonstrou cabalmente que havia informação diversa da realidade e ou que houve omissão de informação da Recorrente. [...]. (Acórdão n.º

<sup>89</sup> Cf.: IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2012, p. 398.

2301-003.754, Segunda Seção, Terceira Câmara, Primeira Turma Ordinária, Sessão de 15.10.2013)

O entendimento do CARF é iterativo que somente a efetiva e comprovada falta de documentação que permita o aferimento da base de cálculo das contribuições previdenciárias permite o seu arbitramento. E também não pode o Fisco desconsiderar o conjunto da documentação apresentada pelo contribuinte, quando estas informações permitem a identificação da base de cálculo real:

LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO, PELO FISCAL AUTUANTE, DOS REQUISITOS NECESSÁRIOS. IMPOSSIBILIDADE. Apesar do método da aferição indireta ser uma prerrogativa do Fisco para os casos em que a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, quando da lavratura do auto de infração deve ser demonstrada a presença de todos os requisitos indispensáveis para a sua validade, e não simplesmente desconsiderar parte dos documentos apresentados pela empresa. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PAGAMENTO PARCIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º DO CTN. Havendo o recolhimento de parte dos valores devidos, deve ser aplicado o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN, que determina que o Fisco teria o prazo de 5 anos, a contar do fato gerador, para exigir quaisquer parcelas eventualmente faltantes. Recurso de Ofício Negado. (Segunda Seção, Quarta Câmara, Terceira Turma Ordinária, Acórdão 2402-003.342)

Reconhece também, o referido Conselho Administrativo, que somente as inconsistências pertinentes à identificação da remuneração paga a empregados e prestadores de serviço pode viabilizar a aferição indireta:

INCONSISTÊNCIAS NA CONTABILIDADE. ADOÇÃO DO MÉTODO DA AFERIÇÃO INDIRETA. NECESSIDADE DE CAPITULAÇÃO EXPRESSA NO AUTO DE INFRAÇÃO. Se do exame da escrituração contábil a fiscalização constatar que *a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, abre-se espaço para a utilização da aferição indireta*, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário, desde que haja menção expressa no Auto de Infração sobre estar sendo adotado o método excepcional de apuração e cobrança das contribuições. (CARF, Segunda Seção, Quarta Câmara, Primeira Turma Ordinária, Acórdão n.º 2401-003.321, Sessão de 21.01.2014)

No seu procedimento fiscalizatório, a Autoridade Fiscal obrigatoriamente deve analisar o contexto da atividade do contribuinte e a documentação comprobatória que

este possui, notadamente a declaração das notas fiscais de empreitada e subempreitada contratadas, os respectivos valores de retenção de 11% e o seu recolhimento.

Trata-se um elemento de avaliação importantíssimo o fato de o contribuinte e os seus prestadores de serviço com cessão de mão de obra processaram regularmente as GFIP's em todos os períodos autuados, nas quais consta o total da remuneração vinculada à obra, com o respectivo lançamento dessas informações também na sua contabilidade. Da mesma forma deve se apurar se houve o recolhimento em GFIP do valor da retenção de 11%, ou atualmente de 3,5% para as empresas vinculadas à CPRB, referente a todas as notas fiscais de serviços contratados com cessão de mão-de-obra ou pertinentes à empreitada e subempreitadas.

É ilegal a desconsideração do conjunto das informações prestadas e pertinentes à apuração das contribuições previdenciárias, e a fundamentação da aferição indireta em suposto vício isolado de contabilidade. Cite-se novamente a jurisprudência do CARF:

DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE. PESSOA JURÍDICA, AFERIÇÃO INDIRETA IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE PROVAS ROBUSTAS.

As razões apresentadas no ato fiscalizatório para a desconsideração da contabilidade devem sempre ser confrontadas com os fatos e provas suficientes para justificar o ato extremo. Não constitui ato válido a desconsideração de toda a escrita contábil do contribuinte por mero erro no preenchimento de dados fiscais, principalmente quando presentes as informações e os documentos necessários à análise e compreensão dos demonstrativos da base de cálculo do tributo. (Acórdão n.º 2301-01.306, Segunda Seção, Primeira Turma da Terceira Câmara, Sessão de 24.03.2010)

Tal entendimento não poderia ser diferente, pois a aferição indireta representa técnica de constituição do crédito a que faz jus o Fisco, revestindo-se de excepcionalidade a ser aplicada quando verificada a absoluta ausência ou imprestabilidade da documentação contábil e fiscal do contribuinte.

É de se destacar que o Superior Tribunal de Justiça abona o método de 'aferição indireta ou por estimativa' para apuração do '*quantum debeatur*', quando, como

no caso, ausente a documentação regular para vislumbrar o exato retrato da materialidade dos fatos geradores. (AgRg-REsp n.º 1.121.052/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 22.03.2010).

O Superior Tribunal de Justiça também reconhece que, além da aferição indireta somente ser possível quando no momento da fiscalização não são disponibilizados os documentos que permitam à autoridade tributária aferir a base de cálculo da contribuição fiscalizada, tal contexto não elide o direito do contribuinte de produzir prova em seu favor, elidindo a base de cálculo substitutiva, via a demonstração da base de cálculo real, lastreada nos documentos necessários.

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. AFERIÇÃO INDIRETA. ART. 33, § 6º, DA LEI N. 8.212/91. MEDIDA EXCEPCIONAL. CONTESTAÇÃO AO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA VERDADE REAL. PRECEDENTES.

1. A apuração indireta do tributo prevista no art. 33, § 6º, da Lei n. 8.212/91 guarda simetria com a previsão do lançamento por arbitramento do art. 148 do CTN, bem como de outros normativos existentes no campo tributário, e representa forma de constituição do crédito tributário, revestindo-se de excepcionalidade a ser aplicada quando verificada a absoluta ausência ou imprestabilidade da documentação contábil e fiscal da empresa, constituindo irregularidade insanável.

2. A aferição indireta perpetrada pela autoridade tributária não obsta o direito do contribuinte de, em observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa, ilidir a presunção de legitimidade dos atos fiscais na constituição por arbitramento, pois somente a irregularidade insanável, entendida como aquela que inviabiliza no todo a apuração do tributo, justifica a constituição do crédito nesta modalidade.

3. O art. 33, § 6º, da Lei n. 8.212/91 bem como o art. 148 do CTN representam a concretização normativa do princípio da verdade real em matéria tributária, dando azo para que a empresa contribuinte, rendendo homenagem ao citado princípio, possa contestar o lançamento tributário na via administrativa ou judicial.

4. Precedentes: REsp 1.201.723/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 14.9.2010, DJe 6.10.2010; REsp 830.837/MS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 1º.6.2010, DJe 23.6.2010; REsp 901.311/RJ, Rel. p/ Acórdão Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.12.2007, DJe 6.3.2008; REsp 549.921/CE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 21.6.2007, DJ 1.10.2007, p. 212.

5. Com efeito, a premissa jurídica firmada no acórdão dos embargos infringentes no sentido de que "a correção das irregularidades contábeis após a fiscalização não tem o condão de invalidar a aferição indireta dos tributos devidos" se contrapõe ao entendimento colacionado nos precedentes desta Corte, negando ao contribuinte a faculdade de fazer prova apta a infirmar as presunções que servira de base de cálculo do imposto.

Recurso especial provido. (REsp 1377943/AL, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/09/2013, DJe 30/09/2013)

De forma coerente com os pressupostos delineados pela legislação de regência e pelo posicionamento do STJ acima demonstrado, a jurisprudência dos Tribunais pátrios também reconhece a excepcionalidade da aferição indireta, que não pode ser aplicada com base em mera irregularidade em lançamentos contábeis, na situação em que existem elementos probatórios apresentados pelo contribuinte que permitem a identificação da efetiva base de cálculo das contribuições previdenciárias:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AFERIÇÃO INDIRETA. DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL REGULAR. DESCABIMENTO. PRECEDENTES. 1. [...] 2. Na hipótese, contudo, o laudo pericial produzido nestes autos infirma o arbitramento realizado pela autoridade fiscal, já que "constatou que a escrita contábil da empresa, em sua grande parte, merecia fé e não deveria ter sido repudiada". Precedentes desta Corte. 3. "[...] 1. Não cabe aferição indireta (arbitramento) do débito nas hipóteses em que o contribuinte apresenta elementos suficientes para apuração do valor real da base de cálculo da contribuição previdenciária. Precedentes desta Corte e do STJ. 2. A embargante carrou aos autos documentação suficiente para viabilizar uma perfeita apuração da regularidade fiscal da empresa atuada, não tendo o INSS à época, em momento algum nos autos administrativos, sinalizado a insuficiência de documentos apresentados. 3. A aferição indireta com base unicamente em suposta irregularidade nos lançamentos contábeis foi determinada de forma arbitrária pelo fiscal sem qualquer base nos fatos, consoante registrado no laudo da perícia judicial juntada ao presente feito. 4. Não se amoldando o procedimento adotado pela autoridade fazendária, para a apuração do débito, aos ditames da lei, correta a sentença ao desconstituir o lançamento tributário, posto que eivado de nulidade insanável. 5. Apelação e remessa oficial, tida por interposta, desprovidas.". (AC 2004.30.00.001798-8/AC, rel. JUIZ FEDERAL CLODOMIR SEBASTIÃO REIS (CONV.), 07/06/2013 e-DJF1 P. 1239). 4. Apelação e remessa oficial não providas. (TRF da 1ª Região, AC n.º 0001796-43.2004.4.01.3000/AC, Rel. Des. Federal Reynaldo Fonseca, Sétima Turma, DJ 05.09.2014)

AÇÃO ORDINÁRIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AFERIÇÃO INDIRETA. ARTIGO 33 DA LEI N. 8.212/91. INSCRIÇÃO NO CADIN.

1. Nos procedimentos fiscalizatórios, em regra, a fiscalização deve se ater à escrita contábil e demais documentos apresentados pela empresa fiscalizada. A exceção, todavia, dá-se quando há sonegação ou recusa de apresentação da escrita contábil e/ou os documentos pertinentes, bem com quando houver desconsideração do material por erro ou irregularidade insanável. Nessa situação, pode o Fisco proceder a uma aferição indireta, arbitrando o valor devido.

2. A Autarquia procedeu à aferição indireta, desconsiderando a escrita contábil regular e os documentos apresentados pela empresa alegando que os fatos que geraram o lançamento foram motivados pela própria Autora. Contudo, não merecem prosperar as alegações, uma vez que não se verificam falhas passíveis de tornar imprestável a escrita contábil e os documentos

R. Bras. Dir. Soc., Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 116-140, jan./abr., 2018

apresentados à finalidade a que se destina, a justificar a aferição indireta procedida, já que a aferição indireta é a *última ratio* e somente deve ser aceita naqueles casos nos quais não resta outra alternativa, diante de irregularidades e omissões nos documentos apresentados, o que não foi, de forma alguma, comprovado pelo INSS no presente caso.

3. Diante da ilegalidade e anulação do procedimento administrativo que gerou o crédito suplementar atacado, não há falar em inscrição no Cadastro de Informações dos Órgãos Federais (CADIN). (TRF da 4ª Região, AC n.º 2003.04.01.001054-4/RS, Rel. Des. Federal Maria Lúcia Luz Leiria, Primeira Turma, DJ 08.09.2004)

Também se identifiquem precedentes que invalidam a aferição indireta de contribuições previdenciárias vinculadas a obra de construção civil, quando a Fiscalização não segue os requisitos previstos pela regulamentação para aferição da Remuneração da Mão de obra Total (RMT), em face do tipo específico de construção fiscalizada, senão veja-se:

EMBARGOS À EXECUÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONSTRUÇÃO CIVIL. AFERIÇÃO INDIRETA. 1.- O método da aferição indireta para apuração de contribuições previdenciárias devidas em decorrência da execução de obra de construção civil tem natureza excepcional, só admissível nos casos e na forma previstos em lei. 2.- Em sendo o caso de aferição indireta, para empresas empreiteiras, esta deverá ser feita tomando-se em conta o tipo, porte e metragem quadrada da construção, multiplicada pelo custo unitário da construção civil, segundo a tabela vigente ao tempo dos fatos. 3.- Tratando-se de obra realizada, pela empreiteira, sem qualquer indicativo de subempreitada, indevido o cálculo da contribuição segundo critérios próprios para empresa subempreiteira sem escrituração contábil. 4.- Remessa oficial improvida. (TRF4, REO 93.04.03219-9, Primeira Turma, Relator João Pedro Gebran Neto, DJ 25/08/1999)

Dessa forma, conclui-se que a apuração indireta do valor das contribuições previdenciárias é providência excepcional que representa ruptura nos procedimentos rotineiros para a aferição do montante da obrigação tributária, justificada pela existência de irregularidades insanáveis na documentação contábil apresentada pelo contribuinte.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os procedimentos fiscalizatórios, de regra, devem se ater à escrita contábil e demais documentos apresentados pela empresa. Não obstante, a lei atribui ao Fisco a prerrogativa de apurar, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, ou houver sonegação ou recusa de apresentação de documentos, ou, ainda, a desconsideração do material por erro ou irregularidade insanável.

Na legislação previdenciária o arbitramento da base de cálculo das contribuições sociais está previsto, com o nome de aferição indireta, nos §§3º e 6º do artigo 33 da Lei n.º 8.212/91.

Saliente-se que o próprio CTN, em seu artigo 148, prevê a prerrogativa do agente fiscal de arbitrar, mediante processo regular de aferição indireta, o valor ou preço de bens, direitos, serviços e atos jurídicos, sempre que estes sejam tomados por base para o cálculo do tributo, e sejam omissas, ou não mereçam fé, as declarações ou esclarecimentos prestados ou documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.

O Fisco deve evitar desconsiderar a escrita contábil por meros erros que não o prejudiquem em seu conjunto, procurando sempre elementos adicionais que possam evidenciar a base de cálculo do tributo. Até porque, se mostra despiciendo destacar que é prerrogativa da Autoridade Fiscal constituir o crédito tributário pelo lançamento, motivo pelo qual constitui ônus do Fisco proceder ao lançamento tributário com base vinculação integral do seu agente público aos termos da lei. Essa é a inteligência do disposto no artigo 142 do CTN.

Por outro lado, cumpre destacar que, a especificidade da técnica do arbitramento, tem sido sistematicamente exaltada, diante da constatação de que, lamentavelmente, referido procedimento, por vezes, é utilizado pelo Fisco de forma arbitrária e abusiva.



E com base na linha doutrinária e jurisprudencial majoritária sobre o tema, demonstrou-se que é direito de o contribuinte contraditar (ampla defesa e devido processo legal) as conclusões apresentadas pelo Fisco, via perícia técnico-contábil (artigo 18 do Decreto n.º 70.235/72; artigo 5º, LV, da CF/88; e Lei n.º 9.784/99), haja vista que, de fato, a aferição indireta ou o arbitramento, fundadas em presunções, indícios e estimativas, são medidas de força só excepcionalmente adotáveis, quando restar impossível ou de árdua dificuldade aferir o real estado fisco-empresarial da sociedade, ante o estado imprestável de sua escrita contábil.

### REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O Dever Fundamental de Recolher Tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.  
IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2012.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial**. São Paulo: Dialética, 2001.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário - Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.