



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10280.724128/2012-69
ACÓRDÃO	2401-012.485 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	04 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MULTISUL ENGENHARIA S/S LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/12/2008

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não padece de nulidade o procedimento fiscal que traz todos os elementos necessários para que se compreendam os motivos do lançamento e os elementos da exigência fiscal, como o fato gerador, a base de cálculo, as alíquotas e os períodos de apuração. Tanto os autos de infração quando o Relatório Fiscal que os acompanha são claros e fundamentados. O contribuinte então pode exercer o seu direito de defesa.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. PEDIDO DE PERÍCIA. DESCABIMENTO.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. O contribuinte deveria ter apresentado a escrituração, que não consta destes autos e que pretendia que fosse analisada, juntamente com sua impugnação.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. FASES. RECURSO QUE NÃO FAZ PROVA DE SUAS ALEGAÇÕES.

A fase litigiosa do processo administrativo fiscal inicia-se com a impugnação regularmente apresentada. Apesar de ser orientado pelo critério da informalidade e pelo princípio pela busca da verdade material, o processo administrativo fiscal, para que possa atingir seus fins, deve seguir certas regras previstas no Decreto nº 70.235, de 1972. Mantém-se a decisão de 1ª instância que trata da matéria de forma fundamentada quando o recurso não faz qualquer prova de suas alegações em contrário.

LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. DOCUMENTAÇÃO DEFICIENTE. PERCENTUAL SOBRE NOTA FISCAL. LEGALIDADE.

A apresentação deficiente de documentos solicitados pela fiscalização e necessários à verificação do fato gerador enseja o lançamento arbitrado pela técnica da aferição indireta, com fulcro no art. 33, § 3º da Lei nº 8.212/91, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário. A utilização de percentual definido em ato normativo, incidente sobre o valor dos serviços contidos nas notas fiscais emitidas pela empresa, para aferição indireta da base de cálculo das contribuições previdenciárias, tem previsão legal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 04 de fevereiro de 2026.

Assinado Digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada – Relator

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Elisa Santos Coelho Sarto, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Leonardo Nunez Campos, Marcio Henrique Sales Parada, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (substituto integral), Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Em desfavor do contribuinte acima identificado foram lavrados Autos de Infração conforme discriminado na folha 22, nos períodos de apuração 02/2008 a 12/2008 e que tratam de:

DEBCAD nº 37.354.203-8 - AIOP (Auto de Infração de Obrigações Principais) onde foram apurados valores referentes a contribuições devidas à Seguridade Social, parte empresa (20%) e SAT (3%), decorrentes de remuneração a segurados empregados em obra de construção civil, aferidas indiretamente sobre Notas Fiscais ou Faturas de prestação de serviços. O valor principal corresponde a R\$ 669.869,17, mais juros de mora e multa de mora e de ofício;

DEBCAD nº 37.354.204-6 AIOP (Auto de Infração de Obrigações Principais) onde foram apurados valores referentes às contribuições de segurados empregados, à alíquota de 8%, que deixaram de ser recolhidas pela empresa, aferidas indiretamente sobre Notas Fiscais ou Faturas de prestação de serviços de obra de construção civil. O valor principal corresponde a R\$ 232.997,97 mais juros de mora e multa de mora e de ofício;

DEBCAD nº 37.379.424-0 - AIOP (Auto de Infração de Obrigações Principais) onde foram apurados valores referentes a contribuições sociais devidas às outras entidades "Terceiros" (5,8%) decorrentes de remuneração a segurados empregados em obra de construção civil, aferidas indiretamente sobre Notas Fiscais ou Faturas de prestação de serviços. O valor principal é R\$ 168.923,53, mais juros de mora e multa de mora e de ofício.

Basicamente, trata-se de uma obra realizada a partir de um contrato de empreitada total.

No relatório fiscal de folhas 25 e seguintes, narra a Autoridade Fiscal autuante que a empresa fora intimada a apresentar os documentos necessários ao exame de regularidade das obrigações previdenciárias. Foram apresentados diversos documentos em papel, listados na folha 26/7, e documentos em formato digital (MANAD).

Concluída análise dos valores registrados na contabilidade da empresa construtora, constatou-se que tanto os valores relativos à aquisição de material quanto os atinentes à remuneração da mão-de-obra própria alocada na obra não foram contabilizados em contas de resultado/centro de custos específicos. O relatório fiscal diz que a contabilização da obra não atendeu a esses requisitos.

Assim, procedeu a uma aferição indireta, com base em nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços emitido pelo contribuinte. Para a apuração da mão-de-obra aferida aplicou o percentual de 40% (quarenta por cento) incidente sobre o valor bruto da Nota Fiscal.

Foram feitos dois levantamentos distintos, para que fosse observada a questão da multa mais benigna, em função da alteração promovida pela MP nº 449/2008, concluindo-se pela aplicação da multa de ofício de 75% apenas na competência 12/2008.

O contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, nas folhas 180 e seguintes. Argumenta, em síntese, sobre arbitramento inapropriado; busca da verdade material e desclassificação da escrituração. Conclui que fora indevido o arbitramento, tendo fornecido a documentação requerida pelo Auditor Fiscal. Pediu a nulidade/improcedência da autuação.

Sua impugnação foi analisada pela DRJ em Acórdão das folhas 234 e seguintes, onde em suma assim dispôs o Julgador recorrido:

- a) O responsável pela obra está obrigado a efetuar escrituração contábil mediante lançamentos em centros de custo distintos para cada obra que executar. Não observadas tais obrigações, a base de cálculo para as contribuições sociais relativas à mão-de-obra utilizada na execução de obra será aferida indiretamente;
- b) Aberto o contraditório e ampla defesa, a impugnante não comprova que seja possível identificar na contabilidade de forma inequívoca os materiais empregados e os fatos geradores em questão, vinculados à referida obra;
- c) Outra situação a dificultar ainda mais o procedimento de fiscalização é que a impugnante deixou de efetuar a matrícula da obra no INSS, a qual era por empreitada total, e deixou de declarar em GFIP as remunerações e identificação dos segurados alocados à referida obra/matricula;
- d) O arbitramento não decorreu da falta de apresentação da escrituração, mas de sua deficiência;
- e) A eventual retenção pelo contratante (tomador do serviço) do percentual de 11% incidente sobre as notas fiscais/faturas emitidas pelo prestador de serviços (contratado), mediante empreitada ou cessão de mão de obra, tem natureza jurídica de antecipação de recolhimento e não de apuração da base de cálculo devida.

Assim, decidiu o Julgador de 1ª instância pela **improcedência da impugnação e manutenção** do crédito tributário.

Cientificado dessa decisão em 18/05/2017 (conforme Aviso de Recebimento na fl. 244), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 19/06/2017 (registro na fl. 246).

Em sede de recurso, aduz, em suma, as seguintes razões (fl. 248):

- a) Não houve prejuízo ao Erário uma vez que o valor relativo às contribuições previdenciárias (segurados, patronal, SAT/RAT e terceiros) foi devidamente recolhido. O Auditor Fiscal não levou em consideração os pagamentos realizados durante todo o período da obra;
- b) Registrou em contas individualizadas todos os fatos geradores, estando segregados em cada obra conforme escriturado nos documentos contábeis;
- c) Somente vícios graves justificariam concluir que essa contabilidade era imprestável e utilizar aferição indireta para calcular as contribuições sociais;
- d) A fiscalização não demonstrou que custos de outras obras do Recorrente estariam sendo lançadas conjuntamente com a obra auditada;

- e) Os registros lançados no Livro Razão (e Razão Analítico) são devidamente separados em centros de custos específicos para cada obra;
- f) A autoridade fiscal não apontou a relação dos documentos que deixaram de ser entregues ou que foram produzidos de forma inadequada ou mesmo quais lançamentos, ainda que por amostragem, evidenciariam essas inadequações;
- g) O recurso reconhece que a legislação obriga o lançamento da atividade de construção civil em contas individualizadas por cada estabelecimento da sociedade, por cada obra de construção civil e por cada tomador de serviço (fl. 256);
- h) Comprovar-se-á ao longo desta peça recursal, que os livros Diário e Razão, bem como os Livros Razão Analítico Auxiliar de 2008, que também foram entregues conforme Termo de Devolução de Documentos Final, possuem todas as informações organizadas por centro de custo da Obra de Camocim (fl. 257);
- i) Diz que todos os seus Livros Diário estão devidamente autenticados da Junta Comercial;
- j) O arbitramento não é penalidade ou castigo, mas sim uma forma de averiguação em que se procura restabelecer ou apurar resultados quando impossíveis de serem identificados...fl. 265
- k) O Auditor Fiscal descartou os livros Razão Analíticos Auxiliares sobre a alegação de serem “livros gerenciais”;
- l) É perfeitamente possível a partir da análise da contabilidade analítica conjunta que se procedesse à aferição direta de todas as exações que vinham sendo recolhidas, observada a mão de obra, material, encargos e pagamentos de forma separada, por cada edificação.

PEDE a nulidade dos autos de infração, por cerceamento do direito de defesa e a produção de prova pericial para que seja analisada documentação disponibilizada ao Fisco.

VOTO

Conselheiro **Marcio Henrique Sales Parada**, Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, conforme relatado e registrado pela Unidade preparadora (fl. 298). Atendidas as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Preliminar de nulidade do auto de infração

Não padece de nulidade o procedimento fiscal que traz todos os elementos necessários para que se compreendam os motivos do lançamento e os elementos da exigência fiscal, como o fato gerador, a base de cálculo, as alíquotas e os períodos de apuração.

Tanto os autos de infração quando o Relatório Fiscal que os acompanha são claros e fundamentados. O contribuinte então pode exercer o seu direito de defesa, como se observa na impugnação e no recurso apresentados.

Diz o artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Rejeita-se a preliminar de nulidade dos autos de infração.

Pedido de perícia

O recurso inclui em seus pedidos a produção de prova pericial complementar sobre a *“documentação que está sendo disponibilizada na presente oportunidade ao Fisco, pois comprovadamente já havia sido entregue à Fiscalização, a fim de explicitar a escrituração individualizada em centros de custo distintos”* (fl. 272).

Porém, esse é um ponto que será explorado ao tratar do mérito da questão, que recai exatamente sobre a existência ou não de escrituração contábil individualizada.

Não obstante, é possível adiantar que nenhum documento está anexado aos autos juntamente com este recurso que aqui se analisa, portanto não se reconhecem *“documentos apresentados nesta oportunidade”*. Não os há nestes autos.

Registre-se, por oportuno, que a DRJ já havia assentado, por ocasião do julgamento da impugnação, que (fl. 240):

Por sua vez a alegação de que havia elementos suficientes para apuração da verdade material, também não ficou comprovada. A ação fiscal não se restringiu à fiscalização da obra em questão. Ainda que conste do relatório fiscal outros documentos examinados, inclusive de outras obras, **ao se compulsar os autos, verifica-se somente o Contrato de Prestação de Serviços da Obra com as Notas Fiscais de Serviços e Termos de Abertura e Encerramento dos Livros Diários. É necessária a escrituração contábil regular, cujos lançamentos registrados são corroborados por documentação que lhe dê suporte.** (destaquei)

O contribuinte autuado não apresentou, juntamente com a impugnação, a escrituração e os livros complementares (auxiliar analítico) que o recurso tantas vezes menciona.

Novamente, deve-se transcrever o Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

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

O contribuinte, portanto, deveria ter apresentado a escrituração, que não consta aqui dos autos e que pretende que seja analisada, juntamente com sua impugnação, para que o julgador recorrido a apreciasse ou, a seu critério, determinasse a realização de perícia, como também determina o Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

Enfim, o contribuinte requer o deferimento de uma perícia, mas essa perícia deveria ser realizada sobre documentos que ele deveria, e não fez, ter acostado aos autos juntamente com sua impugnação. Ademais e mormente tratando-se de uma análise contábil, a perícia deveria ser executada por Auditor Fiscal da RFB, conforme o Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 20. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, a designação de servidor para proceder aos exames relativos a diligências ou perícias recairá sobre Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Dessa feita, indefere-se o pedido de perícia.

Mérito

A recorrente explora o ramo de construção civil e foi contratada por órgão público para a execução de empreendimento no Município de Camocim/CE, cabendo-lhe a construção de um terminal pesqueiro. A questão principal debatida no recurso é se caberia ou não uma apuração indireta de custos e mão de obra, realizada pelo Auditor Fiscal.

O relatório fiscal diz que (fl. 30):

Concluída análise dos valores registrados na contabilidade da empresa construtora constatou-se que tanto os valores relativos à aquisição de material quanto aos atinentes à remuneração da mão-de-obra própria alocada na obra, não foram contabilizados em contas de resultado/centro de custos específicos.

A recorrente reconhece que a legislação tributária obriga a matricular na RFB suas obras no cadastro CEI e *“declara que efetuou todos os recolhimentos tributários decorrentes da execução da referida obra”* (fl. 249), como se pode comprovar nas GPS, bem como declarou devidamente as informações em GFIP.

Porém, está registrado no Relatório Fiscal que (fl. 34):

Pelo fato da obra ter sido matriculada no Cadastro Específico do INSS – CEI, durante o procedimento fiscal, não há valores recolhidos pelo contribuinte e/ou tomador/contratante para serem deduzidos dos valores apurados.

Essa falta de registro, inclusive, ocasionou a lavratura de Auto de Infração (fl. 26):

1.3.5 No transcurso do procedimento fiscal foi identificada a omissão do contribuinte, perante a Receita Federal do Brasil, quanto à matrícula da obra sob análise, ato que deveria ter sido implementado no prazo de 30 (trinta) dias contados do início de suas atividades, originando a emissão de matrícula de ofício por esta auditoria no Cadastro Específico do INSS – CEI sob o nº 70.008.86925/73.

1.4. Pelo fato de ter deixado de matricular na RFB obra de construção civil executada sob sua responsabilidade, no prazo de 30 (trinta) dias contados do início de suas atividades, houve a lavratura do auto de infração DEBCAD nº 51.025.797-6 por descumprimento das obrigações acessórias. (sublinhei)

Por essa razão, não foram aproveitados pagamentos porventura realizados. Ademais, em sede de impugnação e recurso, nenhum documento foi apresentado, então não se verificam essas GPS que o contribuinte cita tampouco é possível saber se foram realizados de forma individualizada, em relação aos trabalhadores cuja mão de obra fora empregada no terminal pesqueiro, como alega o recurso (fl. 249).

O recurso então destaca que não houve prejuízo ao Erário, porque os recolhimentos teriam sido efetuados de forma individualizada. Mas, repise-se que não apresentou nenhuma prova disso na fase litigiosa do processo, nem os pagamentos, nem a escrituração que deveria ser individualizada.

Portanto, não se trata aqui de lançamentos inexatos na escrituração do contribuinte, essa não foi mesmo a acusação fiscal, trata-se de ausência de provas daquilo que é alegado na fase litigiosa do processo administrativo, uma vez que todas as alegações do recurso se referem a documentos que deveriam ter sido apresentados pela Recorrente.

Em relação à “contabilidade analítica” onde constariam discriminados em nível de maior detalhamento no “Livro Razão Analítico Auxiliar” os lançamentos individualizados por centro de custos, citado na folha 251, esse livro não consta da relação de documentos devolvidos pela Fiscalização, no Relatório de folha 27, dentre os “documentos em meio papel” (item 2.1). Existe a menção de arquivos digitais no padrão MANAD, mas para os anos de 2009 e 2010 e não para o ano que aqui se discute, em 2008.

Assim, ao contrário do que alude o recurso, no relatório fiscal não consta que tenha sido apresentado Livro Razão Analítico para o ano de 2008.

O processo administrativo, em sua fase litigiosa, inicia-se com a apresentação da impugnação pelo contribuinte autuado, onde esse deverá anexar todas as provas que entender cabíveis para demonstrar seu direito. Como já destacara a DRJ (fl. 240):

(...) Aberto o contraditório e ampla defesa, a impugnante não comprova que seja possível identificar na contabilidade de forma inequívoca os materiais empregados e os fatos geradores em questão, vinculados à referida obra. (destaque no original)

Quanto à alegação de que todos os fatos geradores, discriminados por obra “estariam declarados em GFIP”, também já assentara o julgador recorrido que (fl. 240):

Outra situação a dificultar ainda mais o procedimento de fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias, decorre também de que a impugnante deixou de efetuar a matrícula da obra no INSS, a qual era por empreitada total, e consequentemente também **deixou de declarar em GFIP as remunerações e identificação dos segurados alocados à referida obra/matricula. (destaquei)**

Dito isso, caberia ao recorrente contradizer e fazer prova de que havia uma declaração em GFIP e pagamentos em GPS onde fosse possível identificar obrigações relativas à obra fiscalizada.

O recurso argumenta que os valores lançados seriam “fictícios”. Porém, estão bem detalhados no relatório fiscal e no Acórdão de 1ª instância a legislação empregada e o método de cálculo dos valores lançados.

A autoridade fiscal não motivou o arbitramento dos valores em imprestabilidade da contabilidade, nem em erros graves na escrituração, nem em falta de atendimento à intimação fiscal, como menciona o recurso. A motivação para o arbitramento foi (fl. 30):

4.2. A contabilização da obra deve atender aos requisitos previstos no art. 32, inciso II da Lei nº 8.212/91, combinado com art. 225, inciso II do § 13 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº. 3.048, de 06/05/1999, destacando-se a utilização de centros de custo distintos para cada obra e, dentro destes, a contabilização de forma discriminada da mão-de-obra e dos materiais empregados.

4.3 Como não foram cumpridas as exigências legais citadas no tópico anterior, houve a lavratura do auto de infração DEBCAD nº 51.025.798-4, por descumprimento de obrigação acessória, apurando-se a base de cálculo das contribuições previdenciárias por arbitramento, sendo utilizado o procedimento da aferição indireta.

Se esses registros por centro de custos específicos estavam discriminados na contabilidade, na forma da legislação, caberia ao Recorrente apresentar tais livros e ainda que por amostragem ou à guisa de exemplo em algumas competências, identificá-los para que se pudesse aqui verificar a pertinência de suas alegações.

O contribuinte diz que o Auditor Fiscal não demonstrou “nem mesmo por exemplos” que ele não registrou a contabilidade da obra de forma individualizada. Porém, nem na impugnação nem no recurso ele apresentou, mesmo de forma exemplificada, um extrato de sua contabilidade onde constaria essa discriminação.

Apesar de ser orientado pelo critério da informalidade e pelo princípio pela busca da verdade material, o processo administrativo fiscal, para que possa atingir seus fins, deve seguir certas regras, as quais já foram aqui transcritas no tópico anterior.

O recurso diz na folha 257 que *“comprovar-se-á ao longo desta peça de defesa, por meio da disponibilização de documentação contábil regular da Recorrente, as quais foram regularmente entregues ao Sr. Auditor Fiscal, que os Livros Razão e Diário, bem como os Livros Razão Analítico Auxiliar de 2008 ... possuem todas as informações organizadas por centro de custo...”*. No entanto, nenhum documento foi trazido junto com a Impugnação e com o Recurso e a peça recursal não faz essa demonstração que prometera.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada