

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais****PROCESSO** 10850.721003/2020-85**ACÓRDÃO** 2402-012.797 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA**SESSÃO DE** 06 de agosto de 2024**RECURSO** VOLUNTÁRIO**RECORRENTE** METODO ENGENHARIA S.A.**RECORRIDA** FAZENDA NACIONAL**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2015 a 30/11/2015, 01/01/2017 a 31/12/2017

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 - RICARF.

ALEGAÇÕES DO CONTRIBUINTE. DOCUMENTAÇÃO PRÓPRIA. ÔNUS PROBATÓRIO.

Cabe ao impugnante apresentar prova das suas alegações, especialmente quando referentes a informações contidas em documentos por ele elaborados ou mantidos.

CPRB. CONTRATOS DE LONGO PRAZO. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO.

Especificamente nos contratos de fornecimento de bens, a preço predeterminado, com prazo de produção superior a um ano, caso opte pelo critério da proporção dos custos incorridos para apurar a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, competirá ao contribuinte provar e demonstrar a realização da apuração, apresentando as receitas e os custos inicialmente estimados, as revisões porventura realizadas e os custos incorridos ao longo da execução do contrato.

Não sendo feita tal demonstração pelo contribuinte, não resta ao Fisco alternativa, senão apurar a base de cálculo por meio de um dos dois outros critérios legalmente previstos, que não têm os custos incorridos como referencial.

CPRB. EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. GRUPO CNAE 429. ALÍQUOTA. REGRA DE TRANSIÇÃO. INAPLICABILIDADE.

No caso único e específico de a empresa de construção civil, optante pela contribuição previdenciária sobre a receita bruta e enquadrada no grupo 412, 432, 433 ou 439 da CNAE 2.0, ser responsável pela matrícula da obra no Cadastro Específico do INSS (CEI), aplicam-se-lhes as regras de transição descritas no § 9º do artigo 7º da Lei n.º 12.546/2011 e no artigo 13 da Instrução Normativa RFB n.º 1.436/2013, sendo mantida, até o encerramento da obra, a alíquota de 2% sobre a receita bruta para efeito de quantificação do montante do tributo devido.

A regra de transição não é aplicável para a empresa enquadrada no grupo 429 da CNAE 2.0.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

O pedido de diligência ou perícia deve ser indeferido quando a autoridade julgadora o considerar prescindível ou impraticável, dispondo de elementos suficientes para formar a sua convicção sobre a matéria.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA. PERCENTUAL DE 75%. APLICABILIDADE.

Nos lançamentos de ofício, será aplicada multa de ofício de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. JULGAMENTO ORIGINÁRIO POR ÓRGÃO ADMINISTRATIVO. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar originariamente sobre a constitucionalidade ou legalidade de ato normativo.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário interposto.

*Assinado Digitalmente*

Gregório Rechmann Junior – Relator

*Assinado Digitalmente*

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino.

**RELATÓRIO**

Trata-se de recurso voluntário (p. 1.172) interposto em face da decisão da 6ª Turma da DRJ05, consubstanciada no Acórdão nº 105-002.670 (p. 1.118), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

Conforme consta no relatório fiscal, o contribuinte acima identificado deixou de declarar na DCTF e de pagar a contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) relativa a parte da sua receita, ensejando a lavratura do auto de infração para exigir o crédito tributário correspondente.

Antes do início do procedimento fiscal, o contribuinte fora intimado para justificar as compensações realizadas em 2015 e 2017, no valor total de R\$99.164.219,81, e apresentar esclarecimentos e documentos, inclusive as notas fiscais de prestação de serviço emitidas nos dois anos. Após diversas intimações, com a análise das respostas e dos documentos apresentados, o Auditor-Fiscal lavrou o termo de início do procedimento fiscal. Houve outras intimações e respostas, culminando com a lavratura de um despacho decisório e três autos de infração, que compõem os seguintes processos administrativos fiscais:

| PROCESSO             | OBJETO                                                                                                                                                                                                                                         |
|----------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 10850.723070/2020-34 | Despacho decisório não homologatório de parte das compensações realizadas nas GFIP de 2015 e 2017 com créditos inexistentes ou não comprovados de recolhimentos indevidos de contribuições patronais sobre verbas supostamente indenizatórias. |
| 10850.723227/2020-21 | Auto de infração para constituir de ofício a multa isolada decorrente da compensação com falsidade da declaração nas GFIP de 2015 e 2017.                                                                                                      |
| 10850.721003/2020-85 | Auto de infração para constituir de ofício a CPRB incidente sobre receitas omitidas em 2015 e 2017.                                                                                                                                            |
| 10850.721004/2020-20 | Auto de infração para constituir de ofício as contribuições previdenciárias patronais objetos de ajustes indevidos da CPRB realizados nas GFIP de 12 e 13/2015, quando a empresa não era optante pela CPRB.                                    |

A Autoridade Tributária relatou que o contribuinte esteve obrigatoriamente sujeito à tributação das contribuições previdenciárias sobre a receita bruta no período de 01 a 11/2015. No mês de dezembro de 2015, a partir de quando a

tributação sobre a receita bruta passou a ser facultativa, o contribuinte deixou de exercer a opção pela CPRB, uma vez que recolheu valores a esse título somente em 29/01/2016, após o prazo de vencimento (20/01/2016), estando então sujeito naquele mês à tributação sobre a folha de pagamento. Como o contribuinte esteve sujeito à tributação sobre a folha de pagamento em dezembro de 2015, então o Auditor-Fiscal lavrou o auto de infração para constituir os créditos tributários correspondentes à redução do valor devido mediante o ajuste de CPRB indevidamente efetuado nas GFIP de 12 e 13/2015 (esta última na proporção de 1/12). Tal lançamento constituiu o processo administrativo fiscal nº 10850.721004/2020-20.

Em relação ao período em que a tributação sobre a receita bruta era obrigatória (01 a 11/2015) e ao ano em que o contribuinte efetivamente exerceu a opção pela CPRB (01 a 12/2017), a Autoridade Tributária detectou que o mesmo omitiu parte das suas receitas e aplicou uma alíquota inferior à devida sobre parte da receita declarada:

*8. Com o objetivo de apurar e lançar os valores não declarados da CPRB de janeiro a novembro de 2015 e no ano de 2017, foi lavrado, em 17 de dezembro de 2019, o Termo de Início de Procedimento Fiscal nº 08.1.07.00-2019-01193-0, que concedeu novo prazo para a apresentação das notas fiscais de prestação de serviços que ainda não tinham sido apresentadas e concedeu a oportunidade para que a empresa explicasse a realização de eventuais exclusões ou reduções na base de cálculo da CPRB, a aplicação de alíquotas diferenciadas e a realização de ajustes no valor apurado da contribuição. A empresa apresentou as notas fiscais em 7 de janeiro de 2020, pediu mais de 10 dias de prazo para buscar as informações sobre a apuração da CPRB, o que foi concedido, mas, em resposta apresentada em 16 de janeiro de 2020, não se manifestou sobre eventuais exclusões ou reduções realizadas na base de cálculo da CPRB, sobre a aplicação da alíquota de 2% na apuração da contribuição devida em 2017 e sobre a realização de ajustes no valor apurado da contribuição.*

*9. A partir da receita bruta apurada com base nos documentos fiscais emitidos, conforme demonstrado no quadro 4, a administração tributária apurou o valor devido da CPRB e o comparou com o valor confessado pelo contribuinte em DCTF. O quadro 6, reproduzido na próxima página, demonstra que o valor da CPRB apurada pela Receita Federal no período foi de cerca de R\$ 25,2 milhões, que o contribuinte confessou pouco mais de R\$ 22,9 milhões, que em alguns meses o contribuinte confessou valores maiores que o devido, no montante de cerca de R\$ 1,6 milhão, que podem ser utilizados para compensar parte dos valores não declarados, apurados em pouco mais de R\$ 3,8 milhões. Os recolhimentos da CPRB referentes à competência 12/2015 não foram considerados na apuração de créditos de recolhimentos indevidos porque a empresa manifestou que discorda que eles sejam indevidos e caso o contencioso administrativo tenha um desfecho desfavorável à empresa ela poderá solicitar a repetição do indébito.*

*10. A utilização dos valores recolhidos a maior para compensar as contribuições não declaradas, rende atualizações, conforme previsto no parágrafo 4º do artigo 89 da Lei 8.212 de 1991. O quadro 7, reproduzido a seguir, demonstra que a aplicação das taxas selic acumuladas, aos créditos de recolhimentos a maior da CPRB, rendeu pouco mais de R\$ 134 mil, o que contribuiu para a compensação de pouco mais de R\$ 1 milhão e 724 mil em valores não declarados da CPRB. O quadro 8, reproduzido na próxima página, demonstra a apuração do valor do lançamento fiscal, após a realização das compensações, no montante de R\$ 2.117.688,07 (dois milhões, cento e dezessete mil, seiscentos e oitenta e oito reais e sete centavos)*

(...)

Os créditos tributários de CPRB no valor total originário de R\$2.117.688,08, remanescentes da compensação de ofício dos valores recolhidos a maior, foram objetos da lavratura do auto de infração ora sob julgamento.

## **2 Impugnação**

O contribuinte impugnou o lançamento, alegando o seguinte, em síntese:

- a) O auto de infração é nulo, “seja pela ausência de mandado de procedimento fiscal no início da fiscalização, ou por ter sido expedido a posteriori por autoridade incompetente, haja vista a ausência de previsão expressa quanto à delegação de fiscalização no período de 2015 e, além disso, a impossibilidade de delegação da fiscalização quanto à atividade auditada”;
- b) A base de cálculo da contribuição previdenciária é o somatório da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais (art. 7º da Lei nº 12.546/2011). Entretanto, se as receitas decorrem de contratos com prazo superior a um ano, será computada na receita bruta parte do preço total da empreitada determinada mediante a aplicação da percentagem do contrato executado em cada mês, nos termos da Solução de Divergência COSIT nº 1/2014;
- c) A impugnante é do ramo da construção e, em muitos casos, a execução da obra se estende por mais de um ano. Tal fato impõe que a sua receita seja “formada apenas pelo percentual daquilo que é executado e não pelo valor total do empreendimento”. Portanto, “o cômputo da receita não é meramente a soma das notas fiscais”, como fez o Auditor-Fiscal;
- d) “A alíquota da contribuição previdenciária, em princípio, é de 4,5% sobre a receita bruta, nos termos do art. 7-A da Lei nº 12.546, de 14.12.2011. Entretanto, houve uma regra de transição para as obras que tenham sido iniciadas antes da plena vigência daquilo que ficou conhecida como “desoneração da folha”, para determinadas atividades, quais sejam, aquelas enquadradas no CNAE 412, 432, 433 e 439”. A regra de transição consiste em manter, “até o encerramento da obra, a alíquota de 2% (dois por cento) sobre a receita bruta para efeito de quantificação do montante do tributo devido”, conforme a Solução de Consulta DISIT/SRRF06 nº 6.043/2016. Foi equivocada a adoção da alíquota de 4,5% sobre toda a receita da

impugnante, sob o argumento de que a maior receita da empresa é decorrente de atividades não contempladas pela regra de transição. “Com efeito, para as receitas cuja operação econômica sejam a construção de edifícios, instalações elétricas, hidráulicas ou outras instalações em construções, bem como obras de acabamento e fundição, iniciadas antes de dezembro de 2015, o que é o caso presente, a alíquota da contribuição previdenciária deve ser de 2%”;

e) “A fiscalização promoveu a constituição de crédito tributário de ofício quer para a apuração da base de cálculo, quer para a identificação da alíquota, porque não se ateve a um ponto crucial: que boa parte da receita desta impugnante decorreu de contratos de longo prazo, o que implica a permissão de calcular a contribuição previdenciária na medida em que a obra seja executada e não pelo valor total da nota, além do uso da alíquota de 2% para as obras de construção civil iniciadas antes de dezembro de 2015. Portanto, faz-se necessária uma correta associação das notas fiscais que o contribuinte, aqui recorrente, apresentou à fiscalização, com os contratos cuja duração é de longo prazo, que em anexo seguem. Desse cotejo, ficará evidente que autoridade lançadora desconsiderou tal particularidade do caso concreto, determinante para tributação, o que macula o auto de infração lavrado. Requer-se, a partir disso, sob pena de cerceamento do contraditório e da ampla defesa, prova pericial de exame” para apurar os seguintes quesitos: “da receita apurada pela fiscalização (soma das notas fiscais), quanto dela é decorrente de contrato de longo prazo, e para qual período? As receitas declaradas em 2017, identificadas pelas notas fiscais, para as quais se aplicou a alíquota diferenciada, de 2%, nos termos dos contratos em anexo, são de construção civil e se iniciaram antes de dezembro de 2015?”. Indicou perito;

f) A multa de ofício aplicada tem efeito confiscatório.

O contribuinte pleiteou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e o deferimento da juntada de contratos nos autos e, preliminarmente, o reconhecimento da nulidade do auto de infração por ter sido lavrado sem amparo em mandado de procedimento fiscal. No mérito, solicitou a realização de perícia, a procedência da impugnação em relação à inexistência de omissão de receita, uma vez que os contratos são de longo prazo, e à regularidade das alíquotas de 2% de CPRB aplicadas pelo impugnante nas obras de construção civil iniciadas anteriormente a 2015, e, subsidiariamente, a anulação do auto de infração, com a devolução à autoridade lançadora para que considere que parte considerável da receita da impugnante decorre de contrato de longo prazo, e a redução da multa de ofício de 75% para 30%, em decorrência do efeito confiscatório. Pugnou pela “intimação da Impugnante da data de julgamento, bem como a concessão do direito de exercício da defesa mediante sustentação oral”.

A DRJ, como visto, julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, nos termos do susodito Acórdão nº 105-002.670 (p. 1.118), conforme ementa abaixo reproduzida:

CONTESTAÇÃO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. CERTIDÃO POSITIVA DE DÉBITOS COM EFEITOS DE NEGATIVA. DECORRÊNCIA DA LEI.

Por disposição legal, a apresentação válida de impugnação ou manifestação de inconformidade suspende a exigibilidade do crédito combatido e, por conseguinte, não impede o fornecimento de certidão positiva de débitos, com efeitos de negativa.

ALEGAÇÕES DO CONTRIBUINTE. DOCUMENTAÇÃO PRÓPRIA. ÔNUS PROBATÓRIO.

Cabe ao impugnante apresentar prova das suas alegações, especialmente quando referentes a informações contidas em documentos por ele elaborados ou mantidos.

CPRB. CONTRATOS DE LONGO PRAZO. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO.

Especificamente nos contratos de fornecimento de bens, a preço predeterminado, com prazo de produção superior a um ano, caso opte pelo critério da proporção dos custos incorridos para apurar a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, competirá ao contribuinte provar e demonstrar a realização da apuração, apresentando as receitas e os custos inicialmente estimados, as revisões porventura realizadas e os custos incorridos ao longo da execução do contrato.

Não sendo feita tal demonstração pelo contribuinte, não resta ao Fisco outra alternativa, senão apurar a base de cálculo por meio de um dos dois outros critérios legalmente previstos, que não têm os custos incorridos como referencial.

CPRB. EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. GRUPO CNAE 429. ALÍQUOTA. REGRA DE TRANSIÇÃO. INAPLICABILIDADE.

No caso único e específico de a empresa de construção civil, optante pela contribuição previdenciária sobre a receita bruta e enquadrada no grupo 412, 432, 433 ou 439 da CNAE 2.0, ser responsável pela matrícula da obra no Cadastro Específico do INSS (CEI), aplicam-se-lhe as regras de transição descritas no § 9º do artigo 7º da Lei n.º 12.546/2011 e no artigo 13 da Instrução Normativa RFB n.º 1.436/2013, sendo mantida, até o encerramento da obra, a alíquota de 2% sobre a receita bruta para efeito de quantificação do montante do tributo devido.

A regra de transição não é aplicável para a empresa enquadrada no grupo 429 da CNAE 2.0.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

O pedido de diligência ou perícia deve ser indeferido quando a autoridade julgadora o considerar prescindível ou impraticável, dispondo de elementos suficientes para formar a sua convicção sobre a matéria.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA. PERCENTUAL DE 75%. APLICABILIDADE.

Nos lançamentos de ofício, será aplicada multa de ofício de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. JULGAMENTO ORIGINÁRIO POR ÓRGÃO ADMINISTRATIVO. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar originariamente sobre a constitucionalidade ou legalidade de ato normativo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão exarada pela DRJ, a Contribuinte apresentou o recurso voluntário de p. 1.172 e seguintes, esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

(i) nulidade da decisão de primeira instância por ofensa aos princípios do juiz natural e da publicidade;

(ii) nulidade da exigência fiscal por ausência do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal;

(iii) no que tange à base de cálculo apurada pela Fiscalização, não se deve olvidar que *se as receitas decorrem de contratos de longo prazo, ou seja, “[...] contratos com prazo superior a um ano [...] será computada na receita bruta parte do preço total da empreitada [...] determinada mediante a aplicação [...] da percentagem do contrato executado em cada mês.* Assim, *não há valor tributável a maior do que o declarado pelo contribuinte, ora recorrente, uma vez que a divergência decorre apenas do fato de não ter sido considerado, para fins de cômputo da receita, os contratos de longo prazo, o que leva à improcedência da autuação;*

(iv) no que tange à alíquota aplicada, tem-se que esta, *em princípio, é de 4,5% sobre a receita bruta, nos termos do art. 7-A da Lei n' 12.546, de 14.12.2011. Entretanto, houve uma regra de transição para as obras que tenham sido iniciadas antes da plena vigência daquilo que ficou conhecida como “desoneração da folha”, para determinadas atividades, quais sejam, aquelas enquadradas no CNE 412, 432, 433 e 439. Não assiste, portanto, razão à fiscalização quando, no auto de infração, estabelece que, sendo, do contribuinte, a maior receita decorrente de atividades não contempladas nas exceções, então deve ser, de forma padrão, a alíquota aplicada de 4,5%, pois, com efeito, para as receitas cuja operação econômica seja a construção de edifícios, instalações elétricas, hidráulicas ou outras instalações em construções, bem como obras de acabamento e fundição, iniciadas antes de dezembro de 2015, o que é o caso presente, a alíquota da contribuição previdência deve ser de 2%;*

(v) necessidade de produção de prova pericial; e

(vi) caráter confiscatório da multa de 75% aplicada.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas à cobrança de crédito tributário referente à diferença de CPRB no período compreendido entre janeiro a novembro de 2015 e janeiro a dezembro de 2017.

Nos termos do Relatório Fiscal (p. 7), tem-se que:

(...)

8. Com o objetivo de apurar o lançar os valores não declarados da CPRB de janeiro a novembro de 2015 e no ano de 2017, foi lavrado, em 17 de dezembro de 2019, o Termo de Início de Procedimento Fiscal nº 08.1.07.00-2019-01193-0, que concedeu novo prazo para a apresentação das notas fiscais de prestação de serviços que ainda não tinham sido apresentadas e concedeu a oportunidade para que a empresa explicasse a realização de eventuais exclusões ou reduções na base de cálculo da CPRB, a aplicação de alíquotas diferenciadas e a realização de ajustes no valor apurado da contribuição. A empresa apresentou as notas fiscais em 7 de janeiro de 2020, pediu mais de 10 dias de prazo para buscar as informações sobre a apuração da CPRB, o que foi concedido, mas, em resposta apresentada em 16 de janeiro de 2020, não se manifestou sobre eventuais exclusões ou reduções realizadas na base de cálculo da CPRB, sobre a aplicação da alíquota de 2% na apuração da contribuição devida em 2017 e sobre a realização de ajustes no valor apurado da contribuição.

9. A partir da receita bruta apurada com base nos documentos fiscais emitidos, conforme demonstrado no quadro 4, a administração tributária apurou o valor devido da CPRB e o comparou com o valor confessado pelo contribuinte em DCTF. O quadro 6, reproduzido na próxima página, demonstra que o valor da CPRB apurada pela Receita Federal no período foi de cerca de R\$ 25,2 milhões, que o contribuinte confessou pouco mais de R\$ 22,9 milhões, que em alguns meses o contribuinte confessou valores maiores que o devido, no montante de cerca de R\$ 1,6 milhão, que podem ser utilizados para compensar parte dos valores não declarados, apurados em pouco mais de R\$ 3,8 milhões. Os recolhimentos da CPRB referentes à competência 12/2015 não foram considerados na apuração de créditos de recolhimentos indevidos porque a empresa manifestou que discorda que eles sejam indevidos e caso o contencioso administrativo tenha um desfecho desfavorável à empresa ela poderá solicitar a repetição do indébito.

A Contribuinte, reiterando os termos da impugnação apresentada, defende em sua peça recursal, em síntese, os seguintes pontos:

(i) nulidade da decisão de primeira instância por ofensa aos princípios do juiz natural e da publicidade;

(ii) nulidade da exigência fiscal por ausência do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal;

(iii) no que tange à base de cálculo apurada pela Fiscalização, não se deve olvidar que *se as receitas decorrem de contratos de longo prazo, ou seja, “[...] contratos com prazo superior a um ano [...] será computada na receita bruta parte do preço total da empreitada [...] determinada mediante a aplicação [...] da percentagem do contrato executado em cada mês. Assim, não há valor tributável a maior do que o declarado pelo contribuinte, ora recorrente, uma vez que a divergência decorre apenas do fato de não ter sido considerado, para fins de cômputo da receita, os contratos de longo prazo, o que leva à improcedência da autuação;*

(iv) no que tange à alíquota aplicada, tem-se que esta, *em princípio, é de 4,5% sobre a receita bruta, nos termos do art. 7-A da Lei n' 12.546, de 14.12.2011. Entretanto, houve uma regra de transição para as obras que tenham sido iniciadas antes da plena vigência daquilo que ficou conhecida como “desoneração da folha”, para determinadas atividades, quais sejam, aquelas enquadradas no CNE 412, 432, 433 e 439. Não assiste, portanto, razão à fiscalização quando, no auto de infração, estabelece que, sendo, do contribuinte, a maior receita decorrente de atividades não contempladas nas exceções, então deve ser, de forma padrão, a alíquota aplicada de 4,5%, pois, com efeito, para as receitas cuja operação econômica seja a construção de edifícios, instalações elétricas, hidráulicas ou outras instalações em construções, bem como obras de acabamento e fundição, iniciadas antes de dezembro de 2015, o que é o caso presente, a alíquota da contribuição previdência deve ser de 2%;*

(v) necessidade de produção de prova pericial; e

(vi) caráter confiscatório da multa de 75% aplicada.

Pois bem!

Considerando que tais alegações de defesa em nada diferem daquelas apresentadas em sede de impugnação, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em vista do disposto no inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, *in verbis*:

### **5 Preliminar de nulidade do lançamento**

O Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, prescreve o seguinte sobre a nulidade dos atos em matéria tributária:

(...)

Assim sendo, a decisão administrativa tributária deve ser anulada quando for lavrada por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa.

O sujeito passivo demonstrou inconformismo e pleiteou a declaração de nulidade do lançamento por vícios relacionados ao mandado de procedimento fiscal.

O procedimento fiscal fora iniciado sem Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF) e teve, naquele primeiro momento, o fito de analisar as compensações realizadas pelo contribuinte, situação em que o TDPF é dispensado. Da análise dos documentos e informações coletados inicialmente, surgiu a necessidade de se emitir o termo de distribuição, que foi devidamente providenciado e cientificado à empresa fiscalizada.

(...)

Lastreado no § 4º do art. 2º do Decreto nº 3.724/2001, o inciso VIII do art. 10 da Portaria RFB nº 6.478/2017 dispensa a emissão prévia de TDPF para procedimento fiscal de análise de compensação, salvo quando houver a necessidade de realizar ação externa:

(...)

Portanto, a atuação fiscal inicial foi correta e seguiu rigorosamente as regras jurídicas pertinentes.

O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, instituído pela Portaria SRF nº 1.265/1999, encontra-se atualmente revogado e foi substituído pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização – TDPF, criado pela Portaria RFB nº 1.687/2014, que dispôs sobre o planejamento das atividades fiscais e estabeleceu normas para a execução dos procedimentos fiscais relativos ao controle aduaneiro do comércio exterior e aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Consistia o MPF em uma ordem administrativa para que as autoridades fiscais executassem atividades relacionadas à verificação do cumprimento das obrigações tributárias por parte dos sujeitos passivos.

O MPF era um mero instrumento de controle interno das atividades e procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela RFB. Criado por ato infralegal, eventual vício na sua emissão não tinha o poder de contaminar o procedimento fiscal ou o lançamento propriamente dito, pois estes últimos estão assentados em diplomas normativos de hierarquia superior, o Código Tributário Nacional (CTN) e o Decreto nº 70.235/1972, que, em momento algum, conferem ao MPF ou ao TDPF a condição de requisito de validade do lançamento ou do ato decisório.

O MPF e o TDPF são meros atos de natureza gerencial e a sua instituição não traz regra de competência, seja ela genérica ou específica, pois a competência para o lançamento tributário é matéria reservada à lei.

Para o contribuinte, o MPF e o TDPF se apresentam apenas como instrumentos de garantia, na medida em que, permitindo ser confirmada a sua autenticidade pela *internet* no *site* da RFB, conferem segurança sobre a pessoa que se apresenta como representante da Administração Tributária da União.

A atividade da Autoridade Tributária é vinculada, conforme disposições dos arts. 3º e 142, parágrafo único, do CTN, transcritos a seguir:

(...)

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil é a autoridade competente para, dentre outras atribuições privativas, efetuar o lançamento do crédito tributário administrado pela RFB e proferir decisões nos processos administrativos tributários, com abrangência em todo o território nacional, nos termos do art. 6º, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 10.593/2002, com a redação dada pela Lei nº 11.457/2007:

(...)

Uma vez instado a auditar o contribuinte, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deve verificar o objeto do MPF ou do TDPF. No entanto, na hipótese de identificar outras infrações à legislação tributária, a Autoridade Fiscal tem a obrigação legal de efetuar o lançamento do crédito tributário correspondente, sob pena de responsabilidade funcional.

O mister do MPF e do TDPF é conferir para o contribuinte a segurança de que está sendo auditado pela Receita Federal, e não sendo alvo de golpistas. Ao realizar procedimento de auditoria interna, sem a necessidade de atuação do Auditor-Fiscal em ação externa destinada a coletar informações ou outros elementos necessários à instrução ou conclusão do respectivo procedimento fiscal, a emissão do TDPF é dispensada porque, dentre outros fatores, não haverá o comparecimento da Autoridade Tributária no estabelecimento do contribuinte, de modo que a eventual emissão do TDPF não lhe terá qualquer utilidade.

Cumpre relacionar alguns fatos sobre a auditoria-fiscal realizada no contribuinte, identificados nos autos dos quatro processos administrativos fiscais dela decorrentes:

1. O procedimento foi distribuído para o Auditor-Fiscal com base nas Portarias SRRF08 nº 2/2019 e 46/2020, em decorrência de uma operação regional da Superintendência sediada em São Paulo na qual “foram selecionadas diversas empresas com elevado grau de risco nas compensações declaradas em GFIP”;
2. O procedimento de análise das compensações foi iniciado sob dispensa de TDPF;
3. Durante a análise dos esclarecimentos e documentos iniciais apresentados pela empresa, identificou-se a necessidade de instaurar procedimentos de fiscalização. Foram expedidos dois TDPF – FISCALIZAÇÃO;

4. Em 21/11/2019, foi expedido o TDPF-F nº 08.1.07.00-2019-01157-4 pela DRF São José do Rio Preto, tendo por objeto o tributo “Contribuição Empresa/Empregador” e por períodos 01/2015 a 12/2015 e 01/2017 a 12/2017. Esse TDPF pode ser confirmado no site da RFB na *internet* com o código de acesso 95045323, constante no TIPF correspondente:

a. Em decorrência desse TDPF, o Auditor-Fiscal emitiu termo de início de procedimento fiscal (TIPF), tendo por objeto o tributo “Contribuições Previdenciárias” e por períodos 01/2015 a 12/2015 e 01/2017 a 12/2017;

b. Como resultado da fiscalização, foi emitido termo de encerramento de procedimento fiscal e lavrados o despacho decisório não homologatório das compensações indevidas e o auto de infração referente à multa isolada, que constituem os processos administrativos fiscais nº 10850.723070/2020-34 e 10850.723227/2020-21;

5. Em 17/12/2019, foi expedido o TDPF-F nº 08.1.07.00-2019-01193-0 pela DRF São José do Rio Preto, tendo o mesmo objeto e o mesmo período do anterior, alterando o Auditor-Fiscal encarregado da supervisão. Esse TDPF pode ser confirmado no site da RFB na *internet* com o código de acesso 11459504, constante no TIPF correspondente:

a. Em decorrência desse TDPF, o Auditor-Fiscal emitiu termo de início de procedimento fiscal (TIPF), tendo por objeto o tributo “Contribuições Previdenciárias”, especificando “Ajuste Indevido da Contribuição sobre a Folha de Pagamento” para o período 12/2015 e “Contribuição da Empresa sobre a Receita Bruta” para os períodos 01/2015 a 11/2015 e 01/2017 a 12/2017;

b. Como resultado da fiscalização, foi emitido termo de encerramento de procedimento fiscal e lavrados os autos de infração referentes aos “ajustes realizados, no campo compensação da GFIP, sobre a contribuição previdenciária patronal incidente sobre a remuneração de empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, e da Contribuição Previdenciária incidente sobre a Receita Bruta (CPRB)”, que constituem os processos administrativos fiscais nº 10850.721004/2020-20 e 10850.721003/2020-85.

Para facilitar a identificação dos documentos mencionados, colacionei aos autos arquivo digital não paginável contendo o TDPF, o TIPF e o TEPF relativos às duas fiscalizações (fl. 1.117).

Portanto, em ambos os procedimentos fiscais instaurados, o tributo fiscalizado foi “Contribuições Previdenciárias”, sendo que em cada uma foi analisado determinado aspecto (no primeiro, as compensações e a multa isolada decorrente; no segundo, os ajustes indevidos da contribuição sobre a folha de pagamento e a CPRB por omissão de receita).

A Portaria SRRF08 nº 2/2019, publicada no DOU em 01/04/2019, “transfere a competência para realizar auditorias de compensações previdenciárias declaradas em GFIP e análise de direitos creditórios relacionados a pedidos de restituição,

ressarcimento, reembolso e declarações de compensação, bem como atividades de operacionalização dos despachos decisórios e acórdãos e a identificação de débitos, entre as unidades da oitava região fiscal”. Ela possui o seguinte teor:

(...)

A Portaria SRRF08 nº 46/2020 prorrogou o compartilhamento de competências objeto da Portaria SRRF08 nº 2/2019.

As competências compartilhadas entre as unidades da 8ª região são bastante abrangentes, relativas às contribuições previdenciárias, e incluem a matéria fiscalizada pela Autoridade Tributária. Ainda que não fossem tão abrangentes, inexistiria qualquer vício no TDPF por força do disposto no art. 8º da Portaria RFB nº 6.478/2017:

(...)

De qualquer modo, como já aqui demonstrado, as atribuições legais do auditor-fiscal não são territorialmente limitadas, de modo que a sua atuação possui abrangência nacional. A empresa questionou se um Auditor-Fiscal da Receita Federal pode auditar um contribuinte domiciliado em local diverso da sua lotação. Os Auditores-Fiscais da Receita Federal são autoridades tributárias federais e possuem circunscrição sobre todo o território nacional. A lotação do Auditor-Fiscal corresponde apenas a um referencial administrativo, a que a lei não confere limitação circunscricional. Por essa razão, o Auditor-Fiscal lotado ou em exercício em qualquer Estado do Brasil pode auditar ou julgar processos administrativos fiscais relativos a qualquer contribuinte, não importando em que local ele está domiciliado.

Ainda que houvesse vício no cumprimento das regras jurídicas relativas ao TDPF, a jurisprudência administrativa consolidou o entendimento de que o MPF e o TDPF se constituem em elementos de controle da Administração Tributária. Dessa forma, eventual inobservância de procedimentos e limites por eles fixados, ou mesmo a sua ausência, não gera nulidades no âmbito do lançamento fiscal. Decisões recentes, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, demonstram o entendimento do CARF acerca da matéria:

(...)

Os alegados vícios relacionados ao TPDF sequer teriam gerado prejuízo ao exercício da defesa pelo contribuinte, que contestou normalmente a decisão, impugnou os autos de infração e, durante o procedimento fiscal, respondeu a todas as intimações fiscais por meio do seu domicílio tributário eletrônico. Ausente o prejuízo, não há que se alegar nulidade. Esse entendimento está consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça e foi expressamente adotado, mediante transcrição, pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região no acórdão referenciado pelo próprio contribuinte na sua manifestação de inconformidade:

Assim sendo, afasto a arguição de nulidade do lançamento sob a alegação da existência de vícios no TDPF.

#### **6 Base de cálculo da CPRB**

O impugnante arguiu que, em relação aos contratos com duração maior que um ano, a base de cálculo da sua contribuição sobre a receita bruta não corresponde aos valores brutos das notas fiscais, mas a uma parte delas proporcional ao executado em cada mês, nos termos da Solução de Divergência COSIT nº 1, de 10/02/2014.

Segundo o impugnante, a atividade econômica que ela desenvolve é o ramo da construção civil, sendo que, em muitos casos, a execução da obra se estende por mais de um ano. Tal fato “impõe que a receita é formada apenas pelo percentual daquilo que é executado e não pelo valor total do empreendimento”.

(...)

Portanto, em relação a contratos com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, a receita correspondente deverá ser reconhecida, para fins de determinação da base de cálculo da CPRB, de forma proporcional ao estágio de execução, conforme o chamado método da percentagem completada, também conhecido como método POC (“Percentage of Completion”), levando-se em consideração, inclusive, se for o caso, os efeitos de mudança na estimativa da receita e dos custos do contrato, situação que ensejará a revisão das estimativas iniciais de receitas e custos, com repercussão prospectiva sobre a base de cálculo da CPRB.

A apuração da base de cálculo deve ser efetuada com base no método da percentagem completada por uma das três maneiras permitidas: proporção dos custos incorridos para executar o trabalho até a data com os custos totais estimados do contrato; medição do trabalho executado; evolução física do trabalho contratado.

Especificamente nos contratos de fornecimento de bens, a preço predeterminado, com prazo de produção superior a um ano, caso opte pelo critério da proporção dos custos incorridos para apurar a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, competirá ao contribuinte provar e demonstrar a realização da apuração, apresentando as receitas e os custos inicialmente estimados, as revisões porventura realizadas e os custos incorridos ao longo da execução do contrato.

Não sendo feita tal demonstração pelo contribuinte, não resta ao Fisco outra alternativa, senão apurar a base de cálculo por meio de um dos dois outros critérios legalmente previstos, que não têm os custos incorridos como referencial.

Tal foi o que ocorreu no caso concreto.

A Autoridade Tributária relatou o seguinte e juntou aos autos os termos de intimação e as respostas referenciadas, que confirmam o seu relato:

*8. Com o objetivo de apurar e lançar os valores não declarados da CPRB de janeiro a novembro de 2015 e no ano de 2017, foi lavrado, em 17 de dezembro de 2019, o Termo de Início de Procedimento Fiscal nº 08.1.07.00-2019-01193-0, que concedeu novo prazo para a apresentação das notas fiscais de prestação de serviços que ainda não tinham sido apresentadas e concedeu a oportunidade para que a empresa explicasse a realização de eventuais exclusões ou reduções na base de cálculo da CPRB, a aplicação de alíquotas diferenciadas e a realização de ajustes no valor apurado da contribuição. A empresa apresentou as notas fiscais em 7 de janeiro de 2020, pediu mais de 10 dias de prazo para buscar as informações sobre a apuração da CPRB, o que foi concedido, mas, em resposta apresentada em 16 de janeiro de 2020, não se manifestou sobre eventuais exclusões ou reduções realizadas na base de cálculo da CPRB, sobre a aplicação da alíquota de 2% na apuração da contribuição devida em 2017 e sobre a realização de ajustes no valor apurado da contribuição.*

*9. A partir da receita bruta apurada com base nos documentos fiscais emitidos, conforme demonstrado no quadro 4, a administração tributária apurou o valor devido da CPRB e o comparou com o valor confessado pelo contribuinte em DCTF. O quadro 6, reproduzido na próxima página, demonstra que o valor da CPRB apurada pela Receita Federal no período foi de cerca de R\$ 25,2 milhões, que o contribuinte confessou pouco mais de R\$ 22,9 milhões, que em alguns meses o contribuinte confessou valores maiores que o devido, no montante de cerca de R\$ 1,6 milhão, que podem ser utilizados para compensar parte dos valores não declarados, apurados em pouco mais de R\$ 3,8 milhões. [...]*

Portanto, durante o procedimento fiscal, a empresa foi intimada para, dentre outras providências, explicar a metodologia adotada para calcular a base de cálculo da CPRB. Nas duas respostas à intimação, antes e após o deferimento da prorrogação do prazo estabelecido na intimação, a empresa deixou de prestar tal esclarecimento.

Na peça impugnatória, em síntese, o contribuinte se restringiu a afirmar genericamente que a sua “receita é formada apenas pelo percentual daquilo que é executado e não pelo valor total do empreendimento”, nos termos da Solução de Divergência COSIT nº 1/2014. Mas, deixou de comprovar as suas alegações.

Com a impugnação, a empresa apresentou 17 cópias de contratos de prestação de serviços de infraestrutura. Deixou de relacionar os contratos às notas fiscais emitidas e de demonstrar a apuração da base de cálculo da CPRB. Não há sequer menção na impugnação à utilização da proporção dos custos incorridos, quem dirá a comprovação do seu acompanhamento e da efetiva aplicação de uma proporcionalidade desses custos reais com o custo total estimado do serviço. Ao invés de demonstrar e comprovar a apuração da base de cálculo, o impugnante pleiteou a realização de perícia para cotejar a correspondência entre as suas notas

fiscais emitidas e os 17 contratos apresentados e, assim, apurar a base de cálculo da CPRB.

Em todos os 17 contratos, por mim relacionados nas tabelas abaixo, os serviços foram medidos, faturados e pagos mensalmente, de forma proporcional ao executado, de modo que as notas fiscais emitidas refletem essa proporcionalidade:

(...)

Portanto, a Autoridade Tributária efetivamente apurou a base de cálculo mensal da CPRB do contribuinte pelo método POC, com base na medição do trabalho executado, seguindo a mesma proporção adotada nas notas fiscais emitidas. Na hipótese de o contribuinte ter adotado a metodologia POC com base na proporção dos custos incorridos, a ele competirá provar e demonstrar os elementos necessários (estimativas de receitas e custos, evolução dos custos por período, revisões das estimativas, etc) para a apuração da base de cálculo da CPRB.

É improfícua a mera alegação desprovida de provas. Em matéria processual, o ônus da prova compete a quem alega. Os fatos relatados e as alegações apresentadas pela Autoridade Tributária foram devidamente acompanhadas da documentação comprobatória correspondente. Todavia, o mesmo não ocorreu quanto às alegações do contribuinte.

O ônus probatório do contribuinte se mostra ainda mais nítido quando se percebe que as provas necessárias correspondem a contratos de prestação de serviço, notas fiscais, previsões contratuais de receitas e custos, demonstrativos da apuração da CPRB, dentre outros documentos emitidos ou que deveriam ser emitidos e mantidos pelo próprio contribuinte, que porventura demonstrem e comprovem a correta apuração da base de cálculo da CPRB pelo método da percentagem completada.

(...)

Assim sendo, voto pela improcedência das alegações do impugnante relativas à base de cálculo do lançamento.

#### **7 Alíquota da CPRB**

O impugnante também questionou a adoção da alíquota de 4,5% para a totalidade da sua receita bruta. Segundo a empresa, “se a receita auferida decorre de obra iniciada antes de 2015, na área da construção civil, então é possível destacá-la à parte, fazendo sobre ela incidir a percentagem de 2%, ao invés da regra geral de 4,5%”, referindo-se à “regra de transição para as obras que tenham sido iniciadas antes da plena vigência daquilo que ficou conhecida como “desoneração da folha”, para determinadas atividades, quais sejam, aquelas enquadradas no CNAE 412, 432, 433 e 439”. Fundamentou-se na Solução de Consulta DISIT/SRRF06 nº 6.043/2016, que tem o seguinte teor:

(...)

Trata-se, portanto, de consulta declarada ineficaz porque tratou sobre matéria já disciplinada e resolvida pela Solução de Consulta COSIT nº 119/2016. A parte inicial da ementa, suprimida na transcrição acima, é idêntica à ementa da SC COSIT nº 119/2016.

(...)

A Solução de Consulta COSIT nº 119/2016 foi resolvida nos seguintes termos:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. OPÇÃO. EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. ALÍQUOTA. MATRÍCULA CEI DE RESPONSABILIDADE DA EMPRESA. MATRÍCULA CEI DE NÃO RESPONSABILIDADE DA EMPRESA. EMPREGADOS DO SETOR ADMINISTRATIVO.**

*A partir de 1º de dezembro de 2015, as empresas de construção civil, optantes pela sistemática de tributação prevista na Lei n.º 12.546, de 2011, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, são submetidas à contribuição previdenciária de 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento) incidente sobre a receita bruta.*

*No caso único e específico de a empresa de construção civil, enquadrada nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, ser responsável pela matrícula da obra no Cadastro Específico do INSS - CEI, aplicam-se-lhe as regras de transição descritas no parágrafo 9º do artigo 7º da Lei n.º 12.546, de 2011, e no artigo 13 da IN RFB n.º 1.436, de 2013, sendo mantida, até o encerramento da obra, a alíquota de 2% (dois por cento) sobre a receita bruta para efeito de quantificação do montante do tributo devido.*

*A contribuição patronal relativa aos segurados do setor administrativo das empresas de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, seguirá a mesma sistemática estabelecida para o recolhimento da contribuição previdenciária efetuada no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e, no caso de empresa construtora que não seja responsável pela matrícula da obra, o recolhimento da contribuição previdenciária relativa aos segurados do setor administrativo e da obra será consolidado em um único documento de arrecadação vinculado ao CNPJ da empresa.*

*Dispositivos Legais: Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011 (na redação atualizada até a Lei n.º 13.202, de 8 de dezembro de 2015), artigos 7º, caput, inciso IV, parágrafos 9º, incisos I a V, e 10, 7º-A, 9º, parágrafos 9º, 10, 13 e 16; Lei n.º 13.161, de 31 de agosto de 2015, artigo 2º; Código Tributário Nacional (CTN), artigo 100, inciso I; Instrução Normativa RFB n.º 1.436, de 30 de dezembro de 2013 (na redação atualizada até a IN RFB n.º 1.642, de 13 de maio de 2016), artigos 1º, caput, parágrafo 5º, incisos I e II, 13, caput, incisos I a V, parágrafo 4º, e 15; Solução de Consulta n.º 16 - Cosit, de 16 de janeiro de 2014 (DOU de 5 de fevereiro de 2014); Solução de Consulta n.º 90 - Cosit, de 2 de abril de 2014 (DOU*

*de 7 de abril de 2014); e Solução de Consulta n.º 333 - Cosit, de 4 de dezembro de 2014 (DOU de 18 de dezembro de 2014).*

Trata-se, pois, de uma consulta referente a empresa do setor de construção civil, enquadrada no grupo 412 da CNAE 2.0, que afirma ter executado obras de construção civil matriculadas no Cadastro Específico do INSS (CEI) até 30/11/2015 e que, até essa data, estavam sujeitas à CPRB sob a alíquota de 2%.

Na solução, a Receita Federal afirmou que a regra de transição (alíquota de 2% da CPRB até o encerramento da obra) é aplicável especificamente para as obras matriculadas até 30/11/2015, que já eram sujeitas à alíquota de 2% da CPRB, cuja responsabilidade pela matrícula da obra no CEI é da própria empresa de construção civil enquadrada no grupo 412, 432, 433 ou 439 da CNAE 2.0. Esse entendimento tem por base legal os arts. 7º e 9º da Lei n.º 12.546/2011.

A contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) substitutiva da contribuição incidente sobre a folha de pagamento foi instituída pela Lei nº 12.546/2011.

(...)

Durante parte do ano de 2013, com base na redação abaixo transcrita da Lei nº 12.546/2011, conferida inicialmente pela Medida Provisória nº 601/2012, cuja vigência iniciou em 01/04/2013, em relação ao dispositivo aqui tratado, e foi encerrada em 03/06/2013, e posteriormente repetida pela Lei nº 12.844/2013, com vigência a partir de 01/11/2013, a legislação previu a contribuição previdenciária substitutiva (CPRB) para alguns setores da construção civil:

(...)

Na época, a previsão para o regime da CPRB foi restrita às empresas de construção civil enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE 2.0).

A Lei nº 12.844/2013 também alterou a redação do inciso VII do art. 7º da Lei nº 12.546/2011, para atribuir a CPRB também às empresas de construção de obras de infraestrutura enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE:

(...)

Portanto, a partir de 01/11/2013 as empresas dos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE estavam arroladas na lei instituidora da CPRB no inciso IV do seu art. 7º, enquanto as empresas dos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE passaram a ser arroladas a partir de 01/01/2014 no inciso VII do mesmo diploma legal.

Como visto acima, a regra de transição alegada pelo impugnante, prevista no § 9º do art. 7º da Lei nº 12.546/2011, é aplicável estritamente para as empresas de construção civil dos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE, relacionados no inciso IV do art. 7º. Ela não alcança as empresas de construção de obras de infraestrutura relacionadas no inciso VII.

A Lei nº 12.546/2011 estabelece a seguinte regra para determinar o código da CNAE a ser considerado para identificar se a pessoa jurídica está abrangida pelo regime tributário substitutivo (CPRB) com base na sua atividade principal:

(...)

Portanto, para o fim da tributação substitutiva (CPRB) com base no CNAE, como é o caso dos incisos IV e VII do art. 7º da Lei nº 12.546/2011, o contribuinte deve considerar especificamente o CNAE da sua atividade principal e, uma vez feito tal enquadramento, a receita bruta da empresa relativa a todas as suas atividades, abrangendo todos os seus estabelecimentos, será tributada da mesma forma, seguindo a tributação do CNAE da atividade principal.

Resta, então, verificar o CNAE da empresa autuada.

No auto de infração, a Autoridade Tributária afirmou que o CNAE da atividade principal da empresa é o 4292-8/02, correspondente a obras de montagem industrial. Tal afirmação foi feita com base na própria documentação da empresa, não tendo ocorrido revisão de ofício do enquadramento:

No Despacho Decisório nº 2020/001/DRF/SJR/SAORT, nos autos do processo administrativo fiscal nº 10850.723070/2020-34, o Auditor-Fiscal foi ainda mais claro:

*A empresa **METODO POTENCIAL ENGENHARIA LTDA, CNPJ 58.700.428/0001-27**, tem como atividade principal as “obras de montagem industrial”, CNAE 4292-8/02, executa obras por empreitada total e parcial e entende-se optante, para os exercícios de 2015 e 2017, pelo regime da “desoneração da folha de pagamentos”, conforme o inciso VII do artigo 7º da Lei 12.546 de 2011. [negritos do original]*

O enquadramento no CNAE 4292-8/02 não foi contestado pelo impugnante.

Sendo assim, o grupo da CNAE 2.0 no qual está enquadrada a atividade principal da empresa é o 429, referenciado no inciso VII do art. 7º da Lei nº 12.546/2011. Logo, a regra de transição prevista no § 9º do art. 7º da Lei nº 12.546/2011 não se aplica à impugnante, uma vez que tal regra é adstrita às empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, referenciadas no inciso IV do art. 7º.

Sobre isso, a Autoridade Tributária relatou o seguinte:

*18. A Lei 13.161/2015, ao majorar a alíquota da CPRB, determinou que a alíquota das obras de construção civil, matriculadas entre abril de 2013 e novembro de 2015, que tivessem sido tributadas pela CPRB, deveria ser mantida em 2% até o seu término, conforme previsto no artigo 2 da Lei 13.161 de 2015, combinado com os incisos II, III e IV do parágrafo 9º do artigo 7º da Lei 12.546 de 2011, incluído pela Lei 12.844 de 2013. Os artigos 13 e 16 da Instrução Normativa RFB 1.436 de 2013 determinam que **a manutenção da alíquota não se aplica às empresas de construção de obras de infraestrutura enquadradas no grupo 429 da CNAE.** (destaque original)*

Assiste razão à Autoridade Tributária.

A Instrução Normativa RFB nº 1.436/2013, que disciplina a CPRB, estabelece as seguintes regras jurídicas sobre o CNAE principal:

*Art. 17. As empresas para as quais a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela CPRB estiver vinculada ao seu enquadramento no CNAE deverão considerar apenas o CNAE principal.*

*§ 1º O enquadramento no CNAE principal será efetuado pela atividade econômica principal da empresa, assim considerada, dentre as atividades constantes no ato constitutivo ou alterador, aquela de maior receita auferida ou esperada.*

*§ 2º A “receita auferida” será apurada com base no ano-calendário anterior, que poderá ser inferior a 12 (doze) meses, quando se referir ao ano de início ou de reinício de atividades da empresa.*

*§ 3º A “receita esperada” é uma previsão da receita do período considerado e será utilizada no ano-calendário de início ou de reinício de atividades da empresa.*

(destaque original)

A empresa tem por atividade principal constante no cadastro CNPJ o código da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE 2.0) 42.92-8/02, correspondente a “obras de montagem industrial”. Esse foi o código da CNAE relatado pela Autoridade Tributária nos autos do processo. O grupo 42.9 da CNAE 2.0 corresponde a “construção de outras obras de infraestrutura” e a classe 42.92-8 refere-se a “montagem de instalações industriais e de estruturas metálicas”. 3

A discriminação da receita bruta dos estabelecimentos por atividade econômica constante na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) apresentada pela empresa em relação ao ano-calendário 2013 foi a seguinte:



MINISTÉRIO DA  
ECONOMIA



**Discriminação da Receita de Vendas dos Estabelecimentos por Atividade Econômica**

| Sequencial | Estabelecimento    | Receita de Vendas de Bens e Serviços do Estabelecimento | CNAE Preponderante do Estabelecimento |
|------------|--------------------|---------------------------------------------------------|---------------------------------------|
| 0001       | 58.700.428/0001-27 | 338.911.935,92                                          | 4292802                               |
| 0002       | 58.700.428/0003-99 | 86.760.343,86                                           | 4292802                               |
| 0003       | 58.700.428/0004-70 | 111.517.024,19                                          | 4292802                               |
| 0004       | 58.700.428/0006-31 | 7.857.293,35                                            | 4292802                               |
| 0005       | 58.700.428/0008-01 | 86.864.741,39                                           | 4292802                               |

RFB/Sufis

Para os anos-calendário de 2014 a 2016, sob a vigência da Escrituração Fiscal Digital EFD-Contribuições, no âmbito do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), a empresa discriminou a receita bruta dos estabelecimentos por atividade econômica na apuração da CPRB da seguinte forma (dados atualmente constantes na base de dados):



MINISTÉRIO DA  
ECONOMIA



Modelo Analítico Dinâmico de "Tabela do Servidor EFD P010"  
Apuração da CPRB - P100

| Data final a que a apuração se refere (ddmmaaaa) | CNPJ (Informe/Selecione o CNPJ do estabelecimento a que se refere a receita bruta auferida) | Descrição Código da atividade sujeita a incidência da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta : P100 | Valor da Receita Bruta Total do Estabelecimento Vinculada ao Código de Atividade P100 - Contribuição Previdenciária sobre o valor da receita bruta SOMA | Valor das Exclusões da Receita Bruta P100 - Contribuição Previdenciária sobre o valor da receita bruta SOMA | Valor da Base de Cálculo da Contribuição sobre o valor da Receita Bruta P100 - Contribuição Previdenciária sobre o valor da receita bruta SOMA |
|--------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 2014                                             | 58.700.428/0001-27                                                                          | EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO DE OBRAS DE INFRAESTRUTURA, ENQUADRADAS NOS GRUPOS 421, 422, 429 E 431 DA CNAE 2        | 661.467.221,57                                                                                                                                          | 0,00                                                                                                        | 661.467.221,57                                                                                                                                 |
| 2014                                             | 58.700.428/0004-70                                                                          | EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO DE OBRAS DE INFRAESTRUTURA, ENQUADRADAS NOS GRUPOS 421, 422, 429 E 431 DA CNAE 2        | 721.376,50                                                                                                                                              | 0,00                                                                                                        | 721.376,50                                                                                                                                     |
| 2014                                             | 58.700.428/0005-50                                                                          | EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO DE OBRAS DE INFRAESTRUTURA, ENQUADRADAS NOS GRUPOS 421, 422, 429 E 431 DA CNAE 2        | 207,50                                                                                                                                                  | 0,00                                                                                                        | 207,50                                                                                                                                         |
| 2014                                             | 58.700.428/0008-01                                                                          | EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO DE OBRAS DE INFRAESTRUTURA, ENQUADRADAS NOS GRUPOS 421, 422, 429 E 431 DA CNAE 2        | 17.731.540,81                                                                                                                                           |                                                                                                             | 17.731.540,81                                                                                                                                  |
| 2015                                             | 58.700.428/0001-27                                                                          | EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO DE OBRAS DE INFRAESTRUTURA, ENQUADRADAS NOS GRUPOS 421, 422, 429 E 431 DA CNAE 2        | 499.879.898,71                                                                                                                                          | 0,00                                                                                                        | 499.879.898,71                                                                                                                                 |
| 2015                                             | 58.700.428/0010-18                                                                          | EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO DE OBRAS DE INFRAESTRUTURA, ENQUADRADAS NOS GRUPOS 421, 422, 429 E 431 DA CNAE 2        | 27.211.614,39                                                                                                                                           | 0,00                                                                                                        | 27.211.614,39                                                                                                                                  |
| 2016                                             | 58.700.428/0001-27                                                                          | EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO DE OBRAS DE INFRAESTRUTURA, ENQUADRADAS NOS GRUPOS 421, 422, 429 E 431 DA CNAE 2        | 276.285.364,62                                                                                                                                          | 2.600.318,24                                                                                                | 273.685.046,38                                                                                                                                 |
| 2016                                             | 58.700.428/0003-99                                                                          | EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO DE OBRAS DE INFRAESTRUTURA, ENQUADRADAS NOS GRUPOS 421, 422, 429 E 431 DA CNAE 2        | 25.311.842,82                                                                                                                                           | 4,00                                                                                                        | 25.311.838,82                                                                                                                                  |
| 2016                                             | 58.700.428/0005-50                                                                          | EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO DE OBRAS DE INFRAESTRUTURA, ENQUADRADAS NOS GRUPOS 421, 422, 429 E 431 DA CNAE 2        | 7.960,00                                                                                                                                                | 0,00                                                                                                        | 7.960,00                                                                                                                                       |
| 2016                                             | 58.700.428/0006-31                                                                          | EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO DE OBRAS DE INFRAESTRUTURA, ENQUADRADAS NOS GRUPOS 421, 422, 429 E 431 DA CNAE 2        | 482.268,85                                                                                                                                              |                                                                                                             | 482.268,85                                                                                                                                     |
| 2016                                             | 58.700.428/0008-01                                                                          | EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO DE OBRAS DE INFRAESTRUTURA, ENQUADRADAS NOS GRUPOS 421, 422, 429 E 431 DA CNAE 2        | 65.941.611,57                                                                                                                                           | 0,00                                                                                                        | 65.941.611,57                                                                                                                                  |
| 2016                                             | 58.700.428/0010-18                                                                          | EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO DE OBRAS DE INFRAESTRUTURA, ENQUADRADAS NOS GRUPOS 421, 422, 429 E 431 DA CNAE 2        | 188.855,22                                                                                                                                              | 0,00                                                                                                        | 188.855,22                                                                                                                                     |

RFB/Sufis

Como se observa, a receita bruta informada pela empresa na DIPJ e na EFD-Contribuições para os anos-calendário de 2013 a 2016 concentra-se no grupo 42.9, na classe 42.92-8 e no código 42.92-8/02 da CNAE 2.0. Consequentemente, está correto o seu enquadramento no inciso VII do art. 7º da Lei nº 12.546/2011 nos anos-calendário de 2014 a 2017, não lhe sendo aplicável a regra de transição pela manutenção da alíquota de 2% para as obras porventura iniciadas e matriculadas no CEI até 30/11/2015. Uma vez que a empresa passou a contribuir sobre a receita bruta (CPRB) a partir de 01/01/2014 (exceto em 12/2015) e que, em 2014 e em 2015, a atividade principal da empresa estava enquadrada no grupo 429 da CNAE 2.0, então ela não dispõe de obra passível de aplicação da regra de transição.

Diante do exposto, não procede o pedido relativo à alíquota da CPRB para obras porventura iniciadas e matriculadas no CEI até 30/11/2015.

### 8 Perícia

Quanto ao pedido de realização de perícia (...) como já exposto neste voto, competiria à impugnante realizar o cotejo entre os seus contratos e notas fiscais, passo fundamental para ter apurado a base de cálculo da CPRB pelo método que alegou ter adotado. Mais que isso, competiria à impugnante o ônus de provar e

demonstrar os elementos necessários (estimativas de receitas e custos, evolução dos custos por período, revisões das estimativas, etc) para a apuração da base de cálculo da CPRB.

A matéria objeto do pedido de perícia (cotejo entre os contratos e as notas fiscais) sequer requer conhecimento técnico especializado. Não há nos autos nem mesmo indício de que a empresa tenha acompanhado e utilizado a proporção dos custos incorridos para apurar a base de cálculo da CPRB.

A perícia e a diligência não são instrumentos processuais substitutivos do ônus probatório do contribuinte.

A documentação probatória constante nos autos é suficiente para a compreensão dos fatos, formação da convicção sobre a matéria e solução do litígio.

A realização de perícia é prescindível.

Assim sendo, indefiro o pedido de realização de perícia.

#### **9 Percentual da multa de ofício**

A Autoridade Tributária aplicou multa de ofício sob o percentual de 75%.

A legislação tributária disciplina a multa de ofício no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, combinado com o art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e com os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964.

(...)

A Autoridade Tributária não aplicou a multa qualificada de que trata o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996. A multa de ofício foi aplicada no caso concreto sob o percentual de 75%, nos termos do já transcrito inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, sem a qualificadora prevista no seu § 1º.

Ao declarar créditos tributários em valores inferiores aos devidos, o contribuinte incidiu na exigência contida no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, ensejando a lavratura do auto de infração com a multa de ofício sob o percentual de 75%.

O pedido de redução do percentual para 30% não possui amparo legal.

A lei não disponibiliza para a Administração Tributária a possibilidade de reduzir discricionariamente o percentual da multa. A sua dosimetria é estabelecida no art. 44 de forma objetiva, cabendo à Autoridade Tributária aplicar o percentual conforme seja o enquadramento legal dos fatos identificados no caso concreto.

Portanto, este órgão julgador não detém competência para reduzir o percentual da multa de ofício com base nos princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade ou da vedação ao confisco.

A subsunção do caso concreto ao dispositivo legal é evidente. O dispositivo legal aplicado é claro e objetivo, não havendo dúvidas quanto à sua interpretação. Assim sendo, eventual discussão sobre suposta contrariedade do comando

contido na lei ora referenciada com o disposto na Constituição Federal ou em outra lei é matéria que deve ser provocada junto ao Poder Judiciário.

Nesse sentido, é vasta a jurisprudência dos colegiados administrativos:

(...)

Diante disso, voto pela manutenção do percentual da multa de ofício aplicada.

#### **10 Sustentação oral na DRJ**

O contribuinte pleiteou a sua intimação da data do julgamento e a concessão do direito de exercício da defesa mediante sustentação oral.

A legislação processual tributária não prevê a apresentação de defesa oral em julgamento de primeira instância. A manifestação do interessado se dá, tão somente, por escrito, nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235/1972:

(...)

Nesse contexto, o Ministro de Estado da Fazenda editou a Portaria MF nº 340/2020, que disciplina o funcionamento das Delegacias de Julgamento da Receita Federal. Neles, também não há a possibilidade de atendimento à pretensão do impugnante.

Diferentemente ocorre na segunda instância, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado paritário, em cujas sessões de julgamento é permitida a presença do contribuinte ou do seu advogado para realizar a sustentação oral da sua defesa, bem como apresentar memoriais aos conselheiros. Nesse sentido, dispõe o Regimento Interno do CARF, instituído pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015:

(...)

Logo, por falta de previsão legal, indefiro o pedido de intimação da data da realização da sessão de julgamento para a realização de sustentação oral da defesa.

Neste esboço, tendo em vista que, conforme expressamente destacado pelo órgão julgador de primeira instância:

\* durante o procedimento fiscal, a empresa foi intimada para, dentre outras providências, explicar a metodologia adotada para calcular a base de cálculo da CPRB. Nas duas respostas à intimação, antes e após o deferimento da prorrogação do prazo estabelecido na intimação, a empresa deixou de prestar tal esclarecimento;

\* na peça impugnatória, em síntese, o contribuinte se restringiu a afirmar genericamente que a sua “receita é formada apenas pelo percentual daquilo que é executado e não pelo valor total do empreendimento”, nos termos da Solução de Divergência COSIT nº 1/2014. Mas, deixou de comprovar as suas alegações;

\* no auto de infração, a Autoridade Tributária afirmou que o CNAE da atividade principal da empresa é o 4292-8/02, correspondente a obras de montagem industrial. Tal afirmação foi feita com base na própria documentação da empresa, não tendo ocorrido revisão de ofício do enquadramento. O enquadramento no CNAE 4292-8/02 não foi contestado pelo impugnante;

\* o grupo da CNAE 2.0 no qual está enquadrada a atividade principal da empresa é o 429, referenciado no inciso VII do art. 7º da Lei nº 12.546/2011. Logo, a regra de transição prevista no § 9º do art. 7º da Lei nº 12.546/2011 não se aplica à impugnante, uma vez que tal regra é adstrita às empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, referenciadas no inciso IV do art. 7º.

Impõe-se a manutenção da recorrida decisão em sua integralidade pelos seus próprios fundamentos.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Gregório Rechmann Junior**