



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 14367.000049/2010-06  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-011.748 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de julho de 2023  
**Recorrente** DH ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/09/2006 a 30/06/2007

LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE.

Com a recusa ou apresentação deficiente de documentos, a fiscalização promoverá o lançamento de ofício por arbitramento, inscrevendo as importâncias que reputar devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte o ônus da prova quanto a fato extintivo ou modificativo de lançamento tributário regularmente constituído.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Diogo Cristian Denny, Gregório Rechmann Junior, José Marcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino, Rodrigo Rigo Pinheiro e Wilderson Botto (suplente convocado).

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 01-26.528 (fls. 391 a 401) que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito lançado por meio do Auto de

Infração DEBCAD n.º 37.255.910-7, relativo às contribuições devidas à seguridade social, parte patronal e SAT/RAT, consolidado em 08/03/2010, período de 09/2006 a 06/2007.

Consta no Relatório Fiscal (fls. 9 a 16) que o lançamento foi realizado por meio do arbitramento das remunerações, com base na aferição indireta, uma vez a escrituração contábil apresentada pela empresa (Livros Diário n.ºs 07TA JUCEA 07/0010471 e 08 – TA JUCEA 08/0015654 e respectivos Livros Razão), não registra o movimento real da remuneração dos segurados empregados a seu serviço, relativamente à obra de construção civil sob matrícula **CEI n.º 31.460.02810/77**, tendo sido a escrituração contábil desconsiderada e apurado por aferição indireta a remuneração dos segurados empregados utilizados na execução dessa obra, com lançamento das contribuições previdenciárias devidas.

As contribuições referem-se à obra de construção civil executada pelo contribuinte na qualidade de empresa construtora, tendo como contratante a Prefeitura Municipal de Coari e compreendendo a construção, por empreitada total, de um ginásio poliesportivo no Município de Coari, conforme Contrato n.º 012/2006 e respectivos termos aditivos 1º, 2º e 3º. Consta o levantamento não declarado em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social – GFIP, RA – REMUN APURADA POR AFERIÇÃO IND (09/2006 a 06/2007).

A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2006 a 30/06/2007

AFERIÇÃO INDIRETA. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

A base de cálculo para as contribuições sociais relativas à mão-de-obra utilizada na execução de obra ou de serviços de construção civil será aferida indiretamente, com fundamento nos § 6º, do art. 33, da Lei n.º 8.212, de 1991, quando, entre outras, não houver apresentação de escrituração contábil na forma estabelecida no § 5º, do art. 47, da Instrução Normativa RFB n.º 971/2009.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte foi cientificada da decisão em 10/09/2013 (fl. 403) e apresentou recurso voluntário em 09/10/2013 (fls. 405 a ) sustentando o descabimento do arbitramento já que fez o devido recolhimento das contribuições devidas em razão da obra de construção civil.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

### Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

### Das alegações recursais

#### 1. Das contribuições lançadas

A Fiscalização relatou que a obra teve início em 05/04/2006 (Anotação de Responsabilidade Técnica – ART n.º 3496) e finalizou em 11/06/2007, pois nesta data foram

emitidas as notas fiscais referentes às últimas medições, *posto que o Termo de Recebimento Definitivo da Obra, emitido pela Prefeitura Municipal de Coari, foi expedido em 05/06/2007* (fl. 9). Contudo, de acordo com as informações constantes em GFIP, folhas de pagamento e termos de rescisões, não havia mais trabalhadores na obra desde 21/12/2006, salvo um trabalhador, demitido em 13/01/2007.

Para comprovar que a obra não finalizou em dezembro de 2006, a Fiscalização trouxe os seguintes fatos:

5.3 Nas competências 02/2007, 03/2007, 04/2007, 05/2007 e 06/2007 foram apresentadas GFIP sem movimento, conforme relatório CCORGFIP de 18/02/2009, observando-se também a inexistência de folha de pagamento nessas competências;

5.4 Em 28/11/2006 foi firmado o 2º Termo Aditivo do Contrato n.º 12/2006 prevendo o acréscimo de serviços e o conseqüente aumento de R\$ 344.041,52 no valor original do contrato (Termo Aditivo ref. ART n.º 134, de 17/01/2007-CREA-AM);

5.5 O 3º Termo Aditivo, de 22/12/2006 (extrato publicado no Diário Oficial do Estado do Amazonas de 09/03/2007), prorrogou o prazo do Contrato n.º 12/2006 por mais 90 dias, contados de 24/12/2006 a 23/03/2007. Para continuidade dos serviços de construção do ginásio (Termo Aditivo ref. ART n.º 133, de 17/01/2007 - CREA-AM);

6. Em 01/03/2007, 09/03/2007, 20/03/2007 e 11/06/2007 foram emitidas respectivamente, as notas fiscais de serviços n.ºs 159, 160, 161 e 164, referentes, nessa ordem, à terceira, quarta, quinta e sexta (última) medições dos serviços de construção do ginásio em tela;

7. Houve ainda a emissão em 02/05/2007, 21/05/2007 e respectivamente, das notas fiscais de serviços n.ºs 162, 11/06/2007, 163 e 165, referentes, nessa ordem, à primeira, segunda e terceira (última) medições dos acréscimos de serviços a que se refere o subitem 5.4.

A Fiscalização conclui, então, que i) a continuidade da obra deu-se com trabalhadores sem registro; ii) a escrituração contábil da recorrente não registra o movimento real da remuneração dos segurados empregados a seu serviço (Livros Diário n.ºs 07TA JUCEA 07/0010471 e 08 – TA JUCEA 08/0015654 e respectivos Livros Razão) e; iii) apurou, por aferição indireta, a remuneração dos segurados empregados com lançamento das contribuições previdenciárias devidas, com fundamento no art. 33, § 6º, da Lei n.º 8.212/91:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei n.º 10.256, de 2001). Vigente à época dos fatos geradores

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009). Vigente à época do lançamento.

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Em obediência à legislação previdenciária é cabível o lançamento de tributos quando o contribuinte se recusar ou sonegar a apresentação de qualquer documento ou informação. Ou seja, a apuração indireta do débito por intermédio da aferição é autorizada pela legislação previdenciária; contudo, estando no campo da exceção, deve atender a requisitos mínimos que determinem com exatidão o surgimento do fato gerador da obrigação tributária.

Na mesma linha, o art. 235 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1991, informa que *se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita ou do faturamento e do lucro, esta será desconsiderada, sendo apuradas e lançadas de ofício as contribuições devidas, **cabendo à empresa o ônus da prova em contrário**.* (grifo nosso)

A Instrução Normativa RFB nº 971/2009, por sua vez, trata do cálculo a ser realizado na aferição indireta.

Em razão do mesmo procedimento fiscal foram lavrados, ao todo, 5 autos de infração:

Processo	DEBCAD	Lançamento
14367.000049/2010-06	37.255.910-7	Contribuição patronal
14367.000050/2010-22	37.255.911-5	Contribuição empregados
14367.000051/2010-11	37.270.912-3	Contribuição Terceiros
14367.000052/2010-11	37.270.168-0	CFL 38
14367.00002010-66	37.270.169-8	CFL 68

A decisão recorrida manteve o lançamento sob o fundamento de que a recorrente não trouxe aos autos documentos aptos a comprovar sua alegação de que a obra teria finalizado em 01/2007. Confira-se:

Por outro lado, não obstante as alegações da impugnante de que a obra teria encerrado em 01/2007, e que uma vez executada a obra, o pagamento a ser realizado somente ocorreria no momento em que a administração pública entendesse oportuno, ou seja, que as medições referentes a cada uma das notas fiscais emitidas não corresponderiam exatamente ao desenvolvimento temporal da obra em questão, esta não apresenta provas cabais de suas alegações, que invalidem a emissão do 3º Termo Aditivo ao contrato inicial, que tem como objeto a prorrogação do prazo de vigência desse contrato por mais 90 dias, a contar do dia 24/12/2006 até o dia 23/03/2007, bem como os parágrafos terceiro e quarto da cláusula terceira do Contrato nº 12/2006, de fls. 145/154, que justifiquem de outra forma a emissão das notas fiscais no ano de 2007, emitidas a medida que as medições eram feitas, que por sua vez ocorriam de acordo com os serviços efetivamente realizados, de maneira a provar que não houve a prestação de serviços para execução da referida obra de construção civil, no período de 01 a 06/2007, desconstituindo assim, o arbitramento.

Para melhor entendimento, transcrevo a seguir, os parágrafos terceiro e quarto da cláusula terceira do Contrato nº 12/2006, de fls. 145/154;

*“Parágrafo terceiro - A contratante fará medições de acordo com os serviços efetivamente realizados”*

*“Parágrafo Quarto - A contratante efetuará os pagamentos, de acordo com as medições aprovadas e atestadas pela fiscalização, no prazo máximo de 30 (trinta) dias, contados a partir da data da apresentação das faturas...;”*

No processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, da recorrente.

Em virtude do atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, dentre eles o lançamento tributário, há a inversão do ônus da prova, de modo que o autuado deve buscar desconstituir o lançamento consumado através da apresentação de provas que possam afastar a fidedignidade da peça produzida pela administração pública.

Não sendo provado o fato constitutivo do direito alegado pela recorrente, com fundamento no arts. 373 do CPC, aplicado de forma subsidiária e supletiva ao processo administrativo fiscal, e 36 da Lei n.º 9.784/99, deve ser mantido o acórdão recorrido.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira