



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720001/2015-77
ACÓRDÃO	2202-011.938 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CNO S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2010 a 31/07/2010

CPRB. BASE DE CÁLCULO. CONSTRUÇÃO CIVIL. AFERIÇÃO INDIRETA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DEFICIENTE. AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO POR MATRÍCULA CEI.

I. CASO EM EXAME

Recurso voluntário interposto pela parte-recorrente contra decisão que julgou improcedente a impugnação aos autos de infração. O lançamento tributário abrange contribuições previdenciárias patronais e contribuições destinadas a outras entidades e fundos. A autoridade fiscal utilizou o procedimento de aferição indireta da base de cálculo. A autuação decorreu da constatação de que a escrituração contábil unificava fatos geradores de obras distintas. A parte-recorrente busca o cancelamento do crédito tributário devido.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2. A questão em discussão consiste em saber se: (i) a apresentação de contabilidade sem a devida individualização por matrícula CEI autoriza a adoção da técnica de aferição indireta; (ii) a unificação de registros contábeis de obras integrantes de um mesmo projeto atende aos requisitos de regularidade fiscal; e (iii) o lançamento tributário respeita os princípios da primazia da realidade e da juridicidade.

III. RAZÕES DE DECIDIR

A parte-recorrente não realizou a escrituração contábil de obras distintas em centros de custo específicos. O lançamento de registros de obras diversas em contas contábeis comuns dificultou a auditoria fiscal. Tal conduta impediu a verificação da veracidade e da integralidade dos fatos geradores por meio dos documentos apresentados.

A autoridade lançadora examinou a documentação destinada à compreensão da matéria. O argumento referente ao abatimento de valores por meio de notas fiscais foi rejeitado após o exame do acervo probatório.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto a alegação de erro na alíquota aplicada, e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da reunião de julgamento os conselheiros Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Henrique Perlatto Moura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Andressa Pegoraro Tomazela, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem (fls. 8494 a 8498):

1 Autos de Infração

Trata-se de créditos tributários lançados em face do contribuinte acima identificado, por meio dos Autos de Infração discriminados abaixo:

Tabela I - Discriminação dos Autos de Infração

AUTO DE INFRAÇÃO	OBJETO DO LANÇAMENTO	VALOR ATUALIZADO
------------------	----------------------	------------------

51.074.039-1	Contribuições previdenciárias patronais, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, previstas no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, inclusive as destinadas ao financiamento da aposentadoria especial e dos	
--------------	--	--

benefícios devidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa associado aos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT). Período: 02/2010 a 07/2010. R\$ 775.926,80

51.074.040-5 Contribuições devidas a outras entidades e fundos, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados: FNDE, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE. Período: 02/2010 a 07/2010. R\$ 193.600,35

Conforme relatório fiscal (fls. 15-32), durante procedimento fiscal realizado no contribuinte autuado, especificamente em relação à obra de construção civil matriculada junto ao Cadastro Específico do INSS - CEI sob o nº 51.205.55781/70, foi constatado que a empresa registrou na sua escrituração contábil, de forma mesclada, os fatos geradores de contribuições previdenciárias relativos a diversas obras. Tal fato inviabilizou a confirmação, por meio da escrita contábil, de que os documentos apresentados pela empresa refletem a realidade dos fatos relativos à obra fiscalizada.

Após admitir que os registros contábeis relativos às obras de construção civil de matrículas CEI nº 51.205.55781/70 (objeto da ação fiscal) e 40.540.03374/71 foram escriturados indistintamente nos livros contábeis e alegar que as duas obras integram um único projeto de engenharia, a empresa autuada foi intimada a apresentar documentos auxiliares que permitissem a individualização dos fatos geradores relativos à obra fiscalizada. Ao todo, foram emitidos 8 (oito) termos de intimação durante o procedimento fiscal (fls. 16-17). Todavia, os documentos auxiliares apresentados continham registros relativos a diversas obras, superando bastante o valor faturado da obra fiscalizada, não sendo passíveis de individualização.

Anunciada formalmente tal constatação pelo Auditor-Fiscal à empresa autuada, foi agendada reunião com as pessoas responsáveis pela sua contabilidade. Nela, as seguintes informações foram prestadas para a Autoridade Fiscal:

- A empresa possuía contabilidade auxiliar por obra e que os balancetes auxiliares até então fornecidos (e que não eram individualizados por obra) estavam errados e seriam providenciados novamente;
- A empresa iria fornecer os [livros] razões auxiliares, os quais até então não haviam sido entregues;
- Os documentos relativos a cada obra sujeita a esta fiscalização na ação fiscal seriam entregues semanalmente a partir da data da reunião, uma obra a cada semana, durante o mês de outubro de 2014.

Da análise da documentação apresentada após a reunião, a Autoridade Tributária assim concluiu:

27. Ao analisar as contas contábeis do balancete do arquivo "Balancete Salobo 2010", pode-se verificar com facilidade que o mesmo contém valores em muito superiores aos relativos à obra CEI 51.205.55781/70. Tomemos por exemplo a

conta 3 — Receitas, onde no balancete consta o valor a crédito de 164.953.187,65. Todavia, conforme o arquivo "Receitas" (e todas as NFemitidas pela empresa), este valor seria de 61.344.726,22. Ainda como exemplo, a conta 4.1.3 — Custo com Subempreiteiros possui a débito o valor de 21.091.515,42, valor em muito superior aos relativos aos da única subempreiteira indicada pela Odebrecht.

28. Ao analisar o razão auxiliar "Razão UO 0127003 Ano2010", verifica-se claramente que o mesmo não é um razão relativo unicamente ao CEI em questão, pois contém, inclusive, lançamentos para todo o ano de 2010, após o final da obra, em 07/2010.

Após informar tal fato à autuada e solicitar "declaração confirmando a informação acima constatada, justificando o motivo de tal contabilização agrupada", a empresa assim se manifestou:

Em resposta ao citado Termo de Intimação, a Intimada esclarece que, adota como critério em sua contabilidade, aquilo que expressamente determina a legislação de regência, notadamente a IN RFB 971.

Neste sentido, a Intimada possui contabilidade segregada por "projeto/obra", de modo tal que, se utilizou desta premissa no presente caso.

Com efeito, a Intimada possuía 2 (dois) contratos com a SALOBO METAIS S/A ("SALOBO"), representados pelos CEFs indicados acima, ambos relacionados ao "Projeto Salobo", respeitando assim, a legislação já citada, que determina contabilidade por Projeto.

Importante destacar que, embora a contabilidade seja una, é possível a identificação do cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias

Diante desses fatos, a Autoridade Tributária autuou a empresa. No Relatório Fiscal, consta o seguinte trecho que resume o motivo da autuação:

32. Para o presente caso, a empresa, contrariando as exigências legais, elaborou contabilidade unificando duas (ou mais) obras em seus registros contábeis, sendo que os documentos auxiliares (razão/balancete), que poderiam ajudar a análise, também não se encontram individualizados por obra. Tal situação não permite a análise individualizada dos fatos geradores da presente obra e seu cotejamento com os demais documentos apresentados (folha de pagamento, GFIP, Notas Fiscais, etc). Concluindo: não é possível confirmar, através da contabilidade apresentada, que os documentos relativos a este CEI (folha de pagamento, GFIP, Notas Fiscais, etc), apresentados pela empresa, representam realmente a totalidade dos fatos geradores ocorridos neste CEI, uma vez que os fatos geradores de diferentes obras são lançados em conjunto.

33. Esta auditoria, pelo fato da empresa não ter apresentado uma contabilidade (nem em registros auxiliares) individualizada para a obra do CEI 51.205.55781/70, utilizou-se do procedimento de aferição indireta, de acordo com os §4º do artigo

33 da Lei 8.212 de 24/07/1991 (DOU de 25/07/1991), qual seja, a apuração indireta da Base de Cálculo das Contribuições Previdenciárias devidas pelo sujeito passivo.

Dada a impossibilidade de identificar os fatos geradores relacionados à obra na escrita contábil da empresa atuada, a Autoridade Fiscal aferiu indiretamente a base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas.

O objeto do contrato referente à obra é: "Este Contrato tem por objeto a execução dos serviços de Terraplenagem incluindo remoção de estéril da mina, desmonte de rocha, carga, transporte, descarga e espalhamento, remoção da camada vegetal e Drenagem, do Projeto Salobo, a ser implantado no município de Marabá, no estado do Pará, com fornecimento de materiais, conforme descrito neste Contrato e seus Anexos".

Dada a sua natureza, e conforme alegado pela própria empresa durante o procedimento fiscal, a obra fiscalizada não possui um projeto arquitetônico que permita a aferição com base no CUB - Custo Unitário Básico de Construção. Então, a aferição foi realizada com base no valor das notas fiscais emitidas pela atuada relativas à obra fiscalizada, seguindo o mesmo critério adotado pela empresa para informar o valor a ser retido pela contratante nas próprias notas fiscais:

41. Portanto, diante da ampla gama de serviços de construção civil previstos no contrato, e corroborado pelo próprio enquadramento para fins de retenção feito pela construtora, esta auditoria utilizou, para fins da aferição do valor da remuneração da mão-de-obra, o percentual de 14% do valor bruto das NF. Este percentual está previsto no artigo 455, Inciso V, da IN RFB 971.

O cálculo mensal das contribuições foi demonstrado no relatório fiscal (fls. 30-31), tendo sido abatidas das bases de cálculo as remunerações constantes das declarações tributárias (GFIP) da atuada.

Conforme relatório fiscal, a atuada informou que contratou uma única subempreiteira para a execução da obra: Rocdrill Comércio e Serviços Ltda., CNPJ 02.874.845/0001-31. No entanto, a subempreiteira informou a matrícula CEI nº 40.540.00374/71 nas suas GFIP, e não a matrícula CEI da obra fiscalizada, e a conta contábil continha lançamentos em valor muito superior ao das notas fiscais relativas à obra fiscalizada. Intimada a esclarecer as divergências, a empresa atuada informou que "na mesma conta contábil também existem lançamentos relativos a outra obra CEI 40.540.03374/71, que não consta nesta fiscalização". Por essa razão, as remunerações declaradas em GFIP pela Rocdrill não foram abatidas das bases de cálculo dos Autos de Infração pelo Auditor-Fiscal.

A empresa atuada foi cientificada do lançamento de ofício em 27/01/2015 (entrega pessoal, fls. 8437-8445).

2 Impugnação

O atuado impugnou os Autos de Infração em 26/02/2015 (fls. 84528465).

Em síntese, o impugnante alegou o seguinte:

1. A existência de duas matrículas CEI não é suficiente para obrigar a empresa a elaborar a escrituração contábil com contas individualizadas para cada matrícula;
2. As obras de matrículas CEI nº 51.205.55781/70 (objeto da ação fiscal) e 40.540.03374/71 integram o mesmo projeto e podiam ter sido objeto de uma única matrícula CEI. Os fatos contábeis relativos a ambas foram escriturados de forma agregada na contabilidade da empresa: "os dois, e outros CEIs cuidam de um único complexo de obras, dividido em mais de um contrato. E, o Relatório Fiscal, ao mencionar o contrato com o Salobo Metais deixa claro que a obra objeto de ambas as CEIs comentadas tratam de um ÚNICO PROJETO. Com efeito, a contratante é a mesma";
3. A aferição indireta das bases de cálculo não é cabível porque a empresa forneceu os documentos solicitados e a sua contabilidade está regular;
4. O fato de o Auditor-Fiscal não ter lavrado autuação por descumprimento de obrigação acessória reforça a regularidade da documentação contábil;
5. "o Relatório Fiscal não aponta qualquer prova ou indício de falta ou omissão de registro de salários pagos na execução da obra ou que os documentos apresentados eram imprestáveis e não merecessem fé. O único argumento para a aferição indireta foi a falta de contabilização da obra individualmente, na medida em que teria sido realizada 'em conjunto' com outra, não obstante esta outra fazer parte do mesmo projeto e unicamente ter sido objeto de duas matrículas CEI's, por ter sido desdobrada em 2 (dois) contratos, mas ainda aqui, com a mesma empresa";
6. A matrícula CEI nº 40.540.03374/71 tem certidão de regularidade fiscal emitida a seu favor desde abril de 2003, de modo que resta atestado pela própria RFB que não há débitos no período de 2010 relativos à obra";
7. Não foram considerados os recolhimentos efetuados pelos subempreiteiros que prestaram serviço nas obras objeto da autuação. Tais recolhimentos podem ser verificados nos próprios sistemas informatizados da RFB;
8. O parágrafo 45 do Relatório Fiscal demonstra que a Autoridade Fiscal se recusou a examinar a contabilidade da empresa autuada, pois restou claro que a conta contábil se referia aos dois contratos, cabendo ao Auditor-Fiscal a "busca da verdade material, constituída e registrada nos contratos e demais documentos e na contabilidade da empresa".
9. O contribuinte está "disposto a providenciar um laudo técnico de engenharia que demonstre que o volume de recolhimentos previdenciários existentes é compatível com a mão de obra necessária para a realização dos técnicos serviços aqui tratados".

O impugnante pediu a suspensão da exigibilidade dos créditos lançados, a realização de diligência para considerar os recolhimentos vinculados às matrículas

CEI evidenciadas no processo, o reconhecimento da nulidade ou a improcedência dos Autos de Infração e a juntada de novos elementos no curso do processo.

Referido acórdão foi assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2010 a 31/07/2010

IMPUGNAÇÃO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL COM EFEITOS DE NEGATIVA. DECORRÊNCIA DA LEI.

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

CONSTRUÇÃO CIVIL. OBRAS DISTINTAS. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. CENTROS DE CUSTO ESPECÍFICOS POR OBRA.

A empresa responsável pela execução de obra por empreitada total deve efetuar escrituração contábil relativa à obra mediante lançamentos em centros de custo distintos, específicos para a mesma, de modo a permitir, com transparência, a verificação dos fatos de interesse tributário nos registros contábeis. A escrituração nas contas contábeis de fatos relativos a obras diversas de forma indiscriminada e conjugada impede a auditoria fiscal da obra com base na escrita contábil e a apuração da veracidade e integridade dos fatos geradores constantes dos documentos comprobatórios porventura apresentados.

CND. FISCALIZAÇÃO POSTERIOR. CONSTITUIÇÃO DE OFÍCIO DE CRÉDITOS NÃO DECLARADOS. POSSIBILIDADE.

A emissão de certidão de regularidade fiscal relativa a determinada matrícula CEI ou ao CNPJ não representa comprovação inequívoca do recolhimento da totalidade dos tributos pertinentes, cabendo à Administração Tributária constituir de ofício os créditos tributários porventura não declarados pelo contribuinte, respeitado o prazo decadencial quinquenal.

OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. APRESENTAÇÃO DEFICIENTE DA CONTABILIDADE. AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO.

A obra ou o serviço de construção civil de responsabilidade de pessoa jurídica deve ser auditada com base na escrituração contábil. A apresentação deficiente da contabilidade, impedindo a apuração dos fatos relativos à obra, enseja a adoção de técnica de auditoria para aferição indireta das bases de cálculo dos tributos.

AUTO DE INFRAÇÃO PARA EXIGÊNCIA DO TRIBUTO. MOTIVAÇÃO VÁLIDA. AUTUAÇÃO PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRESCINDIBILIDADE.

A motivação para a adoção de técnica de aferição indireta das bases de cálculo dos créditos tributários deve constar do próprio Auto de Infração, cuja validade prescinde da autuação do contribuinte pelo descumprimento de obrigação acessória.

CONSTRUÇÃO CIVIL. SUBEMPREITEIROS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. VINCULAÇÃO DOS DOCUMENTOS À OBRA. CONDIÇÃO NECESSÁRIA.

Para a dedução da remuneração da mão de obra de subempreiteiros nas bases de cálculo dos créditos tributários relativos a obras de construção civil, é imprescindível que os documentos correspondentes estejam vinculados à referida obra.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

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

PROVAS. PRODUÇÃO FUTURA

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

(fls. 8492)

Cientificado do resultado do julgamento em 02/05/2018 (fls.8.528), a parte-recorrente interpôs o presente recurso voluntário em 01/06/2018 (fls. 8.530), no qual se sustenta, sinteticamente:

a) A desconsideração do recolhimento das contribuições previdenciárias ofende o princípio da primazia da realidade, porquanto a fiscalização teria se pautado em formalidades teóricas em vez de reconhecer que as obrigações relativas à obra foram adequadamente quitadas (fls. 02/25).

b) A fundamentação do lançamento baseada em elementos extrautos fere o dever de análise documental, na medida em que a autoridade fiscal utilizou generalidades do complexo SALOBO para aumentar a presunção do débito em detrimento da prova técnica (fls. 02/25).

c) A alegação de falta de individualização dos fatos geradores por matrícula/CEI contraria a prova documental acostada, visto que foi demonstrada a existência de centros de custos contábeis distintos para cada obra, em observância à IN/RFB 971/09 (fls. 10/25).

d) A imputação de obrigações principais por meio de presunção ou arbitramento ofende o princípio da juridicidade, pois eventuais falhas em obrigações acessórias não conferem lastro para a constituição de débitos de natureza principal (fls. 24/25).

Diante do exposto, pede-se, textualmente (fls. 8.554):

Ante o exposto, requer-se o acolhimento e julgamento de provimento deste interposto recurso para o escopo de serem acolhidos os argumentos recursais aqui apresentados, com o consequente provimento desta pretensão recursal voluntária.

Aguarda-se, pois, que seja o presente RECURSO interposto, recebido e regularmente processada, com a consequente e imediata suspensão das vinculadas exigências, até o final julgamento desta lide administrativa, a teor do disposto no art. 151, III, CTN, até final julgamento, onde, diante de tudo aquilo que restou demonstrado, resultará no cancelamento definitivo do débito.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**, Relator

1 CONHECIMENTO

Conheço parcialmente do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento da matéria, com exceção da matéria relativa à aplicação da alíquota da terraplanagem, por preclusão.

2 QUADRO FÁTICO-JURÍDICO

Para boa compreensão da matéria, revisito brevemente o quadro fático-jurídico em exame nestes autos.

A autoridade lançadora, representada pela Divisão de Fiscalização da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes no Rio de Janeiro (DEMAC/RJO), instaurou procedimento fiscal para auditar contribuições destinadas à Seguridade Social, as quais incidiam sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a título de segurados empregados e o GILRAT (fundo para financiamento de benefícios decorrentes de riscos ambientais do trabalho), bem como contribuições devidas a outras entidades e fundos, especificamente ao FNDE, INCRA, SEBRAE, SENAI e SESI (fls. 21-22).

A ação fiscal teve início em 09 de abril de 2014, ocasião em que a parte-impugnante fora intimada por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF) para apresentar uma série de elementos documentais. Dentre os itens solicitados pela autoridade lançadora, constavam plantas aprovadas, alvarás, contratos celebrados entre a construtora e o proprietário da obra, notas fiscais digitalizadas, arquivos de GPS, contratos de prestação de serviços com subcontratadas, cópias de GFIPs e a identificação de centros de custos relativos a cada matrícula CEI (fls. 22).

Em resposta à intimação, datada de 16 de maio de 2014, a parte-impugnante forneceu documentos relativos ao contrato firmado com a empresa Salobo Metais S/A, além de planilhas e notas fiscais referentes à referida obra. No que tange às subcontratadas, a parte-impugnante apresentou o contrato, as planilhas de notas fiscais e as notas fiscais da empresa Rocdrill Comercio e Serviços LTDA, juntamente com as GFIPs relativas às competências 01 a 06 de 2010 (fls. 22-23). Todavia, a parte-impugnante alegou que não possuía planta aprovada ou habite-se por considerar tais documentos inaplicáveis à modalidade de matrícula utilizada e informou que não detinha centro de custo vinculado individualmente à CEI, apresentando, em substituição, o razão contábil das contas vinculadas às subcontratadas (fls. 22-23).

Nesse contexto, a autoridade lançadora constatou que a documentação fornecida permanecia incompleta e, por conseguinte, expediu o Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 2. Por meio deste, a autoridade lançadora requereu a complementação dos anexos e aditivos contratuais, bem como o envio dos boletins de medição que constavam nas notas fiscais. Adicionalmente, a autoridade lançadora solicitou esclarecimentos acerca de divergências identificadas nas GFIPs da subcontratada Rocdrill, uma vez que o CEI do tomador de serviço informado não correspondia ao CEI 51.205.55781/70 da obra objeto da fiscalização (fls. 23).

Para sanar as dúvidas, a autoridade lançadora, por meio do TIF nº 3, buscou complementar solicitações anteriores em razão de a empresa ter informado não possuir centro de custo vinculado ao CEI e ter apresentado razão contábil com as contas vinculadas às subcontratadas sem a devida individualização por obra. Nesse contexto, a fiscalização fundamentou-se no artigo 328 da IN 971 da RFB, o qual estabelece que "o responsável pela obra

de construção civil é obrigado a efetuar escrituração contábil relativa a obra mediante lançamentos em centros de custos distintos para cada obra que executar mediante contrato de empreitada total" (fls. 9/18).

No tocante ao cumprimento das intimações, verificou-se uma sucessão de respostas contraditórias por parte da parte-impugnante. Em 16 de maio de 2014, a empresa afirmou não possuir centro de custo vinculado ao CEI e sem conta contábil correspondente (fls. 9/18). Todavia, em resposta datada de 06/08/2014, a parte-impugnante apresentou balancetes auxiliares por obra e retificou sua posição anterior ao declarar que: "Esclarecemos que possuímos um centro de custo por obra em cumprimento ao artigo 328 da IN 971, sendo a escrituração contábil feita individualmente em cada obra, e em sua respectiva unidade operacional, para demonstrarmos nosso centro de custo apresentaremos nossos balancetes por centro de custo/unidade operacional. (ANEXO I)" (fls. 9/18).

Na sequência, em resposta adicional ao TIF nº 3, datada de 26/08/2014, a parte-impugnante entregou documentos relativos a contratos e boletins de medição, mas não logrou êxito em regularizar as informações referentes à subempreiteira Rocdrill. A autoridade lançadora constatou que, embora a empresa tivesse afirmado que a solução para as divergências na GFIP seria a retificação pela subempreiteira com o CEI correto, "até o final da presente ação fiscal as GFIP não foram retificadas, e também não foi oferecido esclarecimento acerca das NF erradas" (fls. 10/18).

Ademais, a autoridade lançadora identificou inconsistências materiais nos valores apresentados. No TIF nº 4, o fisco apontou que, no CEI 512055578170, os valores de subempreiteiras indicados no balancete (débito de R\$ 21.091.515,42 e crédito de R\$ 7.177.490,36) eram flagrantemente superiores ao total das notas fiscais da empresa Rocdrill Ltda apresentadas (R\$ 4.544.884,94), o que indicava erro no balancete ou incompletude na listagem de notas fiscais (fls. 10/18). Somou-se a isso a constatação de que as Notas Fiscais e GFIP da referida subempreiteira utilizavam como tomador de serviço um CEI diverso do objeto da fiscalização (fls. 10/18).

Diante desse cenário, a autoridade lançadora convocou uma reunião para o dia 26/09/2014, oportunidade em que os representantes da parte-impugnante admitiram que "os balancetes auxiliares até então fornecidos (e que não eram individualizados por obra) estavam errados e seriam providenciados novamente" (fls. 11/18). Em resposta posterior, datada de 15/10/2014, a empresa forneceu novos documentos, incluindo um novo balancete individualizado para o CEI 51.205.55781-70 e o razão contábil da unidade operacional (fls. 11/18).

Por fim, ao realizar a análise técnica dos novos documentos apresentados, a autoridade lançadora concluiu que as irregularidades persistiam e que os novos registros permaneciam imprestáveis para comprovar a individualização da obra.

A propósito, a fiscalização verificou que o arquivo "Balancete_Salobo_2010" continha valores muito superiores aos efetivamente apurados, destacando que: "na conta 3 - Receitas, onde no balancete consta o valor a crédito de 164.953.187,65.

Todavia, conforme o arquivo 'Receitas' (e todas as NF emitidas pela empresa), este valor seria de 61.344.726,22.

Ainda como exemplo, a conta **4.1.3 — Custo com Subempreiteiros** possuiria a débito o valor de 21.091.515,42, quantia em muito superior aos relativos aos da única subempreiteira indicada pela Odebrecht" (fls. 12/18).

Concluiu-se, ainda, que o Livro-Razão Auxiliar **Razao_UO_0127003_Ano2010** não era relativo unicamente ao CEI em questão, porquanto continha lançamentos referentes a todo o ano de 2010, período que ultrapassava o encerramento da obra ocorrido em 07/2010 (fls. 12/18).

Diante da imprestabilidade documental, a autoridade lançadora houve por bem arbitrar.

Para a metodologia de apuração, a autoridade lançadora utilizou o disposto no artigo 455, inciso V, da IN RFB 971 para determinar os valores da base de cálculo para a Previdência Social, por competência, mediante a aplicação do percentual de 14% sobre o valor total das Notas Fiscais de Serviços (NFS) emitidas (fls. 31).

Na sequência, procedeu-se ao ajuste da base de cálculo aferida pelo abatimento da remuneração da mão de obra própria declarada em GFIP, em observância ao artigo 382 da IN RFB 971 (fls. 31).

Lembra-se que, acerca a análise dos documentos apresentados pela subempreiteira Rocdrill Comercio e Serviços LTDA, CNPJ 02.874.845/0001-31, a autoridade lançadora identificou uma irregularidade substancial quanto à vinculação dos serviços.

Verificou-se que as GFIPs elaboradas pela referida empresa para a obra e as Notas Fiscais por ela emitidas referiam-se ao CEI 40.540.0374/71, o qual divergia do CEI da presente obra, identificado como 51.205.55781/70 (fls. 31-32).

Nesse contexto, a autoridade lançadora rejeitou a utilização dos valores relativos à subempreiteira para fins de abatimento, fundamentando que: "não pode ser aplicado o artigo 382 da IN RFB 971, não sendo aproveitados para abatimento da Base de Cálculo aferida os valores relativos ao serviço prestado pela Rocdrill, uma vez que não foi demonstrado de maneira inequívoca que os serviços prestados se referem a presente obra, e não à obra do CEI 40.540.0374/71" (fls. 31-32).

Ressalte-se que, embora o contribuinte tenha alegado que, em sua contabilidade, a mesma conta contábil se referia às duas obras em questão, a autoridade lançadora registrou que não houve justificativa para o fato de a subempreiteira ter declarado como tomador de serviço o CEI distinto do objeto da fiscalização (fls. 3

À vista desse quadro, a autoridade lançadora consolidou as bases de cálculo ajustadas e aplicou as alíquotas pertinentes conforme os seguintes parâmetros: contribuição empresa de 20,0% (FPAS 507), GILRAT ajustado pelo FAP de 2010 de 3,2457% (CNAE FISCAL 4212000) e contribuição para outras entidades de 5,8%, a qual compreendeu as parcelas destinadas ao FNDE (2,5%), INCRA (0,2%), SEBRAE (0,6%), SESI (1,5%) e SENAI (1,0%) (fls. 32).

Por fim, o lançamento do crédito previdenciário restou constituído com base nas competências de 02/2010 a 04/2010 e 06/2010 a 07/2010 (fls. 32).

Inconformado, a parte-impugnante apresentou sua insurgência sustentando, em síntese, que a existência de duas matrículas CEI não era suficiente para obrigar a empresa à elaboração de escrituração contábil com contas individualizadas para cada unidade.

Nesse contexto, aduziu que as obras vinculadas às matrículas CEI nº 51.205.55781/70 e 40.540.03374/71 integravam um mesmo projeto, de modo que os fatos contábeis de ambas foram escriturados de forma agregada na contabilidade da empresa, uma vez que o Relatório Fiscal, ao mencionar o contrato com a Salobo Metais, teria deixado claro tratar-se de um único projeto e que a contratante era a mesma.

Ademais, a parte-impugnante refutou a possibilidade de aferição indireta das bases de cálculo, sob o argumento de que os documentos solicitados foram fornecidos e que sua contabilidade permanecia regular, reforçando tal regularidade pelo fato de a autoridade lançadora não ter lavrado autuação por descumprimento de obrigação acessória.

Ao apreciar a impugnação, o órgão julgador de origem principiou por analisar o regime de prova documental no Processo Administrativo Fiscal, de modo a observar as limitações impostas pelo Decreto nº 70.235/72, o qual estabeleceu que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, ocorrendo a preclusão do direito de o impugnante fazê-lo em momento posterior, salvo se demonstrada a impossibilidade de apresentação oportuna por motivo de força maior, se o documento se referisse a fato ou direito superveniente, ou se se destinasse a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Conforme dispõe o referido diploma, a juntada de documentos após a impugnação deve ser requerida à autoridade julgadora mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas para a excepcionalidade da juntada tardia.

Ao apreciar o pedido de produção de novas provas, o julgador analisou a pertinência do laudo técnico de engenharia, o qual visava demonstrar a compatibilidade entre os recolhimentos efetuados e os serviços prestados. O órgão julgador entendeu que tal documento deveria ter sido apresentado em conjunto com a impugnação original, sujeitando-se à regra da preclusão temporal anteriormente mencionada. Não obstante, ressaltou-se que os recolhimentos vinculados à obra fiscalizada já haviam sido considerados na autuação.

Por fim, diante do entendimento de que eram desnecessárias novas provas para a formação de sua convicção no referido julgado, o órgão julgador não acolheu o pedido para ampliação da instrução probatória.

Ao seu turno, o sujeito passivo interpôs o presente recurso voluntário, a sustentar a ocorrência de um erro de julgamento derivado da postura da fiscalização.

Segundo compreende, a identificação do vício reside na desconsideração dos pagamentos efetuados em favor de uma interpretação puramente formalista. Fundamenta sua tese no princípio da primazia da realidade, sustentando que, caso a fiscalização se preocupasse com a análise fática, teria constatado que "A TOTALIDADE DAS OBRIGAÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES NESTA OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL, FORAM SIM RECOLHIDAS ADEQUADAMENTE".

A *ratio* do argumento repousa na premissa de que o foco em "FORMALIDADES TEORIZADAS" impediu a constatação da regularidade dos recolhimentos, pretendendo-se, assim, a reforma do lançamento para reconhecer a quitação das obrigações (fls. 02/25).

No tocante à instrução probatória, a parte-recorrente aponta uma deficiência na análise documental por parte da DRJ/RJ.

O núcleo impugnado é o uso de elementos estranhos ao processo para fundamentar a presunção de débito. A fundamentação baseia-se na necessidade de que a autoridade fiscal se limite aos documentos dos autos, criticando a adoção de "buscas de elementos extra autos (generalidades do complexo de SALOBO) que apenas aumentaram os volumes de presunção e diminuíram as aplicações técnicas nos autos".

A lógica argumentativa demonstra que a utilização de dados externos ao caso concreto comprometeu a precisão técnica da fiscalização, justificando o pedido de reanálise documental ou a improcedência do lançamento (fls. 02/25).

Na sequência, a parte-recorrente combate a tese da ausência de individualização dos fatos geradores por matrícula ou CEI. A identificação do erro reside na desconformidade entre a realidade contábil e a conclusão fiscal.

Como fundamento, invoca a prova documental que atesta "a existência sim de tratamentos contábeis distintos para cada obra sob fiscalização", com a devida "IDENTIFICAÇÃO DOS EFETIVOS CENTROS DE CUSTOS CONTÁBEIS RELACIONADOS A CADA OBRA ENVOLVIDA ÀS MATRÍCULAS/CEI, CONFORME SE CONSTATA NO QUADRO DE FLS. 122". A *ratio* apresentada é a de que a parte-recorrente agiu em "fiel obediência ao que diz a IN/RFB 971/09", provando que a contabilidade permitia o rastreo individualizado, o que torna o argumento de falta de identificação da fiscalização erroneamente infundado (fls. 10/25).

Por fim, quanto à natureza do lançamento, a parte-recorrente impugna a validade da constituição de obrigações principais baseadas em presunções decorrentes de eventuais irregularidades acessórias.

O vício apontado é a ausência de juridicidade no arbitramento do débito. A fundamentação repousa na inexistência de autuações por descumprimento de obrigação acessória relativas aos fatos geradores em questão e na aplicação de precedentes do CARF. A lógica reside no fato de que "eventuais desatendimentos de obrigações acessórias não têm força jurídica suficiente a viabilizar a constituição de lançamentos a cobrarem obrigações principais presumidas e arbitradas".

Assim, diante da demonstração de boa-fé, pleiteia o provimento do recurso para que seja anulado o lançamento combatido (fls. 24/25).

Feita essa síntese, passa-se ao exame das questões de fundo.

3 REQUERIMENTO PARA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

O recorrente requer subsidiária e condicionalmente a conversão do julgamento em diligência, para que a autoridade preparadora analise integralmente os documentos apresentados nas três fases do processo administrativo, até o momento (fiscalização, impugnação, e interposição do recurso voluntário)¹.

Sem prejuízo da utilidade potencial de exame do acervo documental pela ótica orçamentária-contábil, observa-se que o requerimento veio desprovido de quesitos. Ademais, não há declinação dos objetivos a alcançar com tal providência. A ausência desses elementos essenciais impede o acolhimento da providência.

Paralelamente, também se anota que o recorrente deixou de argumentar a impossibilidade, ou a desproporcionalidade do sacrifício, para realização desse exame técnico no momento mais adequado, isto é, durante a fiscalização. Os documentos que se deseja periciar já existiam e estavam sob a posse do recorrente ou de seus parceiros no empreendimento, de forma a permitir, em tese, a demonstração de um dos dois elementos capazes de infirmar a constituição do crédito tributário: (a) a ausência ou imprestabilidade dos critérios decisórios determinantes adotados pela autoridade lançadora para motivar o arbitramento, de um lado, ou a (b) idoneidade e eficácia dos documentos apresentados, para comprovar a aplicação dos recursos nas atividades das obras fiscalizadas.

¹Consta das razões recursais (fls. 8.537): "É muito importante sob o norte da percepção dos equívocos fiscais, a constatação no histórico acima de que A GRANDE PARTE DOS SERVIÇOS CONTRATADOS É DE TERRAPLANAGEM, E, QUE É PARTE INTEGRANTE DE TAIS SERVIÇOS A REMOÇÃO DE PEDRAS (inclusive por meio de explosivos), O QUE REDUNDOU NA CONTRATAÇÃO DA EMPRESA ROCDRILL, ESPECIALIZADA NO MANEJO DE ROCHAS/PEDRAS DE GRANDE VOLUME. Aliás, permissa maxima vênia, caso se preocupasse um pouco mais a fiscalização com a PRIMAZIA DA REALIDADE e não com FORMALIDADES TEORIZADAS, possivelmente teria constado que A TOTALIDADE DAS OBRIGAÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES NESTA OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL, FORAM SIM RECOLHIDAS ADEQUADAMENTE. E, se a DRJ/RJ também se preocupasse mais em analisar a documentação dos autos, inclusive determinando que fosse tal documentação reanalisada pela fiscalização diante dos argumentos postos pelo contribuinte em sua defesa, ao invés de priorizar buscas de elementos extra autos (generalidades do complexo SALOBO) que apenas aumentaram os volumes de presunção e diminuíram as aplicações técnicas nos autos, possivelmente não haveria a necessidade de o contribuinte bater às portas desta superior instância recursal administrativa. Entretanto, pode o CARF determinar novas diligências fiscais para tais reanálises documentais, caso já não se convença da improcedência deste lançamento, diante da presente argumentação recursal".

É importante notar que a possibilidade de realização de exame pericial não dependia apenas da instrumentalização pelo processo administrativo fiscal, dado ser lícita a produção de exames contábeis por iniciativa e meios do próprio contribuinte.

Portanto, aplica-se a orientação firmada na Súmula CARF 163:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Diante do exposto, rejeito o requerimento.

4 PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO POR AUSÊNCIA DE ELEMENTO CAPAZ DE DEFINIR A INIDONEIDADE DA DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL-FISCAL

A primeira questão de fundo apresentada consiste em se decidir se havia autorização legal para a adoção da técnica de arbitramento.

A autoridade lançadora, ladeada pelo órgão julgado de origem, entendeu que sim, pois:

Autoridade lançadora (fls. 28)

32. Para o presente caso, a empresa, contrariando as exigências legais, elaborou contabilidade unificando duas (ou mais) obras em seus registros contábeis, sendo que os documentos auxiliares (razão/balancete), que poderiam ajudar a análise, também não se encontram individualizados por obra. Tal situação não permite a análise individualizada dos fatos geradores da presente obra e seu cotejamento com os demais documentos apresentados (folha de pagamento, GFIP, Notas Fiscais, etc).

Concluindo: não é possível confirmar, através da contabilidade apresentada, que os documentos relativos a este CEI (folha de pagamento, GFIP, Notas Fiscais, etc), apresentados pela empresa, representam realmente a totalidade dos fatos geradores ocorridos neste CEI, uma vez que os fatos geradores de diferentes obras são lançados em conjunto. (fls. 28)

Órgão julgador de origem (fls. 802):

No caso concreto, as matrículas CEI nº 51.205.55781/70 (objeto da ação fiscal) e 40.540.03374/71 referem-se a serviços prestados pela autuada à empresa Salobo Metais S/A, CNPJ nº 33.931.478/0001-94, sociedade anônima de capital fechado,

controlada pela Vale S. A. Tais obras compõem o complexo construtivo do Projeto Salobo, juntamente com várias outras obras de construção civil contratadas pela Salobo Metais junto a outras empresas construtoras.

O objeto do contrato firmado em 25/08/2009 entre a Salobo Metais e a Construtora Norberto Odebrecht (fls. 310-327) sob o número 1445, referente à obra fiscalizada, de matrícula CEI nº 51.205.55781/70, é “a execução dos serviços de Terraplenagem incluindo remoção de estéril da mina, desmonte de rocha, carga, transporte, descarga e espalhamento, remoção da camada vegetal e Drenagem, do Projeto Salobo, a ser implantado no município de Marabá, no estado do Pará, com fornecimento de materiais”. Extraí as seguintes cláusulas do contrato, relevantes para elucidar a causa sob julgamento:

[...]

Ao consultar os dados da matrícula CEI nº 51.205.55781/70, objeto da ação fiscal e da autuação sob exame, identifiquei que ela foi iniciada em 15/09/2009. Não consta informação da data de conclusão no sistema informatizado da RFB.

Já a matrícula CEI nº 40.540.03374/71, consta como iniciada em 11/04/2008 e concluída em 15/03/2011.

Os boletins de medição da obra e as notas fiscais de prestação de serviço correspondentes, constantes das fls. 329 e seguintes dos presentes autos, atestam que a obra fiscalizada, de matrícula CEI nº 51.205.55781/70, foi iniciada em 15/09/2009 e concluída em 20/06/2010, sendo que a primeira nota fiscal foi emitida em 01/12/2009 e a última, em 12/07/2010.

Diante desses fatos, restou materializada a obrigação acessória da autuada, responsável pela execução da obra por empreitada total, de efetuar escrituração contábil relativa à obra mediante lançamentos em centros de custo distintos, específicos para a mesma, de modo a permitir, com transparência, a verificação dos fatos de interesse tributário nos registros contábeis. Ao conjugar indiscriminadamente os registros de obras diversas nas contas contábeis, a autuada dificultou a auditoria fiscal da obra sob exame, restando impedida a consumação do ponto finalístico da referida obrigação acessória, consistente na apuração da veracidade e integralidade dos fatos geradores constantes dos documentos comprobatórios porventura apresentados.

Assim sendo, afasto o argumento de que era válida a escrituração dos fatos relativos às duas obras de forma agregada nas contas contábeis.

Abaixo, apresenta-se matriz a consolidar as informações extraídas do relatório fiscal e do acórdão-recorrido:

**TIF ELEMENTOS AUSENTES/INCOMPLETOS
(VISÃO DA AUTORIDADE FISCAL)**

**ELEMENTOS ADICIONAIS REQUERIDOS
PARA SUPRIR FALHAS**

**ELEMENTOS TRAZIDOS PELO CONTRIBUINTE PARA
ATENDER À INTIMAÇÃO**

1	Documentação incompleta (contratos e aditivos sem anexos) e ausência de boletins de medição.	Apresentação de todos os anexos dos contratos/aditivos e de todos os Boletins de Medição discriminados nas Notas Fiscais.	Anexo_Contrato_Odebrecht_S e arquivos de notas fiscais (NFS_387, NFS_390, etc.).
2	Divergência no CEI do tomador de serviço entre as Notas Fiscais e as GFIPs da subempreiteira R.; falta de GFIP ou indicação de outro CEI.	Esclarecimentos sobre a divergência e apresentação das GFIPs faltantes, com justificativa para o uso de outro CEI.	Planilha R._NF_justificativa (alegando necessidade de retificação pela subempreiteira, mas sem apresentar as GFIPs retificadas).
3	Ausência de centro de custo vinculado ao CEI e razão contábil com subcontratadas não individualizadas por obra.	Roteiro detalhado de como extrair do SPED Contábil, de forma inequívoca e individualizada por obra/CEI, os lançamentos de mão de obra, retenções e contribuições.	Balancetes auxiliares e a afirmação de que a identificação no SPED ocorre via cruzamento com suportes contábeis auxiliares.
4	Inconsistência entre o valor das subempreiteiras no balancete vs. Notas Fiscais; divergência de CEI nas notas/GFIP da empresa R.	Documentação correta (arquivo digital com a totalidade das subempreiteiras ou balancete compatível com a soma das NFs) e justificativa para a divergência do CEI.	Informação de que as notas da subempreiteira R. foram contabilizadas em conta que também continha lançamentos de outra obra (CEI 40.540.03374/71).
6	Contabilidade não individualizada por obra (comprovação de que os lançamentos do CEI em questão foram agrupados com outro CEI).	Declaração confirmando a contabilização agrupada e justificativa para tal prática.	Argumentação de que adota contabilidade segregada por "projeto/obra" (conforme IN RFB 971) e que, embora a contabilidade seja una, as obrigações são identificáveis.

Em resposta, o recorrente argumenta que toda a cadeia de raciocínio da fiscalização ancorou-se na resposta literal dada ao TIF/02, interpretando-a como confissão de ausência de centros de custo individualizados por CEI. Tal posição teria sido mantida mesmo diante das respostas posteriores e dos documentos entregues.

Quanto aos documentos, o sujeito passivo afirma que apresentara, ao longo dos TIFs, Livros Razão, Balancetes por centro de custo, quadros identificativos de centros de custo por matrícula/CEI, notas fiscais da ROCDRILL e o próprio contrato nº 1445/09, além de referenciar os sistemas eletrônicos oficiais (SPED e e-Contábil). Argumenta-se que esses elementos permitiam sim a individualização exigida, mas foram desconsiderados pela fiscalização².

Conforme observam Szente e Lachmeyer (Szente et al., 2016):

² Razões recursais (fls. 8.539): "a.1) - a literalidade da resposta acima transcrita foi tida pela fiscalização como determinante para toda a sequência do seu trabalho, e, não foi superada por qualquer outra resposta dada pelo contribuinte perante os demais TIFs, por mais precisas e efetivas que fossem, o que evidencia um erro fiscal; a.2) - nada mais quis o contribuinte dizer com esta resposta, quanto a não ter, rigidamente, uma matrícula/CEI como fator determinante à definição da constituição de um centro de custo contábil, até mesmo pela possibilidade de ocorrência da necessidade e até conveniência, nos termos da IN 971/09, de se abrir uma ou mais matrículas/CEI no contexto de uma obra ou projeto de grande porte; a.3) - no caso dos autos, todas as quatro matrículas/CEI indicadas no relatório fiscal tinham seus registros contábeis segregados por centro de custos (a tanto que foram disponibilizados específicos Livros Razão e Balancetes próprios), contudo, tal realidade acabou por ser omitida e não reconhecida pela fiscalização em seus pronunciamentos, mas, por não terem gerado outras controvérsias (já que o contribuinte pagou as cobranças inerentes às demais matrículas/CEI, remanescendo apenas este contencioso), não são necessários maiores argumentos a respeito; a.4) - ademais, basta a análise das anteriores respostas (itens 01-10), para se constatar que toda a documentação exigida pela fiscalização foi disponibilizada com as especificidades de cada matrícula/CEI em correspondentes e individualizados registros contábeis, inclusive, conforme o indicado Anexo X (vide fls. 83/85); [...]".

A observância da prolação de decisões administrativas aos requisitos tanto da lei quanto de direitos fundamentais é necessária para a aceitação dos atos administrativos um exercício legítimo do poder público.

A imprescindibilidade da motivação decorre do caráter plenamente vinculado do lançamento (art. 142, par. ún., 145, III e 149 do CTN, associados à Súmula 473/STF) e da circunstância de ele se tratar de ato administrativo (art. 50 da Lei 9.784/1999).

Afinal, sabe-se que **“a presunção de validade do lançamento tributário será tão forte quanto for a consistência de sua motivação, revelada pelo processo administrativo de constituição do crédito tributário”** e, dessa forma, **o processo administrativo de controle da validade do crédito tributário pauta-se pela busca do preciso valor do crédito tributário** (AI 718.963-AgR, Segunda Turma, julgado em 26/10/2010, DJe-230 DIVULG 29-11-2010 PUBLIC 30-11-2010 EMENT VOL-02441-02 PP-00430).

A propósito,

por respeito à regra da legalidade, à indisponibilidade do interesse público e da propriedade, a constituição do crédito tributário deve sempre ser atividade administrativa plenamente vinculada. É ônus da Administração não exceder a carga tributária efetivamente autorizada pelo exercício da vontade popular. Assim, a presunção de validade juris tantum do lançamento pressupõe que as autoridades fiscais tenham utilizado os meios de que legalmente dispõem para aferir a ocorrência do fato gerador e a correta dimensão dos demais critérios da norma individual e concreta, como a base calculada, a alíquota e a sujeição passiva.

(RE 599194 AgR, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-08 PP-01610 RTJ VOL-00216-01 PP-00551 RDDT n. 183, 2010, p. 151-153)

Agustín Gordillo faz uma observação muito interessante e que julgo útil para o estudo das presunções e do “ônus processual probatório” a envolver atos administrativos em sentido amplo:

Claro está, se o ato não cumpre sequer com o requisito de explicitar os fatos que o sustentam, caberá presumir com boa certeza, à mingua de prova em contrário produzida pela Administração, que o ato não tem tampouco fatos e antecedentes que o sustentem adequadamente: se houvesse tido, os teria explicitado.

(Tratado de derecho administrativo. Disponível em http://www.gordillo.com/tomos_pdf/1/capitulo10.pdf, pág. X-26).

A ausência de fundamentação adequada é hipótese de nulidade do julgamento, conforme se observa nos seguintes precedentes:

Numero do processo:35710.003162/2003-29

Turma:Sexta Câmara

Seção:Segundo Conselho de Contribuintes

Data da sessão:Thu Dec 04 00:00:00 UTC 2008

Data da publicação:Thu Dec 04 00:00:00 UTC 2008

Ementa:CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/09/1991 a 31/01/1998 NORMAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E AMPLA DEFESA. NULIDADE. É nula a decisão de primeira instância que, em detrimento ao disposto no artigo 50 da Lei nº 9.784/99, c/c artigo 31 do Decreto nº 70.235/72 e, bem assim, aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa, é proferida sem a devida motivação e fundamentação legal clara e precisa, requisitos essenciais à sua validade. Processo Anulado.

Numero da decisão:206-01.727

Decisão:ACORDAM os Membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em anular a Decisão de Primeira Instância. Ausente ocasionalmente o conselheiro Lourenço Ferreira do Prado.

Nome do relator:RYCARD0 HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

Numero do processo:19311.720257/2016-71

Turma:Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara:Terceira Câmara

Seção:Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão:Wed Feb 27 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação:Tue Mar 19 00:00:00 UTC 2019

Ementa:Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2012 DECISÃO NULA. NÃO ENFRENTAMENTO DE TODAS AS QUESTÕES. Merece ser declarada nula a decisão de primeiro grau que não enfrenta todas as questões com

potencial de modificar o lançamento, sendo necessário o retorno do expediente à unidade competente, para prolatação de nova decisão, em boa forma.

Numero da decisão:3302-006.576

Decisão:Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para anular a decisão de primeiro grau, por não enfrentamento da alegação de inaplicabilidade do percentual de 75% na multa proporcional devido ao seu caráter confiscatório. (assinado digitalmente) Paulo Guilherme Déroulède - Presidente. (assinado digitalmente) Corinθο Oliveira Machado - Relator. Participaram do presente julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho, Walker Araujo, Corinθο Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Derouledede (Presidente).

Nome do relator:CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

Ainda que a técnica de julgamento *per relationem* fosse admissível ao órgão julgador de origem, o que não é, tanto por ausência de fundamentação legal, como por incompatibilidade lógica, ainda assim seria necessário que o exame da impugnação refutasse, expressa e especificamente, os documentos juntados pelo impugnante.

Por sua eficácia persuasiva, em relação ao argumento, aponto os seguintes precedentes:

Tema 339/STF

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas.

Tese 18/STJ

A utilização da técnica de motivação *per relationem* não enseja a nulidade do ato decisório, desde que o julgador se reporte a outra decisão ou manifestação dos autos e as adote como razão de decidir.

[...]

2. A decisão que autorizou a interceptação telefônica carece de motivação idônea, porquanto não fez referência concreta aos argumentos mencionados na representação ministerial, tampouco demonstrou, ainda que sucintamente, o porquê da imprescindibilidade da medida invasiva da intimidade.

[...]

(RHC n. 119.342/SP, relator Ministro Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 20/9/2022, DJe de 6/10/2022.)

Como observado algures, entendo que as garantias do processo tributário, ainda que (*rectius* ainda mais por ser) administrativo, se aproximam das garantias típicas do processo penal.

No caso em exame, as alegações de nulidade, por de ausência de observância da verdade material e de motivação, confundem-se com a alegação de má avaliação do conjunto probatório, porquanto o órgão julgador de origem examinou os argumentos e o quadro fático apresentado ao longo da instrução, de modo a reduzir o ponto do recorrente à irresignação quanto ao resultado dessa análise (suposto *error in judicando*, e não, propriamente, *error in procedendo*).

Especificamente, a resposta apresentada ao segundo TIF (de oito) era capaz de gerar dúvida, dada a afirmação da inexistência de “centro de custo vinculado a CEI e com conta contábil correspondente” (fls. 8.539).

Para esclarecer, o recorrente registra que “todas as quatro matrículas/CEI indicadas no relatório fiscal tinham seus registros contábeis segregados por centro de custos” (*ibid.*), e remete a confirmação ao exame dos Livros Razão e dos Balancetes próprios, apresentados à fiscalização.

Se bem ou mal decidiram a autoridade fiscal e o órgão julgador de origem, a violação não se dera por negativa de análise documental, mas, precisamente, por má leitura e avaliação do acervo disponível.

Com efeito, tanto o lançamento como o acórdão-recorrido estão fundamentados, ainda que com sua fundamentação não concorde a parte-recorrente, e, decidindo como decidiu, não cercearam a defesa, nem infringiram o princípio do contraditório, tampouco deixaram de prestar o controle administrativo. Neste sentido: AgRg no AREsp n. 2.697.148/SP, relator Ministro Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 5/11/2024, DJe de 7/11/2024.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

5 MÉRITO

5.1 SUFICIÊNCIA DA DOCUMENTAÇÃO APRESENTADA PARA COMPROVAÇÃO DA ATIVIDADE E DE SUA ALOCAÇÃO À OBRA FISCALIZADA

Registra o recorrente, *verbatim*:

A pequenez cômoda do argumento fiscal reiterado e acima transcrito é totalmente equivocado, conforme prova a anexa documentação que permite a específica identificação e que as NFs que a ROCDRILL emitiu entre dez/09 e jun/10 contra a CNO, está sim reconhecida na contabilidade desta evidenciada obra, no seu centro de custo 127003 (docs anexos).

É esta uma inequívoca prova de vinculação, e, portanto, diferentemente do que o decidido pela DRJ, devem sim os valores retidos nas NFs/ROCDRILL nºs20, 23, 24, 25, 26, 28 e 29, se prestarem como elementos de abatimento do saldo então apurado como devido se mantida a validade da aferição nestes autos, porém, considerando-se o critério da proporcionalidade contemplado no § único e o percentual/terraplanagem do inciso II, ambos do art. 455, da IN/RFB 971/09, o que fica aqui expressamente postulado.

É o que se postula, pois, neste tópico meritório.

Diferentemente do que entende a parte-recorrente, tanto a autoridade lançadora, como o órgão julgador de origem, requereram e examinaram a documentação vocacionada à compreensão da matéria.

Observe-se a exaustão do acervo discursivo, a partir da seguinte matriz, reconstruída a partir da narração e da argumentação presente nas razões recursais:

TIF	FUNDAMENTAÇÃO PARA CONSIDERAR A DOCUMENTAÇÃO INÁBIL	ARGUMENTAÇÃO DO CONTRIBUINTE E DOCUMENTOS AFIRMADOS COMO APRESENTADOS
TIF/02 — Resposta de 16/05/2014 — Fl. 8.539 (itens a.1–a.4) e Fl. 8.540 (item a.5)	A fiscalização tomou a resposta ao TIF/02 literalmente: o contribuinte declarou não possuir "um centro de custo vinculado a CEI e com conta contábil correspondente", e isso foi convertido na premissa de todo o raciocínio subsequente, sem que nenhuma resposta posterior a superasse. Argumento fiscal sintetizado no trecho da DRJ/RJ transcrito antes de Fl. 8.539, reiterado como premissa em Fl. 8.539 (a.1) e Fl. 8.540 (a.5).	O contribuinte sustentou, em Fl. 8.539 (itens a.2–a.4) e Fl. 8.540 (item a.5), que a afirmação não significava ausência de segregação contábil, pois a IN 971/09 admite abertura de mais de uma CEI por projeto de grande porte. Afirmou que todas as quatro matrículas/CEI tinham registros segregados por centro de custo, com Livros Razão e Balancetes específicos disponibilizados, e que toda a documentação exigida nos itens 01–10 havia sido entregue. Documentos listados: Razão Contábil das contas vinculadas às subcontratadas (mão de obra e materiais), "Anexo X" (CEIs 70.00058748/75, 70.00085593/77, 51.202.84158/77 e 51.205.55781/70), fls. 83/85; Livros Razão e Balancetes próprios por CEI.
TIF/03 — Resposta de 06/08/2014 — Fl. 8.540 (itens b.1 e b.2)	Mesmo diante dos balancetes e do quadro de centros de custo entregues, a fiscalização manteve o argumento de falta de identificação individualizada dos fatos geradores por matrícula/CEI, recusando-se a reconhecer a documentação como suficiente. Posição fiscal descrita em Fl. 8.540, item b.2.	O contribuinte, em Fl. 8.540 (itens b.1 e b.2), afirmou possuir centro de custo por obra, em cumprimento ao art. 328 da IN 971/09, com escrituração contábil individual por obra e unidade operacional, comprovada documentalmente, inclusive com quadro identificativo dos centros de custo por matrícula/CEI. Documentos listados: Balancetes por centro de custo/unidade operacional, "Anexo I"; quadro identificativo dos

		centros de custo por matrícula/CEI, fl. 122; resposta integral em fls. 121/123.
TIF/03 (complementar) — Resposta de 26/08/2014 — Fl. 8.541 (itens c.1–c.3)	A fiscalização não aceitou o método de cruzamento entre o SPED e os suportes contábeis auxiliares como critério válido de individualização, persistindo no entendimento de impossibilidade de identificação dos fatos geradores por CEI. Posição fiscal descrita em Fl. 8.541, itens c.2 e c.3.	O contribuinte, em Fl. 8.541 (itens c.1–c.3), reiterou que a identificação dos fatos geradores era possível pelo cruzamento das informações do SPED com os suportes contábeis auxiliares já entregues, disponibilizando-se a auxiliar a fiscalização. Indicou novamente o quadro de centros de custo por matrícula/CEI, coerente com os balancetes apresentados. Documentos listados: Balancetes já entregues anteriormente; quadro de centros de custo por matrícula/CEI, fl. 126; resposta integral em fls. 125/127.
Resposta avulsa — 22/10/2014 — Fl. 8.541 (item d)	O texto não registra nova fundamentação específica da fiscalização para esta resposta; a posição original é mantida implicitamente.	O contribuinte, em Fl. 8.541 (item d.1), apresentou Livros Razão vinculados a três distintas matrículas/CEI, com formalidades regulares e tratamentos contábeis distintos entre si. Documentos listados: Livros Razão de três matrículas/CEI, fls. 165/166.
Resposta avulsa — 10/11/2014 — Fl. 8.542 (itens e.1 e e.2)	A fiscalização manteve o entendimento original e, com base nele, constituiu o lançamento objeto desta autuação. Posição fiscal descrita em Fl. 8.542, item e.2.	O contribuinte, em Fl. 8.542 (item e.1), esclareceu que adota contabilidade segregada por "projeto/obra", conforme a IN/RFB 971/09, possuindo dois contratos distintos com a Salobo Metais (CEIs 51.205.55781/70 e 40.540.03374/71), ambos integrantes do Projeto Salobo. Ressaltou que, embora a contabilidade seja por projeto, é possível identificar o cumprimento de todas as obrigações tributárias principais e acessórias. Documentos listados: Sem indicação de documentos novos nesta resposta; o contribuinte remete aos materiais já anteriormente entregues.
Seção II.b, item a — Contraponto à decisão da DRJ/RJ (fls. 8.499 e 8.502 da decisão) — Fl. 8.543–8.544	A DRJ/RJ afastou o argumento de escrituração agregada por projeto, concluindo que a autuada conjugou indiscriminadamente registros de obras diversas, dificultou a auditoria fiscal e impediu a verificação da veracidade dos fatos geradores, considerando materializada a obrigação acessória de lançamento em centros de custo distintos por matrícula/CEI. Trecho da decisão recorrida transcrito em Fl. 8.543 e contextualizado em Fl. 8.544.	O contribuinte, em Fl. 8.543–8.544, rebateu afirmando existirem centros de custo específicos e possibilidade de identificação pormenorizada de cada obrigação previdenciária por obra, mesmo dentro do Projeto Salobo. Sustentou que o art. 328 da IN 971/09 determina centros de custo por obra, e não por CEI, e que foi exatamente isso que fez. Documentos listados: Não há indicação de novos documentos neste trecho; o contribuinte remete ao conjunto probatório já juntado.
Seção II.b, item c — ROCDRILL (fls. 8.502/8.503 e 8.506/8.507 da decisão) — Fl. 8.544–8.546	A fiscalização e a DRJ/RJ afirmaram não identificar os serviços da ROCDRILL no centro de custo 127003, vinculado à matrícula/CEI 51.205.55781/70, concluindo pela impossibilidade de individualização dos fatos geradores. Identificaram que a CEI 40.540.03374/71 foi iniciada em 11/04/2008, antes do contrato 1445/09, como indício de desvinculação. Posição fiscal em Fl. 8.544 (item c) e Fl. 8.545.	O contribuinte, às Fl. 8.545–8.546, afirmou que todo o faturamento da ROCDRILL no período dez/09 a jun/10 está reconhecido na contabilidade vinculada à matrícula/CEI 51.205.55781/70 (centro de custo 0127003). Sustentou que o desmonte e remoção de rochas era parte integrante do objeto do contrato 1445/09, demonstrando compatibilidade técnica. Quanto à data de início da CEI 40.540.03374/71, afirmou ser irrelevante, pois a ROCDRILL prestou outros serviços à CNO em Parauapebas, sendo sua atuação relevante para os autos restrita ao contrato 1445/09. Documentos listados: Relação de Notas Fiscais da ROCDRILL (dez/09 a jun/10), pagas no

Argumento geral — Aferição indireta, art. 148 CTN e regularidade contábil — **Fl. 8.547–8.549**

A decisão recorrida concluiu, em Fl. 8.547, que a Salobo Metais exigiu contratualmente CEIs individuais por obra, materializando a obrigação de escrituração em centros de custo distintos por matrícula/CEI, e que a escrituração agregada dificultou a auditoria e impediu a verificação dos fatos geradores, justificando a aferição indireta.

centro de custo 0127003, juntada em anexo ao recurso e já nos autos; Livro Razão do centro de custo 127003 (centenas de páginas, já nos autos); boletins de medição e notas fiscais de prestação de serviço, fls. 329 e seguintes; contrato n° 1445 (cláusula 3.1, inciso viii), fls. 310/327.

O contribuinte, em Fl. 8.547–8.549, sustentou: (a) que o Projeto Salobo foi fracionado por contrato para fins de matrícula, o que não afasta a contabilidade segregada por projeto já adotada (Fl. 8.547); (b) que toda a obrigação previdenciária das CEIs envolvidas foi recolhida integralmente, sem inadimplência (Fl. 8.548); (c) que a aferição indireta só se justifica quando o contribuinte recusa documentos ou a contabilidade é irregular, o que não ocorre, pois toda a documentação foi entregue a bom tempo e a contabilidade está disponível inclusive via e-Contábil (Fl. 8.548); (d) que os registros das notas fiscais da ROCDRILL (dez/09 a jun/10) são identificáveis no centro de custo 127003, inclusive com provisões para pagamento das obrigações fiscais incidentes (Fl. 8.549).

Documentos listados: Contrato n° 1445, cláusula 3.1, inciso viii (Fl. 8.547); GFIP, GPS e FOPAG, mencionados genericamente (Fl. 8.548); e-Contábil (Fl. 8.548); Livro Razão do centro de custo 127003 com registros da ROCDRILL, inclusive provisões (Fl. 8.549).

Se bem ou mal decidiram, haveria um erro de leitura probatória, ou má interpretação da legislação de regência, mas não houve apreciação isoladamente superficial do acervo documental.

A propósito, destaca-se, inclusive, uma reunião presencial entre a autoridade lançadora e os representantes da parte recorrente, noticiada no Refisc, à fls. 26:

Com relação a constatação feita, foi agendada uma reunião com representantes da contabilidade da empresa.

24. Na reunião agendada com os representantes da empresa em 26/09/2014, foi fornecida a informação de que:

- a empresa possuía contabilidade auxiliar por obra e que os balancetes auxiliares até então fornecidos (e que não eram individualizados por obra) estavam errados e seriam providenciados novamente;
- A empresa iria fornecer os [livros] razões auxiliares, os quais até então não haviam sido entregues;

- Os documentos relativos a cada obra sujeita a esta fiscalização na ação fiscal seriam entregues semanalmente a partir da data da reunião, uma obra a cada semana, durante o mês de outubro de 2014.

Apesar do extenso desenvolvimento da matéria nas razões recursais, delas não se pode inferir a correlação, nem a conciliação, dos fatos alegados ao suporte documental. O quadro fático, tal como lido pela recorrente, não está escorado, nem ancorado, de modo analítico à documentação contábil-societária, ao menos da forma como proposto.

Por oportuno, confira-se a seguinte passagem do acórdão-recorrido, sobre a insuficiência instrutória (fls. 8.512):

De fato, não há nos autos documentos comprobatórios da vinculação dos serviços prestados pela Rocdrill à obra fiscalizada. Nem mesmo os contratos de prestação de serviço firmados entre a Odebrecht e a Rocdrill dispõem de elementos que sirvam a esse propósito. Muito pelo contrário, os documentos apresentados possuem vinculação expressa à obra de matrícula CEI nº 40.540.03374/71. Desde a época da apresentação original das declarações, a Rocdrill não as retificou para incluir a matrícula CEI da obra fiscalizada, conforme pude constatar ao consultar os sistemas da Receita Federal. As declarações tributárias (GFIP) da Rocdrill identificam os seus tomadores de serviço nos meses de 01 a 07/2010 como sendo as obras de matrícula CEI nº 40.540.03374/71, da Construtora Norberto Odebrecht, e 51.200.33592/77, da Construtora OAS, e a empresa de CNPJ nº 11.717.356/0001-67. Não há qualquer menção à obra objeto do Auto de Infração sob exame.

Ao analisar os sistemas informatizados da RFB, constatei que os únicos recolhimentos de contribuições previdenciárias vinculados à matrícula CEI da obra fiscalizada são os das retenções feitas pela Salobo Metais com base no art. 31 da Lei nº 8.212/91 e os efetuados pela Odebrecht em consonância com as próprias declarações (GFIP), cujas bases de cálculo já foram deduzidas durante a lavratura dos Autos de Infração (fls. 30-31, item 43 do Relatório Fiscal).

Então, concluo não haver deduções de bases de cálculo relativas a serviços prestados por subempreiteiros a serem aproveitadas nos Autos de Infração.

Descabe converter o julgamento em diligência para elucidar a correlação e a conciliação entre cada elemento documental e o respectivo fato determinante (ou seja, a vinculação dos serviços prestados), na medida em que a estratificação analítica desse material não se refere a evento superveniente, tampouco se trata de matéria de impossível ou penosa produção no lapso da ação fiscalizatória.

Ausentes elementos que permitam infirmar a constatação presente nos motivos do lançamento, e replicadas pelo órgão julgador de origem, é impossível desconstituir materialmente o crédito tributário.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

6 DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso voluntário, REJEITO a preliminar, e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino