



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.721401/2014-39
ACÓRDÃO	2101-003.257 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CCDI TPA TABOÃO DA SERRA I EMPREENDIMENTO IMOBILIÁRIO SPE LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/10/2011

AFERIÇÃO INDIRETA. CONTABILIDADE NÃO REGISTRA INTEGRALMENTE AS DESPESAS COM A CONSTRUÇÃO.

Quando a contabilidade não registra as despesas efetivas com a construção e constatada a hipótese de deficiência ou falta de contabilidade, cabe ao auditor o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias por aferição indireta, cabendo ao proprietário da obra prova em contrário.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. AFERIÇÃO INDIRETA.

O montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil será obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de construção.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

RECURSO VOLUNTÁRIO. JULGAMENTO. ADESÃO ÀS RAZÕES COLIGIDAS PELO ÓRGÃO DE ORIGEM. FUNDAMENTAÇÃO PER RELATIONEM. POSSIBILIDADE.

Nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), se não houver inovação nas razões recursais, nem no quadro fático-jurídico, o relator pode aderir à fundamentação coligida no acórdão-recorrido.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Restando comprovada a ocorrência de dolo por parte do contribuinte, cabível a aplicação da multa de ofício qualificada. Contudo, em função da alteração legislativa trazida pelo Art. 14 da Lei 14.689/2023, o montante desta multa restringe-se ao montante de 100% do crédito tributário apurado.

DECADÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 72.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

A realização de diligências e perícias não se prestam a produção de provas cujo ônus compete ao recorrente. Uma vez julgada a desnecessidade de diligência por conter os autos elementos suficientes à decisão, o princípio do livre convencimento do julgador, ampara a decisão.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Cleber Ferreira Nunes Leite, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Heitor de Souza Lima Junior.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 2606/2669) interposto por CCDI TPA TABOÃO DA SERRA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS SPE LTDA. em face do Acórdão nº. 15-45.268 (e-fls. 2567/2597), que julgou a Impugnação procedente em parte.

Em sua origem, os créditos lançados resultaram de auditoria realizada para verificação da regularidade no pagamento de contribuições sociais devidas e incidentes sobre valores de remuneração da mão de obra empregada na execução de obra de construção civil, matrícula CEI 51.201.10191/73, localizada na Est. São Francisco, 2701, Taboão da Serra, São Paulo, CEP 06.765-000, no período de 14/12/2007 a 10/10/2011.

Foram constatadas infrações e lavrado o Auto de Infração (DEBCAD 51.054.751-6), para lançamento de contribuições devidas à Previdência Social, referentes à **parcela da empresa**, bem como para **o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – SAT/RAT**. As contribuições foram então apuradas por **aferição indireta**, com base na área construída e no padrão da obra, com observância ao disposto no § 4º do art. 33, da Lei nº 8.212/91, em função das irregularidades detectadas na contabilidade da empresa (não contabilização de notas fiscais de aquisição de materiais (em valores totais e número de notas fiscais) representativos de 20% do total estimado de materiais utilizados (item 9.5 do RF).

Foi aplicada multa qualificada, por ter entendido, a fiscalização, que o contribuinte teria agido dolosamente. Foi ainda proposta Representação Fiscal para Fins Penais (processo 19515.721.402/2014-83) tendo em vista a ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária.

O sujeito passivo foi regularmente cientificado pela via postal, em 17/12/2014 (e-fls. 577/579), e apresentou impugnação e documentos (e-fls. 588/649), em 16/01/2015, alegando, de forma sumarizada: (1) Do auto de infração. Da invalidade do lançamento. Da ilegalidade da aferição indireta; (2) Da ilegalidade da aferição indireta. Da equivocada utilização do procedimento de aferição indireta. Da inexistência dos seus pressupostos legais; (3) Desconsideração de pagamentos e GFIP; (4) Da regularidade da contabilidade da impugnante - inviabilidade de realização do procedimento de aferição indireta; (5) Do equívoco no cálculo da remuneração da mão de obra; (6) Da não incidência dos juros SELIC sobre a base de cálculo; (7) Da decadência parcial - créditos tributários anteriores a 17.12.2009; (8) Do pedido de juntada posterior de documentos e diligência.

Em 18/07/2017, a 7ª Turma da DRJ em Salvador determinou a realização de Diligência, solicitando a apresentação de documentos e esclarecimentos (e-fls. 2493/2496). O Despacho Conclusivo (e-fls. 2537/) foi apresentado pela fiscalização, respondendo os quesitos elaborados, sendo que a fiscalização não vislumbrou a necessidade de retificação do lançamento.

A recorrente apresentou petição (e-fls. 2511/2530) antes da formalização da sua intimação, apresentando considerações sobre a diligência e sobre as conclusões da fiscalização.

Os autos foram a julgamento e a DRJ julgou a Impugnação parcialmente procedente, em tendo sido proferido o Acórdão nº. 15-45.268 (e-fls. 2567/2597), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/10/2011

OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. PESSOA JURÍDICA. DESCARACTERIZAÇÃO DA CONTABILIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO.

A descaracterização da contabilidade, em razão de identificação de irregularidades na contabilização dos custos/despesas da obra de construção civil fiscalizada, autoriza a apuração do débito das contribuições sociais por aferição indireta.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. REGULARIZAÇÃO POR AFERIÇÃO INDIRETA. LANÇAMENTO.

A partir da competência de emissão do ARO são consideradas devidas as contribuições previdenciárias aferidas indiretamente, devendo essa data ser utilizada para cálculo de qualquer acréscimo legal, inclusive para fins de aplicação de multa decorrente de lançamento fiscal.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Da leitura do Acórdão verifica-se que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada pela Recorrente, **apenas em relação à aplicação dos juros, determinando que os acréscimos legais deverão possuir como momento inicial a emissão do ARO (dez/2014) e não a partir do fato gerador das contribuições previdenciárias** e manteve inalterado o lançamento em relação à aferição indireta e a apuração da contribuição previdenciária.

O contribuinte foi cientificado do resultado de julgamento pela via postal, em 05/11/2018, conforme Aviso de Recebimento (e-fl. 8812) e apresentou o Recurso Voluntário e documentos, em 04/12/2018, por meio do qual defende que o acórdão seja reformado, pois teria desconsiderado:

(i) que a contabilidade da Recorrente respeitou todos os ditames das normas do Conselho de Contabilidade, o que demonstra a idoneidade dos lançamentos contábeis realizados, afastando a possibilidade de lançamento por aferição indireta. E caso entenda pela correção do referido procedimento, o que não se espera, o r. acórdão ainda desconsiderou (i) que parte da área considerada pelo ARO foi construída em período decadente, não podendo ser considerada para fins de cálculo da RMO, (ii) que o ARO só considerou os pagamento realizados pela Recorrente (código de recolhimento 2208), ignorando por completo que a obra foi realizada por administração e que a maior parte da remuneração encontra-se atrelada aos prestadores de serviço, com códigos de pagamento efetuados nos seguintes códigos: 2100, 2119, (iii) desconsiderou os valores devidamente retidos

pela Recorrente, os quais foram recolhidos nos códigos 2631, 2658, (iv) a impossibilidade de se aplicar a multa de 150% ao caso concreto, em face da ausência de dolo fraude ou simulação. (Recurso, e-fls. 2609)

Em 05/12/2018, o recorrente apresentou petição (e-fls. 6182), requerendo a juntada dos documentos 05 e 06 mencionados no Recurso Voluntário (6183/8811), alegando que a juntada não foi possível no momento do protocolo em razão de ter extrapolado o limite de tamanho aceito pelo sistema de protocolo eletrônico da Receita Federal.

Em 09/08/2021, foi apresentada petição (e-fls. 8823/8825) requerendo a prioridade na distribuição e julgamento dos autos.

Os autos foram encaminhados ao CARF, para análise e julgamento do recurso voluntário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72. Portanto, o recurso deve ser conhecido.

2. Breve síntese da autuação e da Diligência Fiscal

A Recorrente é **Sociedade de Propósito Específico – SPE** constituída pelas empresas sócias Camargo Corrêa Desenvolvimento Imobiliário S/A e TPA Empreendimentos Ltda. para a construção de empreendimento imobiliário residencial localizado no município de Taboão da Serra/SP (matrícula CEI nº 51.201.10191/73), estando sujeita ao recolhimento de contribuições previdenciárias à Receita Federal do Brasil.

Durante o procedimento fiscalizatório, a autoridade lançadora identificou omissão de lançamentos contábeis de valores de notas fiscais de aquisição de materiais e equipamentos empregados na obra, indispensáveis à execução da mesma, que pode ser associada à significativa diferença em relação ao valor CUB, o que teria resultado em uma diminuição dos valores devidos a título de contribuições previdenciárias.

Uma vez identificada a infração, a fiscalização apurou os valores devidos por meio de aferição indireta, nos termos do art. 343 da Instrução Normativa nº 910/2009 e do §4º do art. 33 da Lei nº 8.212/91. A justificativa ficou resumida da seguinte forma no item 6.6. do Relatório Fiscal:

6.6. Quando a contabilidade não espelhar a realidade, ou quando houve recusa, sonegação, ou apresentação deficiente de documentos, a regularização de obra de pessoa jurídica far-se-á por aferição indireta, observando os procedimentos de Arbitramento.

No capítulo 7 do Relatório Fiscal, a fiscalização descreve como foi identificada a irregularidade contábil que levou à aferição indireta:

7.1 No procedimento de fiscalização foi realizada a **extração de informação eletrônica das notas fiscais de fornecedores emitidas para a SPE (Sociedade de Propósito Específico) em questão e a verificação da correta contabilização das NOTAS FISCAIS.**

7.2 Considerando que a contabilização da obra deve atender aos requisitos previstos no RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, **art. 225, § 13, destacando-se a utilização de centros de custo distintos para cada obra e, dentro destes, a contabilização de forma discriminada da mão-de-obra e dos materiais empregados.**

7.3 Considerando que o incorporador adotou **o regime de afetação do patrimônio da obra, nos termos da Lei 4.591/1964, devendo contabilizar a obra em apartado por força da expressa determinação do art. 31, "d", inc. VIII, da citada Lei, c/c o art. 225, §13 do RPS e assim o fez mediante constituição de SPE (Sociedade de Propósito Específico) fiscalizada.**

7.4 No procedimento de fiscalização constatou-se a existência de **NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELOS FORNECEDORES E NÃO CONTABILIZADAS PELO CONTRIBUINTE "em montante significativo e representativo tanto em termos de valores totais, quanto em número de notas omitidas na escrituração, de tal sorte que a fiscalização concluiu que a escrituração contábil não merece fé por apresentar inconsistências que implicam a sua desconsideração, assim sendo houve constituição do crédito por aferição indireta.**

O Relatório Fiscal segue com a apuração realizada nos anos de 2009, 2010, 2011, tendo sido elaborada uma planilha para cada ano, com as notas fiscais de materiais não contabilizados na obra, finalizando a apuração com a Tabela Sintética 7.4 (e-fls. 399), contendo o total de notas fiscais não contabilizadas nos três anos (3.787), e os valores para cada ano, que pode ser assim resumida:

Ano	Valores em NF de materiais não contabilizados
2009	R\$ 275.009,44
2010	R\$ 8.254.946,66
2011	R\$ 1.679.579,93

	R\$	10.209.536,03
Total		

No Capítulo 8 do Relatório Fiscal (e-fls. 400 e ss), a autoridade lançadora traz as informações prestadas pela contribuinte durante o processo fiscalizatório, evidenciando que a recorrente foi intimada especificamente para se manifestar sobre as notas fiscais não contabilizadas. O Anexo A, trouxe as notas fiscais do fornecedor Indústrias Cerâmicas Fragnani Ltda. Em sua resposta, a recorrente informa que não teria sido possível identificar as notas fiscais, uma vez que o arquivo enviado teria sido elaborado pela própria Receita Federal, e que teria sido possível identificar apenas as Notas Fiscais da Camargo Correa Cimentos à TPA por ser empresa do Grupo, e que estas seriam notas fiscais de simples remessa. Alegou que teria seguido o procedimento legal para trânsito da mercadoria, que era a emissão da NF CFOP 5949 com posterior emissão de nota de serviço.

A fiscalização esclarece que, no arquivo enviado com a identificação das notas fiscais não contabilizadas, constam as informações completas, compreendendo número da NF, CNPJ do fornecedor, nome do fornecedor, data da NF, valor da NF e descrição da mercadoria e serviço. Conclui que:

8.2. Ou seja, mesmo com a perfeita identificação das NOTAS FISCAIS no TIF06, o contribuinte alega não ter sido possível a identificação das mesmas, argumento que não se sustenta já que todas as informações das NOTAS FISCAIS pertinentes estão expressas de modo claro e inequívoco nos ANEXOS A, B e C do TIF06 conforme exhibe o extrato da Figura 8-1.

No que diz respeito à contabilização das notas fiscais de simples remessa do material, emitidas pela CAMARGO CORRÊA CIMENTOS, o Relatório Fiscal esclarece que **não foram especificadas as notas fiscais de serviço vinculadas às notas fiscais de remessa, e sequer teriam sido apresentadas as notas fiscais de remessa e de serviços vinculadas**. Traz à baila, ainda, o teor das Consultas nº. 432/2004, nº. 042/2004 nº. 043/2004 que versam sobre fornecimento para construção civil de materiais para construção civil, especificamente sobre concreto (betoneira). As soluções de consulta ressaltam o seguinte:

- é necessária a emissão de notas fiscais de simples remessa CPFO 5949, sem destaque do ICMS, e com a discriminação dos materiais utilizados;
- é necessária a emissão de notas fiscais de serviço com a discriminação dos materiais utilizados para fins de dedução da base de cálculo do ISSQN.

Da leitura das Soluções de Consulta, as conclusões às quais chegou o Relatório Fiscal foram as seguintes:

- o concreto e argamassa usinados são serviços de construção civil sujeitos ao ISS;
- o fornecimento do concreto é indissociável da remessa de materiais dado que o concreto preparado não é armazenado ou estocado na obra, de modo que as notas

fiscais de prestação de serviços deveriam ter sido emitidas no dia ou em dias próximos do fornecimento de materiais.

A fiscalização fez a verificação da contabilidade (por amostragem), das datas de notas fiscais de remessa de materiais pela Camargo Corrêa Cimentos e a contabilização de notas fiscais de prestação de serviços e verificou que

(...) novamente a contabilidade demonstra total inconsistência de acordo com a amostragem nas tabelas acima: há remessa de materiais durante o mês de outubro de 2009 da CAMARGO CORREA CIMENTOS sem que sequer uma única nota de prestação de serviço tenha sido emitida pelo prestador em relação ao fornecimento de cimento.

8.10. Outro ponto a ser observado é a relação extensa de outros produtos contidos nas notas fiscais omitidas da escrituração contábil, cuja incidência de ICMS sobre os mesmos é inquestionável. Isso posto, não há margens para dúvidas do procedimento de aferição indireta para apuração das contribuições previdenciárias devidas na execução da obra.

8.11. Ainda em relação à fonte SINCO contábil e notas fiscais eletrônicas, as notas fiscais eletrônicas foram obtidas no SPED NOTA FISCAL, não contemplando notas fiscais de serviços, motivo pelo qual fica impossível cotejar as notas fiscais de serviços, inclusive àquelas emitidas pelos serviços de concretagem, tornando imprescindível por parte do contribuinte a completa apresentação e inter-relação entre as notas de remessa de materiais e respectiva nota fiscal de serviço prestado. É possível ainda que haja mais omissões em notas fiscais de serviços não detectadas.

Com relação à multa qualificada, o Relatório Fiscal justifica a aplicação da multa de 150%, com base no art. 44, inciso I, §1º da Lei nº. 9.430/96, nos parágrafos 11.3 (e-fl.423) :

11.3.2. A tempo, a fiscalização constatou uma OMISSÃO DE MATERIAIS NÃO CONTABILIZADOS no valor de R\$ 10.209.536,03, ou seja, 20% do total de materiais declaradamente consumidos na obra num total de 3.787 NOTAS FISCAIS não contabilizadas (o que afasta a possibilidade de erro por culpa), decidindo oportunamente pela desconsideração da contabilidade idônea e regular como apta a possibilitar a regularização da obra mesmo com um índice de remuneração de mão de obra manifestamente abaixo do razoável.

11.3.3. Restou então caracterizado o dolo em sonegar Contribuição Previdenciária pela declaração de contabilidade regular, idônea e apropriada a justificar a regularização da obra de pessoa jurídica não sujeita à verificação do percentual mínimo de recolhimento em 70% do valor indiretamente aferido.

Conforme Despacho nº. 75 (e-fls. 2493/2497), foi determinada a realização de diligência (2493/2497), tendo sido apresentado o Despacho Conclusivo (e-fls. 2537/2545) com as respostas aos questionamentos da DRJ:

a) Apresentar o Aviso de Regularização de Obra – ARO, que serviu de base ao lançamento fiscal mencionado no item 10.4 do Relatório Fiscal, já que na Figura 10.1 (à fl. 417), consta no campo ARO, a informação “não emitido”. Além disso, em consulta ao processo nº 18186.728411/2011-69, em que o contribuinte apresentou a DISO, com o fito de regularizar a obra de construção civil, também só consta um “ARO TESTE”.

Resposta: O quesito (a) está respondido às folhas 285-289 do referido processo, bastando a simples leitura atenta do mesmo.

b) Veja-se que a mesma Instrução Normativa RFB 971/2009, que foi utilizada como fundamentação legal para a aferição indireta realizada (item 9.9 do Relatório Fiscal) determina que para fins de cálculo da remuneração despendida na execução da obra e do montante das contribuições devidas será considerada como competência de ocorrência do fato gerador o mês da emissão do ARO, in verbis:

(...)

Informar por que foi realizado o lançamento dos fatos geradores das contribuições previdenciárias no período de janeiro de 2009 a outubro de 2011, em distribuição equitativa durante a realização da obra, em 34 meses, conforme a Tabela 10.1 (às fls. 418) e não na competência da emissão do ARO.

Resposta: “Concluindo, ainda que a Receita Federal do Brasil possua o poder normativo e regulamentar para dispor sobre o arbitramento pela aferição indireta no caso em tela, não há, de forma alguma, autonomia geral e irrestrita, típica das normas primárias, em modificar os aspectos da obrigação tributária para além da razoabilidade e proporcionalidade. Resgatando o elemento temporal, não obstante o aspecto quantitativo seja obtido pelo arbitramento de forma subsidiária (em função no mecanismo de arbitramento da IN RFB 971/2009, um meio adequado, necessário e proporcional em sentido estrito, dada a precariedade contábil), o aspecto temporal não carece de arbitramento.”

c) Quanto à alegação pela impugnante da utilização de mão de obra terceirizada na obra, informar sobre a existência ou não nos Sistemas da RFB de guias de recolhimento com código específico de retenção de contribuição previdenciária para o INSS, para a referida obra, identificadas pela matrícula CEI, no período fiscalizado, assim como se estas supostas retenções constam ou não em GFIP. No caso de existirem as referidas guias, com as correspondentes GFIP, indicar o motivo por que não foram todas aproveitadas e deduzidas durante o levantamento do débito apurado no Quadro ANEXO 1 - “Apuração da Área Regularizada pela Remuneração Contida em GFIP/GPS” (às fls. 435), nos termos do art. 355 da Instrução Normativa RFB 971/2009, litteris:

Resposta: Quanto ao quesito (c), para a referida obra (CEI 51.201.10191/73), não há recolhimento em GPS, ou GFIP com remuneração para o período fiscalizado (01/2009 a 10/2011). Consulta realizada em 19/02/2018.

Estes foram os fatos que justificaram a autuação e os esclarecimentos prestados pela fiscalização na diligência realizada.

Como antecipado, a DRJ julgou a Impugnação parcialmente procedente, apenas para determinar o recálculo dos juros a partir do mês de emissão do ARO. O trecho abaixo esclarece:

Isto posto, quanto à aplicação de juros entendo estes somente devem ser cobrados a partir do mês da emissão do Aviso para Regularização de Obra (ARO), (12/2014), consoante a aplicação da legislação que rege a matéria, conjugada como os incisos I e II do §2º do art. 344 com o § 2º do art. 340 da Instrução Normativa 971/2009, tudo nos exatos termos da Solução de Consulta Interna COSIT 23/2012, que tem efeito vinculante no âmbito da RFB (Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013).

A recorrente apresenta seu recurso, por ela resumido da seguinte forma:

9. Ocorre que o referido acórdão não acolheu a melhor solução jurídica para o presente caso, uma vez que desconsiderou (i) que a contabilidade da Recorrente respeitou todos os ditames das normas do Conselho de Contabilidade, o que demonstra a idoneidade dos lançamentos contábeis realizados, afastando a possibilidade de lançamento por aferição indireta. E caso entenda pela correção do referido procedimento, o que não se espera, o r. acórdão ainda desconsiderou (i) que parte da área considerada pelo ARO foi construída em período decadente, não podendo ser considerada para fins de cálculo da RMO, (ii) que o ARO só considerou os pagamento realizados pela Recorrente (código de recolhimento 2208), ignorando por completo que a obra foi realizada por administração e que a maior parte da remuneração encontra-se atrelada aos prestadores de serviço, com códigos de pagamento efetuados nos seguintes códigos: 2100, 2119, (iii) desconsiderou os valores devidamente retidos pela Recorrente, os quais foram recolhidos nos códigos 2631, 2658, (iv) a impossibilidade de se aplicar a multa de 150% ao caso concreto, em face da ausência de dolo fraude ou simulação.

Passar-se-á agora à análise do Recurso Voluntário.

3. Da aferição indireta

O questionamento central da recorrente se refere à aferição indireta, que foi promovida pela fiscalização, em razão da constatação de que a contabilidade da recorrente não merecida fé, pela falta de escrituração de notas fiscais de circulação de mercadorias.

Em sede de Impugnação, a recorrente alegou que as notas fiscais de materiais emitidas pela CAMARGO CORRÊA CIMENTOS não deveriam ser consideradas em sua contabilidade por se tratar de notas de "**simples remessa**" de **materiais que foram integralmente utilizados na**

prestação dos serviços contratados da empreiteira e das subempreiteiras. Argumentou que, apenas as notas fiscais de serviços (que fazem menção às notas fiscais de remessa dos materiais) devem ser contabilizadas pela recorrente, e que estas teriam sido devidamente contabilizadas e declaradas na DISO apresentada pela recorrente, com a discriminação do respectivo valor total, valor da retenção de 11% e a data do seu recolhimento. Sustentou, a recorrente, que sua contabilidade seria regular, e que o lançamento por aferição indireta não estaria justificado.

Na Impugnação, o recorrente apresentou como exemplo a **Nota Fiscal nº. 4517**, que acobertou o serviço de concretagem, informado nos Anexos A, B e C do Auto de Infração como serviço de “argamassas e concretos não refratários” (e-fl. 616). No campo discriminação dos serviços, a Camargo Correa Cimentos informou as notas fiscais de simples remessa dos materiais utilizados para prestação dos serviços de concretagem, conforme Notas Fiscais nº. 061.829 (e-fl. 617) e nº. 061.834, ambas emitidas em **10/11/2010**. O contribuinte apresenta *print* do programa SAP, com a contabilização da Nota Fiscal de prestação de serviços. Na Impugnação, a recorrente defendeu que as demais notas fiscais de simples remessa também estariam vinculadas a notas fiscais de serviços, que por sua vez, foram contabilizadas pelo recorrente. Contudo, a comprovação é feita por **amostragem** (Doc 4 e doc 5), anexos à Impugnação. Juntou também CD contendo os lançamentos realizados no SPED referentes aos anos de 2010 e 2011, que, de acordo com as suas alegações, comprovariam a correção no recolhimento da retenção dos 11% dos empregados cedidos à obra.

Sobre a aferição indireta e as provas apresentadas nos autos, a decisão de piso assim decidiu:

Sabe-se que, de acordo com a legislação vigente (art. 33, §§ 3º e 4º da Lei 8.212/91), na falta de prova regular e formalizada, ou em razão da apresentação deficiente, pelo sujeito passivo, do montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, *litteris*:

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 nº 11.941, de 2009).

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

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional

à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Ao regulamentar a aferição indireta, a Instrução Normativa SRF nº 971/09 dispõe expressamente que esta será possível se "no exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento do sujeito passivo, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita, ou do faturamento e do lucro" (inciso I do artigo 447 da IN SRF nº 971/09).

No caso concreto, entendo que a aferição indireta se justificou pois ficou evidenciada a irregularidade da contabilidade da empresa, no tocante inclusive à remuneração dos segurados a seu serviço, senão vejamos.

Cumpre mencionar inicialmente que não merece prosperar o argumento da defesa de que as notas emitidas pela CAMARGO CORRÊA CIMENTOS não necessitariam de contabilização porquanto se trataria de notas de simples remessa de materiais.

Com efeito, conforme demonstrado no item 8.9 do Relato Fiscal, a contabilidade demonstra total inconsistência de acordo com a amostragem realizada pela Fiscalização (evidenciada nas tabelas às fls. 26), onde se constata que durante o mês de outubro de 2009, há remessa de materiais da CAMARGO CORREA CIMENTOS sem que sequer uma única nota de prestação de serviço tenha sido emitida pelo prestador em relação ao fornecimento de cimento, litteris:

“8.9. Ou seja, mesmo que o argumento do contribuinte de que há simples remessa de materiais no caso das notas emitidas pela CAMARGO CORRÊA CIMENTOS e que tais notas não necessitam de contabilização porque há contabilização da prestação de serviços de fornecimento de concreto correspondente e posterior, novamente a contabilidade demonstra total inconsistência de acordo com a amostragem nas tabelas acima: há remessa de materiais durante o mês de outubro de 2009 da CAMARGO CORREA CIMENTOS sem que sequer uma única nota de prestação de serviço tenha sido emitida pelo prestador em relação ao fornecimento de cimento”

Em que pese seja possível verificar, ao compulsar os autos, que a impugnante tenha apresentado CD anexo, contendo os lançamentos realizados no SPED, ela própria informa na peça de resistência (às fls. 618) que os mesmos se referem apenas aos anos de 2010 e 2011 e não ao ano de 2009, cujo mês de outubro foi objeto de amostragem pela Fiscalização, de sorte que não se aplicam à presente análise.

Tampouco o Documento 4 (às fls. 1285, em que a defesa apresenta as notas fiscais de prestação de serviço e notas fiscais de remessa vinculadas) comprova

a existência das supostas notas fiscais de prestação de serviços correspondentes às notas fiscais de remessa apontadas acima pela Fiscalização.

Destarte, por amostragem, ficou evidenciado que não foram contabilizadas as Notas Fiscais de Serviços emitidas pelos prestadores contratados. E conforme informado pela própria defesa tais notas compõem o custo da obra e absorveriam o valor dos materiais, acrescidos do valor da mão-de-obra e da margem de lucro do prestador.

Ainda assim, conforme salientado no item 8.10 do Relato Fiscal, outro ponto a ser observado é a relação extensa de outros produtos, cuja incidência de ICMS é inquestionável, contidos nas notas fiscais que foram omitidas da escrituração contábil.

Isto posto, correto o entendimento de que não há margens para dúvidas do procedimento de aferição indireta para apuração das contribuições previdenciárias devidas na execução da obra.

Portanto, a DRJ entendeu que não haveria comprovação da correta contabilização das notas fiscais de serviço correspondentes às notas fiscais, que seriam de simples remessa, para todo o período (2009, 2010 e 2011). **Especialmente considerando que o mês de outubro de 2009 usado pela fiscalização para análise por amostragem não foi objeto de comprovação pela recorrente.** No que diz respeito ao outro ponto levantado pela fiscalização, no sentido de que haveria outros produtos, cuja incidência do ICMS seria questionável, **não foi apresentado qualquer comprovação para demonstrar as inconsistências apontadas.**

Em sede de Recurso Voluntário, a recorrente mantém o questionamento sobre a aferição indireta promovida pela fiscalização. Sustenta que: *todo o trabalho se baseou na análise de notas fiscais emitidas pelo SPED NOTA FISCAL, e que o procedimento de arbitramento adotado se encontra pautado na impossibilidade do Fisco de realizar a relação entre as notas fiscais de prestação de serviço e as notas fiscais de simples remessa, dependendo que a Recorrente, realize tal vinculação.*

Portanto, a fiscalização teria desconsiderado a contabilidade simplesmente porque identificou notas fiscais que não foram contabilizadas, mas como destacado pela recorrente, tratava-se de notas fiscais de simples remessa, que deveriam ser consideradas integrantes das notas fiscais de serviço, que não foram verificadas. Defende que a fiscalização presumiu que a contabilidade estava irregular, por ser a opção mais conveniente, mas que a contabilidade era regular e o arbitramento não poderia ser feito. Afirma que *a Fiscalização Previdenciária se limita a apontar em seu Relatório Fiscal que no mês de outubro de 2009 não haveria emissão/contabilidade de notas fiscais de prestação de serviço que suportasse a remessa de cimento/argamassa ao canteiro de obra. E o acórdão ora recorrido reproduz essas alegações para manter o lançamento, sem analisar as provas acostadas aos autos.*

Para embasar seus argumentos, a recorrente afirma que apresentou a comprovação em sede de Impugnação, e que o fez, por meio da Nota Fiscal de serviço nº. 2543 (Doc 4), vale o destaque:

38. A Nota Fiscal de prestação de serviço nº 2543 (documento 4 da impugnação) devidamente contabilizada no livro diário de 2009, faz remissão às Notas Fiscais de simples remessa de materiais ao canteiro de obras nºs 33.843, 33.863, 33.868, 33.906, 33.913, 33.914, 33.921, 33.922, 33.934, 33.940, 33.945, 33.951, 33.956, 33.967 e 33.974, as quais estão elencadas no Anexo A do Relatório Fiscal.

E continua, apresentando nova Planilha, que não tinha sido apresentada anteriormente, dessa vez, fazendo a relação entre Notas Fiscais de Prestação de Serviço e Notas Fiscais de Simples Remessa. Ou seja, uma real tentativa de demonstração de que a contabilidade estaria correta está sendo apresentada agora, em sede de Recurso Voluntário, para Notas Fiscais de Serviço que teriam sido emitidas em **outubro de 2009**, mas que teriam sido registradas no Diário/Razão em **novembro de 2009**.

Contudo, essa comprovação não traz todas as Notas Fiscais que foram apontadas pela fiscalização como omitidas, de modo que entendo que a prova não é suficiente. Discordo do alegado pela recorrente no sentido de que a aferição indireta não estaria justificada. O procedimento seguiu estritamente o determinado pela legislação.

Ressalta-se que a fiscalização apontou, às e-fls. 397/398 dos autos, a não contabilização de **258 notas fiscais** para o ano de 2009 (02/2009 a 12/2009), totalizando o valor de R\$ 275.009,44, **2.692 Notas Fiscais** para o ano de 2010 (01/2010 a 12/2010), totalizando o valor de R\$ 8.254.946,66, e **837 notas fiscais** para o ano de 2011 (01/2011 a 12/2012), totalizando R\$ 1.679.579,93. Não há prova de que todas estas notas fiscais eram notas fiscais de remessa de materiais com vinculação com notas fiscais de serviços, não há identificação e prova de que todas essas notas fiscais teriam sido consideradas no custo da obra, ou seja, não há prova das alegações da recorrente no sentido de que sua contabilidade era regular e que todas as notas fiscais teriam sido regularmente contabilizadas.

A fiscalização ainda aponta a existência de notas fiscais de remessa de outros materiais de incidência de ICMS questionável. E como destacado anteriormente, não é feita prova com relação a este apontamento, de modo que entendo que a fiscalização fundamentou corretamente a opção pela aferição indireta, na constatação de que a contabilidade da recorrente padece de algumas irregularidades e tampouco está de acordo com os princípios e convenções contábeis vigentes.

Desse modo, os procedimentos adotados para o levantamento estão de acordo com a legislação em vigor na data do lançamento, isto é, o artigo 33, §§ 4º e 6º da Lei 8.212/91. art. 234 do RPS aprovado pelo Decreto 3.048/99 e Instrução Normativa MPS/SRP n.º 971/2009. *Verbis*:

§ 4º - Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução da obra de construção civil pode ser obtido

mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário. ('Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 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.

O Decreto n.º 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social) determina seu artigo 234 que:

(...)na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos para a execução de obra de construção civil, pode ser obtido mediante o cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão da execução da obra, de acordo com os critérios estabelecidos pelo INSS, **cabendo ao proprietário, dono da obra, incorporador, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário.** (grifos acrescidos)

O artigo 343 da Instrução Normativa MPS/SRP n.º 971/09 prevê que a aferição indireta da remuneração dos segurados na obra de construção civil sob responsabilidade de pessoa jurídica, com base na área construída e no padrão da obra, será efetuada de acordo com os procedimentos estabelecidos no Capítulo IV deste Título.

O artigo 381 da Instrução Normativa MPS/SRP n.º 971/09 estabelece ainda que:

Art. 381. 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 §§ 3º, 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, quando ocorrer uma das seguintes situações:

I - quando a empresa estiver desobrigada da apresentação de escrituração contábil e não a possuir de forma regular:

II - quando não houver apresentação de escrituração contábil na forma estabelecida no § 5º do art. 47;

III - quando a contabilidade não espelhar a realidade econômico-financeira da empresa por omissão de qualquer lançamento contábil ou por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento ou do lucro.

IV - quando houver sonegação ou recusa, pelo responsável, de apresentação de qualquer documento ou informação de interesse da RFB;

V - quando os documentos ou informações de interesse da RFB forem apresentados de forma deficiente.

No caso, a fiscalização constatou que a escrituração contábil não seria regular, tendo optado pela desconsideração da contabilidade e o arbitramento das contribuições sociais previdenciárias e para terceiros sobre a obra de construção civil fiscalizada, de acordo com a área construída e o padrão de execução de obra de construção civil, conforme previsto nos parágrafos 3º, 4º e 6º do art. 33 da Lei n.º 8.212/91.

Caberia à recorrente apresentar a correlação que foi feita para todas as notas fiscais apontadas pela fiscalização em todo o período fiscalizado (2009, 2010 e 2011) e não apenas para as 5 Notas Fiscais de Serviço emitidas pela Camargo Correra Cimentos e pela Intercement Brasil S/A, contabilizadas em novembro de 2009. Comprovação que deveria ter sido feita anteriormente, e não apenas em sede de recurso voluntário.

Em sede de Impugnação, a recorrente apresentou em seu documento 4 (e-fls. 1285 e ss) Notas Fiscais de Prestação de Serviço, Notas fiscais de remessa vinculadas. A primeira Nota Fiscal, de **Peri Formas e Escoramentos Ltda** (000000970), foi emitida em 05/07/2010, para o encaminhamento de 1546 peças. Outras notas fiscais do mesmo fornecedor e também referente ao ano de 2010 foram juntadas. Na sequência, foram apresentadas Notas Fiscais de remessa de materiais da Camargo Correa Cimentos S/A (33843), emitidas em 26/10/2009, e Nota Fiscal de Serviços 2597, emitida pela Intercement, emitida em 10/11/2009, que faz remissão a outras notas de materiais, emitidas também em novembro de 2009. (e-fls. 1315), ou seja, a recorrente **apresentou algumas notas fiscais sem fazer a correlação entre elas, sem identifica-las no volume total de notas fiscais que deixaram de ser contabilizadas em cada ano, e quer que estas poucas notas fiscais sirvam de comprovação inequívoca de que a sua contabilidade era regular.**

Em sede de Recurso Voluntário, a recorrente apresenta uma planilha (e-fls. 2671/2679), relacionando as notas fiscais de simples remessa com as notas fiscais de serviços, **apenas para o ano de 2009, e apenas referentes aos Fornecedores Camargo Corrêa Cimentos S/A e Intercement Brasil S/A**, porém, não há a identificação do que esta amostragem representa no total das Notas Fiscais elencadas pela fiscalização como não contabilizadas, e essas notas fiscais são de apenas 2 fornecedores. A recorrente junta um grande volume de documentos, e já tinha apresentado CD quando da fiscalização, porém, no meu entendimento, não logrou êxito em comprovar que a sua contabilidade era regular e que a aferição indireta estaria equivocada.

O ato de provar é muito mais do que colocar à disposição do julgador uma massa de documentos, sem a preocupação em correlacioná-los um a um com as notas fiscais apontadas pela fiscalização que deixaram de ser contabilizadas, num exercício de ligação entre documento e o fato que se pretende provar. Sobre esse ponto, são esclarecedoras as lições de Fabiana Del Padre Tomé¹, quando afirma que, (...) *provar algo não significa simplesmente juntar um*

¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015. 4. Ed. Rev. Atual. São Paulo: Noeses, 2016. p. 405.

documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o animus de convencimento.

Em processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente. Neste sentido, prevê a Lei nº 9.784/99 em seu art. 36:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

Em igual sentido, temos o art. 373, inciso I, do CPC:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Diante de tais considerações, em que pese o esforço da contribuinte, seu inconformismo não tem o condão de macular a exigência fiscal em comento, tendo a autoridade lançadora e, bem assim, o julgador recorrido, agido da melhor forma, com estrita observância da legislação de regência, não se cogitando na improcedência do lançamento na forma requerida pela recorrente.

4. Do Equívoco no cálculo da remuneração da mão de obra

Afirma, a recorrente, que a fiscalização, ao realizar o cálculo conforme se verifica do ARO de fls. 285/289, considerou para dedução da remuneração total apurada (área x CUB), **tão somente o valor atualizado de R\$6.307.704,97**, que, foi aferido ao considerar um único código de pagamento, qual seja o “2208 – Empresas em Geral CEI”, que é o código dos recolhimentos da recorrente.

Sustenta que deveriam ter sido considerados outros recolhimentos em outros códigos, tendo em vista que o regime jurídico de administração da obra foi de empreitada parcial. Apresenta guias GPS que comprovariam recolhimentos realizados em outros códigos de recolhimentos por outras empresas, bem como planilha (e-fls. 2647), que apresenta a soma de R\$ 12.047.736,98.

Ademais, alega que a fiscalização não teria deduzido da remuneração total o percentual de 5% do valor das notas fiscais de concreto usinado, informadas no Anexo II da DISO (doc. 6), e apresenta o seguinte pedido:

Apesar de ter sido informado naquela Declaração que o valor a ser deduzido seria R\$44.599,82, considerando-se a totalidade dos valores das notas fiscais, no montante de R\$1.486.660,64, o valor a ser descontado da remuneração é de R\$74.333,03.

Esses argumentos trazidos em sede de Recurso Voluntário já tinham sido trazidos em sede de Impugnação e foram devidamente analisados pela decisão recorrida, de modo que, convencida do seu acerto, adoto como razão de decidir os fundamentos norteadores do voto condutor, mediante transcrição dos excertos abaixo, à luz do disposto no art. 114, § 12, I da Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023 (Novo RICARF):

Do equívoco no cálculo da remuneração da mão de obra. Pedido de revisão da remuneração total calculada com base na aferição indireta.

Como visto, relatou a Fiscalização que no lançamento do crédito tributário apurado por aferição indireta, deduziu do lançamento, competência por competência, os valores relativos à remuneração apresentada pelo sujeito passivo, seja relativa à mão-de-obra própria, seja relativa à de terceiros, desde que regularizada na forma prevista à época da ocorrência do fato gerador (item 9.8 do Relatório Fiscal).

Conforme ARO (aviso de regularização de obra), com valores atualizados, gerado em 05/12/2014, aferiu-se a remuneração de mão de obra total no valor de R\$ 25.733.094,91, sendo: a) R\$ 18.615.430,36 não decadente; b) R\$ 6.307.704,97 - remuneração contida em GFIP/GPS; c) R\$ 12.307.725,39 - remuneração de mão de obra calculada a regularizar, após abatida a área regularizada pela remuneração contida em gfip/gps.

Em contraponto, postulou a defesa a revisão dos cálculos da Fiscalização para se chegar ao valor das contribuições previdenciárias devidas, por aferição indireta.

Alegou que a Fiscalização considerou para dedução da remuneração total apurada (área x CUB), tão somente o valor atualizado de R\$6.307.704,97, que, ao que parece, corresponderia à remuneração declarada nas GFIP dos prestadores de serviços. E que não existe no Relatório Fiscal a devida discriminação de como foi apurado e corrigido o valor de R\$6.307.704,97, o que cerceia o direito de defesa da Impugnante.

Suscita que, a partir do DISO entregue à Fiscalização, percebe-se que o valor da base de cálculo das contribuições previdenciárias retidas e recolhidas pela Impugnante, e que se encontram declaradas em GFIP, supera em muito o valor considerado pela Fiscalização. Apresentou planilha (doc 7) e DISO (doc. 8) anexos. Aponta que os valores atualizados da remuneração sobre os quais incidiram as contribuições previdenciárias no período não decadencial totalizam o montante de R\$12.047.736,98.

Não prosperam as alegações da impugnante.

Conforme explicou a Fiscalização no Relatório Fiscal (item 9.9), o enquadramento da obra (cuja remuneração da mão-de-obra utilizada aferida) foi realizado de acordo com a destinação do imóvel, o número de pavimentos, o padrão e o tipo da obra, com vistas a definir o CUB aplicável, de acordo com os critérios

estabelecidos no art. 436 da IN/MPS/SRP n 03/2005 e no art, 345 da IN/RFB n 971/2009, *litteris*:

IN/RFB n 971/2009:

Art. 345.

O enquadramento da obra de construção civil, em se tratando de edificação, será realizado de ofício, de acordo com a destinação do imóvel, o número de pavimentos, o padrão e o tipo da obra, e tem por finalidade definir o CUB aplicável à obra e o procedimento de cálculo a ser adotado.

§ 1º O enquadramento será único por projeto, ressalvado o disposto no § 3º do art. 346 e no § 3º.

§ 2º O projeto que servir de base para o enquadramento será considerado integralmente, não podendo ser fracionado para alterar o resultado do enquadramento.

§ 3º No caso de fracionamento do projeto conforme disposto nos §§ 1º e 2º do art. 24, o enquadramento deverá ser efetuado em relação a cada bloco, a cada casa geminada ou a cada unidade residencial que tenha matrícula própria.

§ 4º As áreas comuns do conjunto habitacional horizontal serão enquadradas em um único projeto, ainda que nele constem edificações independentes entre si.

Diferentemente do alegado pela defesa entendo não há que se falar em cerceamento de defesa porquanto a discriminação de como a Fiscalização apurou e corrigiu o valor da remuneração de R\$ 6.307.704,97 pode ser observada perfeitamente no Aviso de Regularização de Obra - ARO (fls 285/289).

Especificamente no quadro intitulado “Apuração da Área Regularizada pela Remuneração contida em GFIP/FPS” constam os valores da Remuneração Recolhida, devidamente declarada em GFIP, ao longo do período de 01/2009 a 10/2011, o CNPJ do prestador de serviço, o índice de atualização e o valor da remuneração atualizada, conforme os índices de atualização indicados, resultando no total de R\$ 6.307.704,97. Tudo de acordo com a legislação de regência, IN 971/2009 (art. 355):

IN/RFB n 971/2009:

Art. 355.

A remuneração relativa à mão-de-obra terceirizada, inclusive ao décimo terceiro salário, cujas correspondentes contribuições recolhidas tenham vinculação inequívoca à obra, será atualizada até o mês anterior ao da emissão do ARO com aplicação das taxas de juros previstas na alínea "b" do inciso II e no inciso III do art. 402, e aproveitada na forma do art. 353, considerando-se:

I - a remuneração declarada em GFIP referente à obra, identificada com a matrícula CEI no campo "CNPJ/CEI do tomador/obra", com comprovante de entrega, emitida por empreiteira contratada diretamente pelo responsável pela obra, desde que comprovado o recolhimento dos valores retidos com base nas notas fiscais, nas faturas ou nos recibos de prestação de serviços, emitidos pela empreiteira;

II - a remuneração declarada em GFIP referente à obra, identificada com a matrícula CEI no campo "CNPJ/CEI do tomador/obra", emitida pela subempreiteira contratada por empreiteiro interposto, desde que comprovado o recolhimento dos valores retidos pelo empreiteiro contratante com base nas notas fiscais, nas faturas ou nos recibos de prestação de serviços, emitidos pela subempreiteira;

(...) § 2º A remuneração relativa ao período decadencial não poderá ser aproveitada para fins da dedução prevista neste artigo.

Assim indefere-se o pedido para que seja determinada a baixa em diligência para que a Fiscalização discrimine a forma como foi apurado e atualizado o montante deduzido de R\$6.307.704,97, acima mencionado.

Além disso, diferentemente ao alegado pela defesa, conforme pode ser observado no Aviso de Regularização de Obra - ARO (fls 285/289), a Fiscalização não desconsiderou olímpicamente (sic), todas as notas fiscais de prestação de serviços apresentadas pela defesa nem os respectivos valores de recolhimento.

Com efeito, nas folhas 286/288 constam todas as notas fiscais de prestação de serviços apresentadas pela defesa e que foram consideradas pela Fiscalização e o seu recolhimento (quadro "Apuração da Área Regularizada pela Remuneração contida em GFIP/FPS", parte integrante do ARO, mencionado acima).

Quanto à não consideração de algumas notas fiscais de prestação de serviços alegadas pela defesa cumpre registrar aqui a resposta da Fiscalização ao Despacho de Diligência n 75, de 18/07/2017, desta 7ª Turma de Julgamento da DRJ/SDR, buscando esclarecimento para a questão. **Em resposta, o Auditor-Fiscal esclareceu que para as supostas notas não há registro de recolhimento em GPS ou GFIP com a respectiva remuneração para o período fiscalizado, vinculado ao CEI da obra:**

Quesito c:

c) Quanto à alegação pela impugnante da utilização de mão de obra terceirizada na obra, informar sobre a existência ou não nos Sistemas da RFB de guias de recolhimento com código específico de retenção de contribuição previdenciária para o INSS, para a referida obra, identificadas pela matrícula CEI, no período fiscalizado, assim como se estas supostas retenções constam ou não em GFIP. No caso de existirem as referidas guias, com as correspondentes GFIP, indicar o motivo por que não foram todas aproveitadas e deduzidas durante o levantamento do débito apurado no

Quadro ANEXO 1 - "Apuração da Área Regularizada pela Remuneração Contida em GFIP/GPS" (às fls. 435), nos termos do art. 355 da Instrução Normativa RFB 971/2009, litteris:

Art. 355. A remuneração relativa à mão-de-obra terceirizada, inclusive ao décimo terceiro salário, cujas correspondentes contribuições recolhidas tenham vinculação inequívoca à obra, será atualizada até o mês anterior ao da emissão do ARO com aplicação das taxas de juros previstas na alínea "b" do inciso II e no inciso III do art. 402, e aproveitada na forma do art. 353, considerando-se:

- a remuneração declarada em GFIP referente à obra, identificada com a matrícula CEI no campo "CNPJ/CEI do tomador/obra", com comprovante de entrega, emitida por empreiteira contratada diretamente pelo responsável pela obra, desde que comprovado o recolhimento dos valores retidos com base nas notas fiscais, nas faturas ou nos recibos de prestação de serviços, emitidos pela empreiteira;

- a remuneração declarada em GFIP referente à obra, identificada com a matrícula CEI no campo "CNPJ/CEI do tomador/obra", emitida pela sub-empreiteira contratada por empreiteiro interposto, desde que comprovado o recolhimento dos valores retidos pelo empreiteiro contratante com base nas notas fiscais, nas faturas ou nos recibos de prestação de serviços, emitidos pela sub-empreiteira;

Resposta da Fiscalização ao quesito c:

Quanto ao quesito (c), para a referida obra (CEI 51.201.10191/73), não há recolhimento em GPS, ou GFIP com remuneração para o período fiscalizado (01/2009 a 10/2011). Consulta realizada em 19/02/2018.

Com efeito, compulsando-se os autos é possível verificar que nas GPS/GFIP apresentadas como elemento de prova (Doc 7 - planilha remuneração informada nas GFIP/ GPS dos prestadores de serviços) não há vinculação inequívoca das GPS/GFIP ao CEI 51.201.10191/73 da obra, em desacordo com o art. 355, I e II da Instrução Normativa 971/2009.

Além disso, a planilha mencionada, elaborada pela empresa (doc 7), às fls. 1787/1791 (apresentando as supostas remunerações sobre os quais incidiram as contribuições previdenciárias no período não decadencial) não é suficiente tampouco para comprovar os alegados créditos do contribuinte a ser deduzido da remuneração da mão de obra total apurada.

Também é inservível para provar o valor das contribuições previdenciárias retidas e recolhidas pela Impugnante a apresentação da DISO (doc. 08), às fls. 1792/1885, declaração feita pela própria empresa, entregue à Fiscalização, com vistas à regularizar a obra.

Quanto à alegação de não dedução das notas fiscais de concreto usinado, apresentadas em Anexo II da DISO (doc. 08, às fls. 1810) entendo igualmente que não ficou comprovado nos autos que tenham sido utilizados inequivocamente à obra com Matrícula CEI 51.201.10191/73, nos termos do art. 356 da IN 971/2009.

Isto posto, indefere-se o pedido de revisão da remuneração total calculada com base na aferição indireta, assim como o pedido para que seja determinada a baixa em diligência para que a Fiscalização discrimine a forma como foi apurado e atualizado o montante deduzido de R\$6.307.704,97, conforme já esclarecido acima. (grifos acrescidos)

Da leitura deste trecho da decisão fica evidenciado que a autoridade lançadora não incorreu em equívocos no recálculo dos valores, tendo considerado todos os recolhimentos realizados até a data do lançamento, vinculados devidamente à obra. Se existiram outros pagamentos relacionados a esta obra de construção civil, efetuados por outras pessoas jurídicas, não ficou comprovado que estes pagamentos foram feitos regularmente e declarados com vinculação específica à matrícula da obra, ou foram promovidos após o lançamento. A recorrente não traz esta comprovação.

No que diz respeito ao percentual de concreto utilizado, também não foi considerado por falta de certeza do seu emprego na referida obra.

Diante do exposto, não vejo reparos a fazer na decisão de piso neste ponto.

5. Da Multa Qualificada

A penalidade aplicada foi qualificada (150%) por meio da aplicação do artigo 44, inciso I e §1º da Lei nº 9.430/96. A fiscalização a justificou da seguinte forma:

11.3 A MULTA QUALIFICADA (de 150%) do art. 44, inciso I e §1º da Lei 9.430/96 se justifica pelos seguintes fatos:

11.3.1 SONEGAÇÃO pelo fato do contribuinte ter agido dolosamente com o intuito de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador de Contribuição Previdenciária **ao ostentar formalmente declaração de situação jurídica de contabilidade regular (em DISO) como condição necessária e suficiente para regularizar obra de construção civil com valores de remuneração cerca de 77,5% abaixo do cálculo do ARO ou seja, em situação totalmente atípica na estrutura de custos de uma construtora nesta atividade.**

11.3.2 A tempo, a fiscalização constatou uma **OMISSÃO DE MATERIAIS NÃO CONTABILIZADOS no valor de R\$10.209.536,03, ou seja, 20% do total de materiais declaradamente consumidos na obra num total de 3.787 NOTAS FISCAIS não contabilizadas (o que afasta a possibilidade de erro por culpa), decidindo oportunamente pela desconsideração da contabilidade idônea e**

regular como apta a possibilidade a regularização da obra mesmo com um índice de remuneração de mão de obra manifestamente abaixo do razoável.

11.3.3 Restou então caracterizado o dolo em sonegar Contribuição Previdenciária pela declaração de contabilidade regular, idônea e apropriada a justificar a regularização da obra de pessoa jurídica não sujeita à verificação do percentual mínimo de recolhimento em 70% do valor indiretamente aferido.

Em sede de Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que não haveria a caracterização do dolo, ou das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, a justificarem a qualificação da penalidade. Argumenta que a DISO apresentada não contém qualquer irregularidade no que se refere as informações apresentadas, muito pelo contrário são confirmadas por toda a documentação fiscal e contábil acostada aos presentes autos e que não teria cometido qualquer ato com o intuito de fraudar o Fisco. E segue argumentando que:

136. Fraudar a fiscalização tributária significa inserir elementos inexatos ou omitir operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal. Da mesma forma, o inciso I do artigo 2º desta lei deixa bem claro que o núcleo do tipo correspondente à fraude fiscal é a falsidade.

137. Se a fraude pressupõe a ocorrência de elementos falsos ou a omissão de atos que a Fiscalização deveria ter ciência, é certo que a autoridade, para impor a multa qualificada deve apontar e provar os elementos que demonstrem a fraude, o que não foi feito no caso em tela.

138. A Recorrente agiu de forma totalmente contrária ao intuito de fraudar, ao apresentar a sua DISO, trouxe ao conhecimento da Fiscalização todas as informações necessárias à avaliação da regularidade da obra. Da mesma forma, apresentou todos os documentos contábeis que lhes foram solicitados, os quais estão regularmente formalizados.

Também aqui, entendo que não assiste razão à recorrente.

Não ficou comprovado nos autos que a contabilidade da recorrente estaria correta e que foram devidamente contabilizadas todas as notas fiscais de remessas de materiais indicadas pela fiscalização, como atreladas a Notas Fiscais de Serviços. Não foi feita a correlação de todas as notas fiscais de remessa de materiais com Notas Fiscais de Serviços, de modo que ficou confirmada a irregularidade de sua contabilidade e a tentativa de reduzir os custos da obra e consequentemente os valores das remunerações dos obreiros.

Como bem destacado pela fiscalização, a falta de contabilização levou a uma remuneração 77,5% abaixo do cálculo do ARO, a omissão de materiais não contabilizados no valor de R\$10.209.536,03, ou seja, **20% do total de materiais declaradamente consumidos na obra num total de 3.787 NOTAS FISCAIS não contabilizadas (o que afasta a possibilidade de erro por culpa), decidindo oportunamente pela desconsideração da contabilidade idônea e regular como apta a possibilidade a regularização da obra mesmo com um índice de remuneração de mão de obra manifestamente abaixo do razoável.**

A decisão proferida pela DRJ houve por bem manter a penalidade qualificada, nos seguintes termos:

Isto posto, entendo que no caso concreto restou demonstrada a existência de falsidade inescusável, isto é, o contribuinte declarou possuir contabilidade em situação regular por meio do DISO, com vistas a regularizar a obra de construção civil (a qual foi descaracterizada durante a ação fiscal) ao tempo em que omitia um total de 3.787 notas fiscais não contabilizadas (o que afastaria a razoabilidade da possibilidade de erro). E como demonstrado pela Fiscalização, tais notas fiscais de materiais não contabilizados no valor de R\$ 10.209.536,03, representam 20% do total de materiais declaradamente consumidos na obra.

Destarte, acerca da multa de ofício de 150% entendo correta a sua aplicação. Assim, ela deverá ser cobrada no mesmo patamar lançado pela Fiscalização porém os juros sobre a referida multa deverão ser calculados tendo como referência, o mês da emissão do Aviso para Regularização de Obra (ARO), (12/2014) e a partir desta data.

No presente caso, entendo que ficou comprovada a intenção de fraudar o Fisco e que a multa qualificada deve ser mantida.

Ressalto que, com a alteração promovida pela Lei nº. 14.689/2023, no artigo 44 da Lei nº. 9.430/96, e a aplicação do princípio da retroatividade da norma mais benigna, a penalidade deve ser reduzida a 100%.

6. Da Decadência Parcial

Com base no argumento de que não haveria que se falar em dolo ou fraude no presente caso, a recorrente reitera o pedido para que seja reconhecida a decadência do período anterior a 17/12/2009 lançado, tendo em vista a existência de recolhimentos prévios e o disposto no artigo 150, §4º do CTN.

Contudo, como o entendimento foi no sentido de que estão presentes o dolo e o intuito de fraudar o Fisco, o prazo decadencial deve ser contado a partir do art. 173, inciso I do CTN, ou seja, a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ser lançado o tributo devido. O tema não merece maiores discussões, tendo em vista o teor da **Súmula CARF nº 72**:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 104-22564, de 14/06/2007 Acórdão nº 2401-00249, de 08/09/2009
Acórdão nº 1402-00506, de 31/03/2011 Acórdão nº 2102-01186, de 18/03/2011
Acórdão nº 105-17083, de 25/06/2008 Acórdão nº 1103-00486, de 29/06/2011.

A Recorrente foi intimada acerca da autuação em 17.12.2014, de modo que, concordo com a decisão de piso ao entender que não há que se falar em decadência no presente caso:

Ora, na espécie, o prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador (que teve início em 01/01/2009), começaria a contar a partir de 01/01/2010 e teria como data limite para lançamento o dia 31/12/2014. E como a Impugnante foi intimada acerca da autuação em 17.12.2014, entendo que não há falar em decadência.

Nesse compasso, entendo também que foi corretamente considerado no ARO (às fls. 286) nos termos da legislação aplicável à aferição indireta (Instrução Normativa nº 971/2009) sendo que o período decadente (13 meses – de 12.2007 a 12.2008) representaria aproximadamente 27,65% do período da obra (com início em 14.12.2007 e fim em 10/10/2011) e a remuneração não decadente, referente ao percentual aproximado de 72,34 % do período de execução da obra (34 meses – de 01/2009 a 10/2011).

Diante do exposto, rejeito a prejudicial de decadência.

7. Do Pedido de Apresentação de novas provas e de realização de diligência

Por fim, a recorrente requer que, caso não sejam considerados suficientes os documentos apresentados nos autos, que seja deferido o pedido de apresentação de outros documentos ou a realização de diligência, sob pena de ofensa ao Princípio da Verdade Material.

O pedido também tinha sido apresentado em sede de Impugnação e foi devidamente analisado pela DRJ, destaca-se:

Do pedido de juntada posterior de documentos e diligência.

Como relatado, protestou a Impugnante para que fosse feita juntada posterior de documentos e diligência, tendo em vista i) o volume de documentos gerados durante a construção do empreendimento; ii) o fato de muitas vezes, a documentação comprobatória do crédito não se encontra no âmbito de gestão e competência da Impugnante; e iii) a complexidade dos lançamentos contábeis.

Acrescentou ainda a defesa o que se pretende com a referida diligência, que é, justamente, comprovar, por todos os meios possíveis, a regularidade da contabilização levada a efeito pela Impugnante, para que seja afastada a aferição indireta da remuneração sobre a qual incidiram as contribuições previdenciárias, em observância ao princípio da verdade material.

Vale destacar que, no Processo Administrativo Fiscal a manifestação de inconformidade deve vir acompanhada da prova documental das alegações. O Decreto nº 70.235, de 1972 limitou o momento para a apresentação de provas, dispondo que a prova documental deve ser apresentada com a peça de defesa, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual:

Art. 16 (...)§ 4º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

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

A preclusão temporal para a apresentação de provas foi ressalvada apenas nas situações previstas nas alíneas acima transcritas, que no caso concreto não ocorreram.

Ademais, entendo desnecessária a realização de outras diligências pelas razões especificados na parte inicial deste capítulo (o volume de documentos gerados durante a construção do empreendimento; a documentação comprobatória do crédito não se encontraria em sua gestão; a complexidade dos lançamentos contábeis), eis que o processo contém todos os elementos para a formação da livre convicção do julgador.

Conforme exposto anteriormente, entendo que a recorrente teve todas as oportunidades de apresentação de documentos e comprovação de seus argumentos, não tendo apresentado prova hábil a desconstituir o lançamento em questão.

É verdade que o processo administrativo fiscal é regido pelo Princípio da Verdade Material, mas isso não quer dizer que possam ser desrespeitadas as regras processuais que permitem que o processo tenha a sua tramitação satisfatória. A prova e os argumentos do contribuinte devem ser apresentados com a Impugnação, pois é ela que inaugura a fase litigiosa, sob pena de preclusão. É o que determina os artigos 16 e 17 do Decreto nº. 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

- I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;
- II - a qualificação do impugnante;
- III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
- IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

(...)

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

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

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Medida Provisória nº 1.602, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Portanto, como destacado anteriormente, cabia ao recorrente apresentar comprovação hábil e inquestionável sobre a regular contabilização das notas fiscais listadas pela autoridade fiscal. Ocorre que a recorrente não fez tal comprovação, de modo que não cabe a determinação de realização de diligência para propiciar a realização de uma comprovação que deveria ter sido feita em Impugnação.

A realização de diligências e perícias não se prestam a produção de provas cujo ônus compete à recorrente. Uma vez julgada a desnecessidade de diligência por conter os autos elementos suficientes à decisão, o princípio do livre convencimento do julgador, ampara a decisão.

Diante do exposto, indefiro o pedido de juntada de novos documentos e realização de nova diligência.

8. Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e dar-lhe parcial provimento, para reduzir a multa ao percentual de 100%, nos termos da Lei nº. 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa

ACÓRDÃO 2101-003.257 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 19515.721401/2014-39

DOCUMENTO VALIDADO