



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.722188/2010-98
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2301-010.627 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de julho de 2023
Recorrente SAHA ADMINISTRACAO E PARTICIPACOES SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.
MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. BIS IN
IDEM. INOCORRÊNCIA.

Não corre o bis in idem quando cada autuação corresponde a descumprimento de obrigações tributárias originadas de fatos geradores distintos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Se a recorrente teve plena ciência de todos os atos administrativos praticados, não há como alegar o cerceamento do direito de defesa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE.

Confirmada a escrituração contábil em títulos impróprios, e a declaração de mão-de-obra não condizente com a realidade, está justificado o uso do método da aferição indireta para determinação das contribuições sociais na execução de obra de construção civil.

APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO DO JULGADOR.

O julgador apreciará livremente a validade das alegações do sujeito passivo a partir do exame da consistência do conjunto dos elementos probatórios trazido aos autos, de acordo com o princípio do livre convencimento motivado previsto no artigo 29 do Decreto nº 70.235.72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Joao Mauricio Vital (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 02-48.152. que julgou procedente o AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - AIOP DEBCAD n.º 37.287.117-8. O referido Acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

DEIXAR A EMPRESA DE EFETUAR LANÇAMENTOS EM TÍTULOS PRÓPRIOS DE SUA CONTABILIDADE.

Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade os fatos geradores de todas as contribuições.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O crédito tributário lançado, correspondente ao período de 01/2008 a 11/2009, refere-se à multa por ter infringido o disposto na Lei n.º 8.212, de 1991, artigo 32, inciso II, c/c o artigo 225, inciso II, e §§ 13 a 17, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 1999, deixar de escriturar em títulos próprios de sua contabilidade os fatos geradores relacionados à obra Centro de Distribuição São Carlos, de matrícula CEI 41.390.03575/74, na cidade de São Carlos.

No curso da mesma ação fiscal foram feitos os seguintes lançamentos:

- 37.287.116-0 – processo 10980.722184/2010-18 – Patronal – CEI n.º 41.390.03575-741.
- 37.287.119-4 – processo 10980.722185/2010-54 – Segurados – CEI n.º 41.390.03575-74.
- 37.287.121-6 – processo 10980.722186/2010-07 – Terceiros – CEI n.º 41.390.03575-74.
- 37.287.120-8 – processo 10980.722187/2010-43 – Retenção 11% .º

- 37.287.117-8 – processo 10980.722188/2010-98 – Multa por infração à obrigação acessória – deixar de efetuar lançamentos em títulos próprios.
- 37.287.118-6 – processo 10980.722189/2010-32 – Multa por infração à obrigação acessória – apresentar Livros Fiscais sem formalidades – extinto por decisão da DRJ.

A ciência do lançamento foi em 02/07/2010 (e-fl. 47).

A impugnação foi apresentada em 02/08/2010 (e-fls. 48 a 54), alegando em resumo que:

Em sede de impugnação a atuada procurou demonstrar:

a) a título de preliminar, a nulidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa, pois embora tenha diligenciado por diversas vezes junto à fiscalização, não conseguiu cópia do inteiro teor deste processo administrativo;

b) no mérito, a regularidade da sua contabilidade, com a consequente improcedência da penalidade;

e) a impossibilidade de concomitância de multas de ofício sobre um único fato, o que macula o lançamento.

Foi solicitado relatório fiscal sobre a documentação apresentada (e-fl. 345). O relatório fiscal foi juntado à e-fl. 346. O contribuinte teve ciência do procedimento e apresentou suas razões às e-fls. 349 a 351.

O Acórdão apreciou a impugnação (e-fls. 353 a 358) e decidiu por não acolher os argumentos.

O contribuinte tomou ciência do Acórdão do julgamento de primeira instância em 23/09/2013 (e-fl. 361). Em 22/10/2013, apresentou Recurso Voluntário anexado às e-fls. 363 a 370.

Em preliminar alegou nulidade da exigência por cerceamento de defesa. No mérito, questiona o uso do aferimento indireto e a concomitância de penalidades sobre fato único.

É o relatório.

Voto

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, Relatora.

Admissão do Recurso

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Preliminar

Nulidade por cerceamento de defesa

Alega a recorrente que teve dificuldades em conseguir cópia do inteiro teor do processo, sendo disponibilizado somente um “pendrive”. Afirma que era difícil estabelecer a sequência de páginas com os arquivos do dispositivo, o que teria comprometido o direito de defesa, razão pela qual pela a anulação do lançamento.

A decisão recorrida deixa claro que os detalhes apresentados na defesa, com elaboração de planilhas, cálculos e o apontando erros no lançamento, dão conta que houve um completo entendimento do lançamento.

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, que o impeça de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo, o que não foi o caso.

Mérito

Aferição indireta

A recorrente afirma que a fiscalização não poderia ter utilizado o arbitramento para apurar as contribuições sociais supostamente devidas.

Para dar suporte ao argumento afirma que

- Há contabilização em títulos próprios de todos os custos referentes à obra de engenharia civil auditada.
- Há o devido registro nos Livros Contábeis.
- Não há evidência de falta de escrituração das remunerações pagas.
- Existia conta específica para computar as retenções de 11% relativos a cessão de mão-de-obra da construção.
- A mudança contábil gerou dificuldades operacionais mas não alteração de saldos de contas ou influência em custos das obras.
- Inexistiu motivos para desclassificar a contabilidade, pois ela retrataria fielmente os custos relacionado à obra.

O art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, é o embasamento legal para aplicação do instituto do arbitramento:

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).

§ 1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou

extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 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).

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

§ 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.

§ 7º O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de lançamento, de auto de infração e de confissão de valores devidos e não recolhidos pelo contribuinte. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(grifou-se)

O parágrafo 4º trata da execução de obra de construção civil, o que é o caso do presente processo.

Uma consequência importante é a inversão do ônus da prova. Não está mais o fiscal obrigado a demonstrar de forma incontestada que o fato gerador ocorreu, ao contrário, conforme dispõem a lei “cabendo à empresa o ônus da prova em contrário”.

De acordo com o relatório fiscal, o que motivou a utilização do arbitramento para o cálculo das contribuições previdenciárias foi a verificação que:

- O Livro Razão e o Diário, dos anos de 2008 e 2009, não contabilizava em títulos próprios todos os custos relativos à obra.
- Foi apresentado livros contábeis que não atendiam as formalidades legais.
- Ficou demonstrado que as remunerações declaradas em GFIP específica de obras era insuficientes para a realização de todos os serviços, levando a inferência que não houve recolhimento da totalidade das contribuições previdenciárias.
- Não foi contabilizado em títulos próprios todos os custos relativos a obra.

O relatório fiscal detalha a forma como foi feita a conferência para determinar se as remunerações declaradas em GFIP eram ao menos “compatível” com os documentos apresentados e com a metragem da obra de construção civil realizada. Os cálculos apontam uma expressiva diferença entre o que seria “razoável” obter e o que foi efetivamente declarado, obtendo, no melhor cálculo menos de um quarto do valor provável de remuneração de mão de obra.

Intimada a empresa a comprovar a mão de obra utilizada (própria e terceirizada), não respondeu satisfatoriamente.

Especificamente sobre esse ponto, a impugnação questiona que para o cálculo feito foi utilizado valores de empresas cujas atividades não estão incluídas na composição da CUB, logo os valores obtidos estão equivocados e afirma que a tecnologia utilizada na obra envolveu pouca mão de obra.

O relatório da informação fiscal da diligência assim se pronuncia:

1.6) Ficou demonstrado que o baixo custo unitário de mão de obra apresentado, decorreu da não comprovação da mão-de-obra terceirizada utilizada na maioria dos serviços executados na obra (inexistência de declaração em GFIP) e, ainda, que não há nas GFIP's, específicas da obra, mão-de-obra própria alocada nas competências e funções que seriam necessárias para a execução dos serviços contratados. A somatória das notas fiscais emitidas sem comprovação de alocação de mão-de-obra totalizou R\$ 4.213.163,05 (quatro milhões, duzentos e treze mil, cento e sessenta e três reais e cinco centavos);

2) Diante destes indicativos, por mais que a empresa pretenda se justificar, é inegável a utilização de mão-de-obra não declarada. **Não existe possibilidade prática de se executar uma obra com mais de 24.000 m2 de área construída com custos unitários de mão-de-obra tão baixos. Isso é irreal e fictício. Não existe gerenciamento eficaz, nem técnica construtiva, nem utilização de equipamentos com capacidade de gerar e justificar custos tão baixos de mão de-obra. A única forma de se obter custos tão baixos é declarar apenas parte da remuneração dos trabalhadores utilizados na obra e, em consequência, não recolher integralmente as contribuições previdenciárias devidas, decorrentes da execução da obra de construção civil;**

(grifos não originais)

A decisão de piso afirma que não há no trabalho a citada incoerência pois o fiscal realiza esse cálculo para “estimar” a capacidade de executar todos os serviços pela empresa, não importando para tal fim, ser ou não inserido na composição da CUB. Essa diferenciação só vai importar no momento de estimar, por arbitramento, a base de cálculo das contribuições.

No recurso, a motivação apresentada foi idêntica a já apreciada pela instância inferior.

Em conclusão, **o objetivo único dos cálculos realizados era justamente para que o contribuinte “justificasse” como conseguiu obter um custo tão baixo de utilização de mão-de-obra.** Na impugnação, o contribuinte tangencia o assunto, demonstrando “supostamente” alguma incongruência no cálculo, mas foge ao ponto central, **demonstrar quais seriam as “modernas técnicas de construção”, capazes de tal redução nos custos.** Isso não foi demonstrado quando intimado pelo fiscal, nem na impugnação apresentada.

Esse motivo, por si só, já justifica a aplicação do disposto no §4º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, o arbitramento da base de cálculo da contribuição social devida. Mas o relatório fiscal apura também a incorreta contabilização de custos e afirma que:

6.8) Analisando o procedimento contábil adotado pela empresa, a partir da competência 11/2009, se verifica que **não foi criado um centro de custo específico para a obra sob ação fiscal e, sim, criada uma nova conta contábil** - 1.03.02.002.001 Edificações Hotel IBIS - onde foram juntados indevidamente lançamentos de obras diversas (Hotel Íbis e CD São Carlos), para em um segundo momento, através de um artifício contábil, extrair desta conta parcelas de custos da obra CD São Carlos;

(...)

6.13) Da leitura do quadro acima, a par dos outros vícios já citados, se verifica que a empresa, mesmo tendo criado subcontas específicas para parcela dos lançamentos relativos aos custos da obra sob ação fiscal, reclassificou lançamentos de parte das notas de prestação de serviços em contas impróprias, (aquisição de material, despesas gerais e outros serviços). Também se constata não existir subconta específica da obra, relativa a retenção de 11% incidente sobre os valores brutos das notas fiscais emitidas pelos prestadores de serviços (valores contabilizados genericamente na conta 2010302002001 – INSS Seguridade Social). Diante das irregularidades apontadas, configuradas como infração a obrigação legal de contabilizar em títulos próprios e por obra de construção civil, foi lavrado o Auto de Infração 37.287.117-8; (grifos não originais)

O relatório fiscal da diligência, apreciando as informações da impugnação assim relata:

Não há qualquer equívoco por parte do Auditor Fiscal. A empresa se limita a tentar justificar diferenças de saldos contábeis apontadas no relatório fiscal e **não aborda o principal motivo que deu origem a lavratura do Auto de Infração, qual seja a não contabilização em títulos próprios,** conforme demonstrado nos itens 6.11, 6.12 do Relatório Fiscal e no item 6.13 aqui reproduzido: “Da leitura do quadro acima, a par dos outros vícios já citados, se verifica que a empresa, mesmo tendo criado subcontas específicas para parcela dos lançamentos relativos aos custos da obra sob ação fiscal, reclassificou lançamentos de parte das notas de prestação de serviços em contas impróprias, (aquisição de material, despesas gerais e outros serviços)”. Os argumentos da empresa também não afastam a conclusão citada no item 6.8 do Relatório Fiscal, a seguir reproduzida “Analisando o procedimento contábil adotado pela empresa, a partir da competência 11/2009, se verifica que **não foi criado um centro de custo específico para a obra sob ação fiscal e, sim, criada uma nova conta contábil** - 1.03.02.002.001 Edificações Hotel IBIS - onde foram juntados indevidamente lançamentos de obras diversas (Hotel Íbis

A decisão da DRJ reafirma que a contabilização se utilizou de títulos impróprios

De acordo com o Relatório Fiscal, e também confirmada pela impugnante, a empresa se utiliza de contas genéricas, a exemplo de “Despesas Gerais” e “Outros Serviços”, o que já estaria a configurar a não escrituração dos fatos geradores de contribuições sociais, para os serviços de construção civil, em contas próprias.

Não resta dúvida, ainda, a contabilização em títulos impróprios em relação aos lançamentos de serviço de plantio de grama, de construção de poço, de execução de caixa d'água, de locação de máquinas, e de serviço de terraplanagem na conta “Aquisição Materiais”, vez que esta conta em nada corresponde ao fato contábil de prestação de serviços por terceiros.

Analisando os Livros Contábeis, cópias em defesa, não há conta específica para as retenções de 11% (onze por cento) relativamente aos serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, com correspondência com os valores brutos dos serviços prestados e com o valor líquido a pagar, mas somente a contabilização dos valores pagos de INSS, sem ficar demonstrado, portanto, em títulos próprios, a origem dos fatos geradores. Todos os outros aspectos menores relatados pelo contribuinte na impugnação são apreciados na decisão da DRJ, que confirma que havia motivo suficiente para determinar o uso do arbitramento dos custos de mão de obra.

Ora, ainda que aspectos menores do assunto possam ser questionado, não há nas afirmações e documentos demonstrados pelo contribuinte prova que não houve contabilização em títulos impróprios. Assim restam configurados dois motivos que, isoladamente, já seriam suficientes à justificar a utilização do arbitramento na determinação das contribuições sociais previdenciárias devidas.

Concomitância de penalidades

A recorrente alega a bis in idem da multa aplicada no presente processo (penalidade por descumprimento de obrigação acessória) com a multa de 75% (multa de ofício), aplicadas nos lançamentos dos créditos principais (37.287.116-0, 37.287.119-4, 37.287.121-6)

A decisão recorrida afirma que são multas distintas.

A multa de ofício de 75% é aplicada sobre os lançamentos dos créditos tributários constituídos por lançamento de ofício, nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 e do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, e decorre do descumprimento da obrigação principal de, no caso de tributo por homologação, fazer o cálculo do montante devido, o recolhimento e a declaração.

Já a multa prevista no art. 32, II da Lei nº 8212, de 1991, decorre do descumprimento da obrigação acessórias de fazer ou não fazer no interesse da administração (art. 113, §2º do CTN).

São, portanto, lançamentos que se referem a fatos geradores distintos e condutas distintas. O primeiro refere-se a ausência de recolhimento das contribuições devidas. Tal situação gerou os lançamentos para exigência de obrigação principal com a respectiva multa. O segundo refere-se à obrigação de escriturar em títulos próprios de sua contabilidade os fatos geradores dos tributos devidos.

No primeiro tem-se uma obrigação de dar (pagar as contribuições devidas) e no segundo uma obrigação de fazer (escriturar em livros próprios), de forma que o fato de a empresa ser autuada numa mesma ação fiscal pelo descumprimento da obrigação principal não impede que seja também autuada pelo descumprimento da obrigação acessória, razão pela qual não há que se falar em 'bis in idem' no presente caso.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por CONHECER o recurso, rejeitar a preliminar, e no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias