



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.008018/2008-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-012.548 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de março de 2024
Recorrente DAROS ENGENHARIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 18/12/2008

DEVER DE LANÇAR EM TÍTULOS PRÓPRIOS DADOS CONTÁBEIS

A empresa está obrigada a registrar em sua contabilidade, em títulos próprios e de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas e os totais recolhidos, sob pena de aplicação de multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Duarte Firmino, Gregorio Rechmann Junior, Rodrigo Rigo Pinheiro, Francisco Ibiapino Luz (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Ana Claudia Borges de Oliveira.

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-012.548 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11516.008018/2008-21

Relatório

I. AUTUAÇÃO

Em 18/12/2008, precisamente às 11:42, foi constituído o Crédito Tributário ao amparo do Auto de Infração DEBCAD n.º 37.172.838-0, no valor de R\$ 12.548,77, em decorrência de descumprimento de obrigação acessória previdenciária de fazer, CFL 34, nos termos em que encerra a autuação, conforme fls. 2 e ss.

Referida exação está instruída com relatório circunstanciando o fato e aplicação do direito, fls. 12 e ss, sendo precedida de fiscalização tributária previdenciária, conforme Mandado de Procedimento Fiscal n.º 0920100.2008.00571, fls. 20 e ss.

O lançamento das contribuições patronais foi constituído ao amparo do PAF 11516.008015/2008-98, tendo o deslinde do contencioso resultado final desfavorável ao contribuinte, conforme Acórdão n.º 2401-02.359 deste Conselho em 17/04/2012.

Em apertada síntese, a *ratio essendi* do lançamento é a seguinte, fls. 2:

Deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, conforme previsto na Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, II, combinado com o art. 225, II, e parágrafos 13 a 17 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99.

O processo administrativo fiscal está instruído com cópias das documentações fiscalizadas, fls. 28 e ss.

II. DEFESA

O contribuinte, por seu advogado representado, apresentou impugnação a fls. 44 e ss, em que questiona o método de apuração do lançamento, apresentou suas teses de defesa e pugnou, ao final, pela improcedência da exação, juntando também diversas cópias de documentos, conforme fls. 116 e ss.

III. DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília/DF julgou em 21/09/2010 a impugnação improcedente, conforme Acórdão nº 03-39.178, fls. 278 e ss, conforme ementa abaixo:

Deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, constitui infração à legislação previdenciária.

O contribuinte foi notificado da decisão *a quo* em 21/10/2010, fls. 292/296.

IV. RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 19/11/2010 o recorrente apresentou Recurso Voluntário, fls. 298 e ss, em que novamente apresenta seu descontentamento com o arbitramento e o método de aferição utilizado na exação, assim sendo, aproveita-se o relatório da decisão de primeiro grau, para expor a mesma tese já utilizada na impugnação.

I - Da ilegalidade do arbitramento

Alega a Impugnante que o arbitramento das contribuições para a seguridade social pressupõe a ausência de registro ou a existência de vícios substanciais na contabilidade, que inviabilizem a identificação do movimento real de remuneração dos segurados a serviço do contribuinte. Assim, trata-se de medida excepcional, que só deve ser utilizada em hipótese de erro substancial na contabilidade.

Que, no presente caso, os supostos vícios contábeis apontados, além de não afetarem ou prejudicarem a aferição do movimento real de remuneração dos segurados a serviço da Impugnante, estão longe de serem considerados substanciais. São irregularidades sanáveis e sem nenhuma relação com o fato gerador ou com a base de cálculo das contribuições sociais incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, trabalhadores autônomos ou trabalhadores avulsos;

Que, no que tange aos itens 4 a 8 do relatório, nos quais a Autoridade Fiscal traz algumas divergências entre a data do registro das operações na Conta Caixa e a data efetiva do pagamento das despesas, todos os registros aconteceram dentro da competência devida e de forma alguma influenciam na apuração das contribuições cobradas da empresa;

Ressalta que, conforme entendimento jurisprudencial, se os vícios são passíveis de correção, não há que se falar em documentação imprestável ou arbitramento;

No item 9, a fiscalização menciona dois pagamentos feitos em 17/07/2006, no valor de R\$236,21 e R\$21,50, que, apesar de terem sido registrados oportunamente, foram efetuados por meio de Internet Banking na conta-corrente da sócia Caroline Daros, entendendo que tais operações teriam ferido o princípio da entidade, o qual estabelece que o patrimônio dos sócios não pode se misturar ao da empresa; porém, o pagamento pela sócia de duas contas que juntas totalizam R\$ 257,71, dentro de uma empresa que realizou, entre os anos de 2003 e 2007, mais de dez mil lançamentos contábeis, não pode ser considerado relevante para fins de tornar imprestável a sua escrita contábil;

Que a fiscalização presumiu a ocorrência de irregularidades em sua contabilidade, em relação à folha de pagamento ou à utilização de mão de obra própria na construção do Comercial Kosmos; entretanto não logrou demonstrá-las;

Nos itens 10 e 11, menciona o fato de que a Impugnante, mesmo após ter efetuado vários pagamentos, contabilizou saldo credor na Conta Caixa, no valor de R\$8.550,24; entretanto, a justificativa para que o caixa apresentasse tal saldo credor entre os dias 10/10/2006 e 16/10/2006, encontra-se nos lançamentos que relaciona (item 19 da Impugnação), e, mesmo que existam tais divergências, todas as operações foram registradas dentro da competência devida, e de forma alguma influenciaram na apuração das contribuições cobradas da empresa;

No mesmo sentido, irrelevantes as divergências indicadas nos itens 12 e 13, cujas alterações não acarretariam em qualquer prejuízo ao fisco, na medida em que a Impugnante é tributada com base no lucro presumido.

Que a Nota Fiscal emitida pela IDL Empreiteira de Mão de Obra, no valor de R\$23.282,23, foi contabilizada, por engano, no custo da obra do Comercial Kosmos pertencendo ao Comercial Daros, entretanto, tal equívoco pode ser facilmente corrigido através do estorno do lançamento, debitando Ajustes de Exercícios Anteriores e creditando o Custo da Obra do Comercial Kosmos;

Com relação aos cheques elencados no item 14, foram sacados diretamente no caixa do Banco do Brasil, para suprimento de caixa da empresa, conforme extratos da conta, em anexo. O que ocorreu, na verdade, foi o simples preenchimento incorreto da cópia de cheques. Assim, na medida em que o pagamento não se deu por compensação em conta-corrente, não há como precisar que os valores foram repassados à pessoa física "Oswaldo" ou à IDL Empreiteira de Mão de Obra;

A contabilização da Nota Fiscal n. 1048 em duplicidade (uma vez pelo valor bruto e outra pelo líquido), resultou de erro operacional no momento da escrituração, podendo ser facilmente corrigido por meio de Retificação de lançamentos contábeis;

Ressalta que a falha na escrituração ao registrar os custos da Residencial José Daros. Com na conta referente ao Comercial Kosmos refere-se a simples incorreção na alocação dos lançamentos na conta contábil adequada, o que não acarreta em qualquer repercussão para fins de tributação, na medida em que tais contas são patrimoniais e do mesmo Subgrupo.

II - Da Obrigatoriedade de adotar o CUB vigente ao tempo do Fato Gerador

Dispõe que, embora a obra tenha sido executada quase que integralmente nos anos de 2006 e 2007, quando o CUB variou de R\$ 627,08 a R\$ 980,00, o arbitramento foi realizado com base no CUB vigente em outubro de 2008, no valor de R\$1.156,36, implicando no aumento indevido do montante do crédito tributário;

Que o cálculo do tributo deve refletir essa variação, devendo ser revisto, porque o fato gerador da contribuição, como se sabe, é o pagamento ou creditamento do salário ou da remuneração, que ocorreu quando da prestação dos serviços e não no momento do lançamento do tributo.

III - Da base de Cálculo Efetiva do Tributo

Ressalta que possui apenas dois sócios, remunerados por meio de pró-labore, e não possui empregados registrados em seu nome;

Que as obras de construção civil foram executadas por meio de terceirização de mão de obra, mediante assinatura de contratos de empreitadas, com a utilização de material próprio;

Em tais casos, a empresa, como contratante, tem apenas a obrigação de promover a retenção de 11 % do valor bruto da nota fiscal ou da fatura da prestação de serviços, recolhendo a importância retida, em nome da empresa cedente da mão de obra, o que vem sendo rigorosamente cumprido, nos moldes do art. 31, da Lei Federal n.º 8.212/91.

Informa que todos estes fatos foram esclarecidos e comprovados durante a fiscalização, mediante apresentação dos documentos solicitados, impondo-se, assim, o cancelamento do presente auto de infração.

IV - Do não cabimento da Multa Isolada

Alega não ser cabível, no presente caso, a cominação da multa prevista no art. 92 da Lei n.º 8.212/91, uma vez que tal multa pressupõe a inexistência de outra penalidade expressamente cominada ao contribuinte, E, no caso, o contribuinte já foi submetido à cominação da multa de ofício prevista no art. 35 da referida Lei.

Ao final requer:

Ante o exposto, requer-se, respeitosamente, a Vossa Senhoria:

- a) o recebimento e o processamento do presente recurso voluntário, tempestivamente apresentado, nos termos do disposto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972 e art. 305, § 1º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99;
- b) a reforma da decisão recorrida e, por conseguinte, o cancelamento do auto de infração, tendo em vista (i) a ilegalidade do arbitramento e/ou (ii) a prova de que a Recorrente recolheu todas as contribuições sociais incidentes sobre o pagamento da mão-de-obra própria utilizada em seus empreendimentos; alternativamente, caso mantido o lançamento, requer-se o provimento do recurso, determinando-se o re-cálculo do crédito tributário considerando CUB vigente no momento da ocorrência do fato gerador e/ou para fins de exclusão da multa prevista no art. 92 da Lei Federal n.º 8.212/1991.

V. ALEGAÇÃO DE DECISÕES ADMINISTRATIVAS FAVORÁVEIS

Posteriormente, foi apresentada petição em 13/08/2013, fls. 344 e ss, em que informa decisões posteriores deste Conselho e favoráveis ao recorrente, quanto à adoção de método de aferição indireta, conforme abaixo transcrito:

2. O crédito tributário foi apurado por arbitramento, mediante aplicação da metodologia de apuração indireta da mão-de-obra tendo por base o Custo Unitário Básico (CUB) da construção civil, "[...] em função da desconsideração do custo de mão-de-obra contabilizado pelo contribuinte, tendo em vista que a empresa não registrou o movimento real das despesas efetuadas para as obras".

3. Ambas as empresas, outrossim, apresentaram impugnações, as quais foram denegadas pela DRJ Florianópolis. Em ato contínuo, foram interpostos os competentes Recursos Voluntários a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em um total de oito.

4. Destes, sete foram distribuídos à Quarta Câmara, dentre os quais quatro relativos à Daros Construções e Edificações Ltda (processos n.º 11516.008127/2008-49; 11516.008131/2008-15; 11.516.008129/ 2008-38; 11516.008130/2008-62), julgados de forma definitiva em 13/03/2013, com acórdão publicado em 22/05/2013 (transitado em julgado), anulando os autos de infração, conforme ementa que segue:

(...)

Diante disso, requer a juntada do acórdão em anexo (doe. 01), bem como que o referido precedente seja levado em consideração quando da análise dos recursos relativos à empresa Daros Edificações Ltda, tendo em vista que se tratam acerca dos mesmos fatos (mesma fiscalização e mesmo procedimento de apuração do crédito tributário).

VI. CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Em 01/02/2023 este Conselho converteu o julgamento em diligência, conforme Resolução n.º 2402-001.187, para, entre outros:

- a) informar se aquelas autuações de lavra também em 12/12/2008, cujo resultado foi favorável à recorrente, tal como alegado, possuem mesmo racional, bem como também se entende aplicável aos demais casos, além de solicitar quadro esquemático atinente aos processos;
- b) Considerando o registro na resolução de informação dada durante a sessão quanto ao êxito na execução fiscal daqueles créditos constituídos para as contribuições patronais, **inclusive com produção pericial**, informar se houve trânsito em julgado.

Intimada a prestar esclarecimento quanto aos termos da resolução, fls. 1.077/1.083, a recorrente apresentou resposta, fls. 386/1.076, constando cópia de laudo pericial; fls. 989/1.010, as principais peças relativas à execução fiscal, **com registro de trânsito em julgado favoravelmente ao executado** pelo reconhecimento de nulidade do lançamento, por entender a Justiça inexistir erros contábeis insanáveis de modo a justificar o arbitramento, fls. 1.011/1.056 e 1.057/1.074; quadro esquemático das fiscalizações e autuações realizadas no período, fls. 1.075/1.076.

A autoridade tributária produziu relatório, fls. 1.085/1.090, concluindo, entre outros, que aqueles processos julgados favoravelmente ao contribuinte são objeto de outra fiscalização simultânea e se referem a obra diversa “Edifício Comercial Daros”, inexistindo relação entre ambas.

Após intimado a recorrente se manifestou a fls. 1.098/1.099, destacando que a perícia apresentada nos embargos à execução se debruçou sobre os mesmos fatos aqui discutidos, donde requereu o provimento do recurso interposto.

É o relatório!

Voto

Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, Relator.

O recurso já foi admitido na resolução, fls. 373/380.

O recorrente se insurge contra a aferição indireta realizada para fins de cálculo das obrigações principais, **todavia esses créditos são alheios ao presente contencioso, que discute o lançamento de multa.**

Combate também a aplicação da multa isolada prevista no art. 92 da Lei n.º 8.212, de 1991, **donde passo a examinar a argumentação.**

Para compreensão da alegação recursal, passa-se aqui também partes do texto:

(Fls. 332)

59. Por fim, cumpre ressaltar que é incabível, no presente caso, a cominação da multa prevista no art. 92 da Lei Federal n.º 8.212/1991:

(...)

60. Tal multa pressupõe a inexistência de outra penalidade expressamente cominada ao contribuinte, o que não é o caso, na medida em que o contribuinte já foi submetido à cominação da multa de ofício prevista no art. 35 da Lei Federal n.º 8.212/1991.

Conforme autuação, trata-se de descumprimento de obrigação tributária, traduzida no art. 32, II da Lei n.º 8.212, de 1991, são os chamados deveres instrumentais que permitem o exercício da fiscalização, conforme abaixo transcrito:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

A desobediência ao dispositivo legal acima leva à aplicação da multa isolada prevista no art. 92 c/c art. 102, abaixo:

Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.

Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

Conforme a exação, as irregularidades apontadas, que ensejaram a aplicação da multa em razão do descumprimento da obrigação legal, estão abaixo descritas:

4 - A empresa apresentou contrato com a IDL Empreiteira de Mão de Obra Ltda, CNPJ 00408486/0001-00, para execução dos serviços de edificação do Comercial Kosmos, no valor de R\$ 500.000,00, contrato assinado em 28 de fevereiro de 2005. A contabilização das despesas com a mão de obra foram lançadas na conta 1.1.02.01.01.01.001-Obras em andamento. Ao analisarmos as notas fiscais emitidas e os valores contabilizados, constatamos várias divergências entre os valores das notas fiscais e a contabilização efetuada. Como exemplo, nas páginas 64 do livro Razão, na data de 04/09/06, foram contabilizadas no custo da obra, a nota fiscal número 1048, no valor de R\$ 13.382,17 e R\$ 16.759,13, quando a nota fiscal apresentada é de R\$ 16.759,13 emitida em 30/08/06, portanto foi lançada duas vezes no custo da obra, pelo seu valor bruto e também pelo valor líquido. Quanto a nota fiscal 1279 emitida em 30/01/07, no valor de R\$ 14.573,16 não localizamos o pagamento da mesma, nem na conta Caixa e nem conta Banco, bem como não constatamos o seu lançamento na conta 1.1.02.01.01.01.001- Obras em Andamento. A empresa efetuou a retenção dos 11% para o Instituto Nacional do Seguro Social sobre a mão de obra estipulada na nota fiscal 1279, emitida em 30/01/07 no valor de R\$ 1.603,05 e não efetuou o lançamento em títulos próprios de sua contabilidade, pois a retenção não foi lançada na conta 2.1.03.01.009- INSS S/Terceiros página 280 do Livro Razão de 2007 e a nota fiscal não foi lançada no custo da obra do Comercial Kosmos conta 1.1.02.01.01.01.001- Obras em andamento página 93 do Razão ano 2007.

5 - A partir do ano de 2006 a empresa começou a contabilizar na conta 1.1.02.01.01.02.200- Obras em Andamento- as despesas efetuadas com a obra do

Residencial José Daros. Apresentou contrato de mão de obra, também com a IDL Empreiteira de Mão de Obra para a edificação do mesmo, no valor de R\$ 560.000,00, assinado em 20/03/07. As notas fiscais começaram a ser emitidas a partir de maio de 2007 e portanto deveriam ter sido lançadas, a partir desta data, na conta 1.1.02.01.01.01.02.200- Obras em Andamento referente a obra José Daros, mas todas as notas fiscais de mão de obra, foram lançadas no custo da obra do Comercial Kosmos, conta 1.1.02.01.01.01.001-Obras em Andamento. As seguintes notas fiscais não foram lançadas em títulos próprios da contabilidade:

| NF | Data | Valor |
|------|-------------|-----------|
| 1502 | 30/05/07 | 12.986,50 |
| 1509 | 29/06/07 | 11.160,60 |
| 1514 | 31/07/07 | 9.091,50 |
| 1522 | 30/08/07 | 14.388,16 |
| 1527 | 28/09/07 | 5.000,00 |
| 1533 | 31/10/07 | 5.000,00 |
| 1537 | 30/11/07 | 5.000,00 |
| 1543 | 20/12/07 -. | 5.000,00 |

A multa foi aplicada conforme a regulamentação dos dispositivo legais em exame, dada no art. 283, inciso II, alínea "a" do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, **no valor de R\$ 12.548,77(Doze mil, quinhentos e quarenta e oito reais, setenta e sete centavos)**, atualizado pela Portaria MPS/MF 77 de 11/03/08:

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003)

(...)

II - a partir de R\$ 6.361,73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos) nas seguintes infrações: (grifo do autor)

a) **deixar a empresa de lançar mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;**(grifo do autor)

É de se destacar que se trata a autuação de aplicação de MULTA ISOLADA, em razão de claras irregularidades de lançamento contábil e dentro dos estritos limites legais e normativos. Portanto, em que pese a ampla argumentação recursal quanto ao arbitramento do salário de contribuição, utilizado no contexto da fiscalização realizada para apuração tributária e que resultou em outros lançamentos, **entendo correta a punição pecuniária aplicada, que nada se excedeu aos limites e imposições legais.**

Voto por negar provimento ao recurso voluntário interposto.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino