



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 14041.000161/2009-78  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 2002-006.341 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 27 de maio de 2021  
**Recorrente** VIA ENGENHARIA S. A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/09/1997 a 30/11/1998

DECADÊNCIA.

Questão decidida pela CSRF, não admite reanálise.

SOLIDARIEDADE.

A matéria deve ser combatida, de forma eficaz, alegações genéricas não são suficientes.

MULTA.

Não só o tributo como a penalidade pecuniária são objetos da obrigação tributária principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros Diogo Cristian Denny e Mônica Renata Mello Ferreira Stoll.

(documento assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Virgílio Cansino Gil - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (Presidente), Virgílio Cansino Gil, Thiago Duca Amoni e Diogo Cristian Denny.

**Relatório**

Trata-se de retorno dos autos ao colegiado, em cumprimento de Mandado Judicial (e-fls. 263/270), para julgamento das razões meritórias do Recurso Voluntário (e-fls. 92/102).

Em razão da riqueza de detalhes, adoto o relatório da r. DRJ, que assim diz:

*Trata-se de Auto de Infração de Obrigação Principal — ATOP, lavrado em nome do contribuinte em epígrafe, sob DEBCAD n.º 37.210.016-3, em 03/02/2009, no qual foram incluídas as contribuições previdenciárias relativas a parte segurados, além dos juros e multa correspondentes, totalizando o crédito tributário no valor de R\$ 20.971,76. O período fiscalizado é de 03/1996 a 03/2001, sendo que o lançamento abrange a(s) competência(s) 09/1997 a 11/1998.*

*O Relatório Fiscal de fls. 25/33 informa que o presente lançamento é realizado em substituição as Notificações de Lançamento de Débito — NFLD, n.º 35.019.609-5 e 35.019.608-7, lavradas em nome do contribuinte Via Engenharia S/A. Referidas notificações foram anuladas pelo Conselho de Recursos da Previdência Social — CRPS por erro de fundamentação legal.*

*A anulação das NFLD mencionadas foi cientificada à Via Engenharia S/A a partir de 18/02/2004, de forma, que, considerando o disposto no artigo 173, II, do CIN, a Fazenda Pública pode constituir o crédito em epígrafe em até 5 anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Nas notificações julgadas nulas considerou-se a existência da responsabilidade solidária entre os prestadores (e subempreiteiros) e o tomador de serviços por cessão de mão-de-obra (Via Engenharia S/A), diante da ausência de recolhimentos pelos prestadores e em razão de o tomador não ter apresentado os documentos de elisão da responsabilidade solidária (folha de pagamento, GFIP, GRPS/GPS, etc).*

*As NFLD foram julgadas nulas por erro de fundamentação legal, já que estavam amparadas somente no artigo 30, VI da Lei 8.212/91, e deveriam, no caso de solidariedade de subempreitada, estar fundamentadas também no artigo 124, I, do Código Tributário Nacional — CTN. Isto porque o artigo 30, VI, da Lei 8.212/91, à época do período lançado, não tratava de subempreitada, tratando apenas de cessão de mão-de-obra. Assim, para aquela parcela do débito, a fundamentação legal seria a aplicação da solidariedade em razão da existência de interesse em comum na situação que constitui o fato gerador, prevista no artigo 124, I, do CTN.*

*O Relatório Fiscal informa ainda que os fatos geradores foram verificados mediante análise dos seguintes elementos: Livros Diário e Razão, Notas Fiscais de serviço/faturas, Contratos de prestação de serviços, Folhas de Pagamentos e Guias de recolhimento de prestadores de serviço/subempreiteiros, contas correntes de prestadores de serviço/subempreiteiros, Declarações de existência de contabilidade formalizada dos prestadores de serviço/subempreiteiros, apresentados pela empresa Via Engenharia S/A na ocasião da lavratura das NFLD substituídas.*

*Nas NFLD substituídas também consta planilha, na qual foram relacionados os pagamentos de faturas/notas fiscais de prestadores de serviço de mão-de-obra e subempreiteiras, contendo informações referentes à data do pagamento, conta em que foi efetuado o lançamento, centro de custo, valor da nota fiscal/fatura, observações sobre o serviço prestado, número da nota fiscal/fatura, prestador de serviço/CNPJ, percentual aplicado sobre o valor da*

*nota fiscal, salário de contribuição apurado, abatimento de eventuais salários de contribuição contidos em guias apresentadas e salário de contribuição do débito apurado.*

*A empresa Via Engenharia S/A foi intimada a apresentar as Guias de Recolhimento e folhas de pagamento ou GFIP referentes aos pagamentos constantes da planilha, com fins de elidir a responsabilidade solidária. Também foi oportunizada a referida empresa a apresentação de outros elementos, caso discordasse dos percentuais aplicados para efeitos de aferição do salário de contribuição.*

*Em análise dos conta-correntes dos prestadores de serviços, verificou-se que a maior parte não apresentava recolhimentos compatíveis com os serviços prestados e outros sequer apresentavam recolhimento.*

*Não foram incluídos para efeito de aferição indireta os prestadores de serviços que apresentaram recolhimento compatível com os valores das notas fiscais/faturas, desde que a natureza dos mesmos permitia a apresentação de uma guia de recolhimento genérica com recolhimento englobado no CGC/CNPJ, e os prestadores de serviços que, mesmo tendo apresentado guia de recolhimento com valor inferior ao previsto, apresentaram declaração de contabilidade firmada pelo responsável pela empresa e pelo contador. Por fim, foram abatidos do débito os recolhimentos efetuados por aqueles prestadores que apresentaram recolhimentos inferiores e não houve apresentação de declaração de contabilidade.*

*Na substituição dos débitos anulados, foram excluídos os períodos em que as prestadoras de serviço eram optantes pelo SIMPLES e os levantamentos atinentes a prestadores de serviço que, no período, tiveram seus débitos incluídos no REFIS.*

*Portanto, diante da não elisão da responsabilidade solidária, o presente débito foi apurado por aferição indireta, sendo que o salário de contribuição foi calculado aplicando percentuais sobre os valores das notas fiscais/faturas, conforme detalhado as fls. 24/25 dos autos.*

*No que concerne à responsabilidade solidária, o Relatório Fiscal acrescenta que, conforme artigo 896 do Código Civil, a mesma não se presume, resulta da lei ou da vontade das partes. No caso, o arbitramento pelo faturamento para apurar a base de cálculo das contribuições previdenciárias, na hipótese de fiscalização de prestadores de serviços mediante cessão de mão-de-obra, está previsto no artigo 33 da Lei 8.212/91. O procedimento previsto no diploma legal foi detalhado, na época do lançamento, na OS/INSS/DAF nº 176/1997 e, antes, pela OS/INSS/DAF no 83/1993.*

*Para o período anterior a vigência da Lei 9.528/97, a solidariedade de débitos de subempreiteiros está fundamentada no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional. A partir da Lei 9.528/97, o fundamento legal da solidariedade de débitos de subempreiteiros passa a ser o artigo 30, inciso VI, da Lei 8.212/91.*

*Em relação à solidariedade de débitos de empresas contratantes de serviços por cessão de mão-de-obra, seu fundamento legal, para os fatos geradores ocorridos até 01/1999, é o artigo 31 da Lei 8.212/91.*

*Consta, as fls. 34/35, Termo de Sujeição Passiva Solidária, cientificado em 11/02/2009 ao sujeito passivo solidário S. S dos Santos Diniz ME, 02.049.321/0001-06, conforme documento de fls. 36, juntamente com o Auto de Infração sob comento.*

*Em 18 de março de 2009, a empresa Via Engenharia S/A apresentou defesa tempestiva, na qual resume em algumas páginas o procedimento e o lançamento fiscal, e alega, em síntese:*

*- que, no presente caso, aplica-se a Súmula Vinculante n.º 8, do Supremo Tribunal Federal — STF, segundo a qual são inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que conferiam o prazo decadencial e prescricional de 10 anos.*

*- que as decisões que anularam as NFLD anteriores por vício formal se tornaram definitivas em 31 de outubro de 2003, uma vez que da decisão não cabiam mais recursos;*

*- que as decisões de nulidade se tornaram definitivas nas datas em que foram prolatadas, visto serem irrecorríveis, conforme informa a carta de ciência enviada ao impugnante em fevereiro de 2004;*

*- que como não cabiam mais recursos dos acórdãos, eles se tornaram definitivos na data em que foram proferidos, 31/10/2003, de forma que o prazo para substituição das NFLD esgotou-se em 30 de outubro de 2008;*

*- que os fatos geradores ocorreram no período de 1996 a 1999 e que as NFLD anuladas foram lançadas apenas contra o devedor solidário e não contra o contribuinte.*

*Dessa forma, não pode haver lançamento contra o contribuinte relativo a período superior ao período de 5 anos.*

*- que, se o crédito não pode ser constituído contra o contribuinte, não há solidariedade a ser exigida no presente caso;*

*- que não é possível a aferição indireta contra a impugnante, uma vez que sua contabilidade é regular e não há, no caso, pela legislação em vigor ao tempo dos fatos geradores, solidariedade em obrigação acessória;*

*- que não pode haver cobrança de multa contra devedor solidário;*

*- que as NFLDs foram anuladas por vício formal, e que, portanto, deveriam ser substituídas em 5 anos contados da data em que se tornaram definitivas as decisões de nulidade;*

*- que as decisões de nulidade se tornaram definitivas na data em que foram prolatadas, e não na data da ciência ao contribuinte, pois que, das mesmas, não cabiam mais recursos, conforme exposto na carta de intimação enviada ao contribuinte;*

- que, como as decisões foram proferidas em 31 de outubro de 2003, a contagem do prazo previsto no inciso II do artigo 173 do CTN deve ser iniciada nesta data;
- que, como o presente auto de infração foi lançado em 3 de fevereiro de 2009, neste momento o crédito já havia decaído;
- que os créditos encontram-se decaídos, também, em razão da ausência de lançamento, até a data de 3 de fevereiro de 2009, em relação ao contribuinte do tributo;
- que os créditos anteriormente discutidos foram lançados somente em nome da ora impugnante, mera responsável tributária, e que somente em 2009 houve o lançamento contra o contribuinte;
- que, assim, o crédito tributário só foi constituído contra o contribuinte em 2009, estando decaído pelo decurso de mais de 10 anos desde a data dos fatos geradores (1996 a 1999);
- que, estando decaído o crédito em relação ao contribuinte, inexistente obrigação tributária, estando o crédito decaído também em relação ao sujeito passivo solidário, ora impugnante.
- que não possui o credor solidário a obrigação de manter em sua contabilidade as folhas de pagamento ou registro de documentos relativos a funcionários das empresas que contrata;
- que o artigo 148 do CTN limita o cálculo do tributo por arbitramento em caso de apresentação de esclarecimentos ou documentos que não mereçam fé, o que não é o caso dos autos;
- que o arbitramento só pode ser utilizado mediante a desclassificação de documentos ou da contabilidade da empresa, o que não foi feito no presente caso;
- que o devedor solidário não é responsável pelo pagamento de contribuições devidas a terceiros, conforme artigo 22 da Instrução Normativa n.º 18, de 11 de maio de 2000; - que é incabível a cobrança de multa, que possui caráter punitivo, e não moratório, a qual deve ser imposta ao contribuinte, conforme decisões judiciais citadas;

Ao final, requer seja o lançamento julgado nulo, reconhecendo-se a decadência do crédito, por ter sido lançado depois de decorridos 5 anos da decisão que anulou o lançamento anterior, por ter decaído o crédito em relação ao contribuinte, inexistindo obrigação tributária; e também seja declarado nulo o lançamento em razão da impossibilidade de utilização da aferição indireta assim como seja declarada nula a cobrança da multa.

O resumo da decisão revisanda está condensado na seguinte ementa do julgamento:

**DECADÊNCIA. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. INÍCIO DA CONTAGEM.**

*Na hipótese de lançamento substitutivo, o prazo decadencial para a constituição do crédito previdenciário é de 5 anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que declarou nulo o lançamento anterior.*

**DEFINITIVIDADE DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. CIÊNCIA AO INTERESSADO.**

*A decisão administrativa só pode ser considerada definitiva após a devida cientificação ao interessado, em obediência ao princípio da publicidade dos atos administrativos.*

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ELISÃO.**

*A não apresentação da documentação necessária à elisão da responsabilidade solidária pelo tomador dos serviços implica no lançamento a este título. A responsabilidade solidária é elidida quando comprovado pelo executor o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, no momento da quitação da referida nota fiscal ou fatura.*

**AFERIÇÃO INDIRETA.**

*Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, pode, a Administração Tributária, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.*

**MULTA. RESPONSABILIDADE.**

*As penalidades tributárias não se assemelham às penalidades do direito criminal no que se refere à transmissão, pois, enquanto estas são de caráter personalíssimo, a responsabilidade pelas infrações tributárias independe da intenção do agente.*

Cientificada da r. decisão (e-fl. 91), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 92/102) contra a decisão da 7ª Turma da DRJ/BSB que julgou procedente o lançamento, reiterando as alegações da Impugnação.

Em 16/10/2013 (e-fls. 111/123), a 4ª Câmara da 3ª Turma Ordinária, julgou procedente o recurso, reconhecendo em preliminar a decadência total por qualquer dos critérios estabelecidos no CTN.

O resumo da decisão de segunda instância está condensado na seguinte ementa do julgamento:

**PREVIDENCIÁRIO.DECADÊNCIA.RECONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO ANULADOS POR VÍCIO FORMAL.TERMO INICIAL DE CONTAGEM.**

*Ocorre a decadência do direito de reconstituir o lançamento anulado por vício formal na hipótese de não se observar o comando do art. 173 do código Tributário Nacional CTN, que estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5*

*(cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado considerando a data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

**CESSÃO DE MÃO DE OBRA . AFERIÇÃO INDIRETA.**

*O comando do § 2º do art. 31 da Lei 8.812/91, define que entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação do segurado da contratada à disposição do contratante. Neste sentido, para caracterizar que houve a cessão de mão de obra, há que restar provado que o empregado da contratada esteve, integralmente, à disposição da empresa contratante. De posse de toda documentação que suporte a ocorrência dos serviços prestados na modalidade, descabem meras conjecturas para motivar aferir as incidências de forma indireta.*

Diante da decisão, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em 15/02/2006 (e-fls. 128/134) interpôs Recurso Especial alegando divergência jurisprudencial. Cientificada a contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 157/161), alegando inoportunidade de similitude fática. Em 18/06/2019 (e-fls. 163/169), através do Acórdão 9202-007.980 a CSRF / 2ª Turma, julgou procedente o Recurso Especial assim ementado:

**DECADÊNCIA. MARCO INICIAL DA CONTAGEM DO TEMPO PARA LANÇAMENTO SUSBTITUTIVO.**

*O marco inicial para contagem do prazo decadencial na constituição de novo lançamento depende da data em que se tornou definitiva a decisão de nulidade do processo administrativo que anulou o auto originário. Para determinação do transito em julgado deve ser observado, além da data de ciência do contribuinte, também a soma do transcurso do prazo para apresentação do recurso.*

Cientificada, a contribuinte protocolou Manifestação (e-fls. 188/191) requerendo a nulidade do Acórdão de Recurso Especial proferido às e-fls. 163/169. Pugna, “com fundamento nos arts. 938 do CPC c/c arts. 59, inciso II, 60 e 61 do Decreto 70.235/72, pugna a Contribuinte pela remessa dos autos à Presidência da 2ª Turma da Câmara Superior do CARF (art. 59, §2º, c/c 60 Dec. 70.235) para que **determine a devolução** dos autos à 3ª Turma ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção para que analise as razões meritórias do recurso voluntário”.

Alega possuir: “outro caso **idêntico** ao presente, onde também foi acolhida a preliminar de decadência (mesma situação fático-jurídica) e que restou afastada pela CSRF ao prover recurso especial da Fazenda Nacional, tendo sido **determinada a devolução dos autos** à Câmara baixa – acórdão n. 9202-008.030, de 23.07.2019, anexo” (e-fls. 206/214).

Em 17/04/2020 (e-fls. 263/270), foi carreado aos autos Mandado de Segurança com Liminar deferida para “para determinar a remessa dos autos de ambos os processos administrativos objeto do presente mandamus à 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF para que se oportunize o julgamento das razões meritórias dos respectivos recursos voluntários (PAFs ns. 14041.000161/2009-78 e 14041.000168/2009-90), suspendendo-se a exigibilidade dos créditos tributários até decisão final nos referidos feitos”.

É o relatório. Passo ao voto.

## Voto

Conselheiro Virgílio Cansino Gil, Relator.

Para um melhor entendimento, trata-se de auto de infração de obrigação principal, que foram incluídas as contribuições previdenciárias relativas a parte dos segurados, além dos juros e multa correspondentes totalizando o crédito tributário, sendo fiscalizado o período de 03/1996 a 03/2001. O relatório fiscal de e-fls. 25/33, informa que o presente lançamento é realizado em substituição as Notificações (NFLD) n.º 35.019.609-5 e 35.019.608-7, lavradas em nome do contribuinte Via Engenharia S/A. Referidas notificações foram anuladas pelo CRPS por erro na fundamentação legal. A Anulação das NFLD mencionadas foi cientificada para a Via Engenharia S/A a partir de 18/02/2004.

Fazendo uma retrospectiva dos acontecimentos que ocorreram neste processo:

A parte interessada Via Engenharia, ingressou com impugnação da ação fiscal, que em julgamento pela DRJ, afastou a decadência mantendo o crédito lançado (e-fl. 89).

(...)

A parte interessada Via Engenharia S/A, manejou Recurso Voluntário, combatendo os institutos da decadência e da solidariedade, atacando a multa. (e-fls. 92/102).

(...)

No julgamento do Recurso Voluntário, a 4ª Câmara da 3ª Turma Ordinária, recepcionou a preliminar de decadência. (e-fls. 111/123).

(...)

O Sr. Procurador da Fazenda Nacional, às e-fls. 128/134, manejou Recurso Especial, face ao referido Acórdão proferido, atacando a decadência do lançamento, pugnando pelo restabelecimento do crédito tributário.

(...)

O Recurso Especial e-fls. 163/169, da Fazenda foi conhecido e provido, superando o obstáculo da decadência.

(...)

Encontramos nos autos a e-fl. 174 uma intimação, enviada para a recorrente Via Engenharia, relatando que a r. decisão do Acórdão em Recurso Voluntário, havia sido revertida, abrindo prazo para pagamento sob pena de cobrança executiva. (Obs. Não havia julgamento do mérito).

(...)

Deste encaminhamento a recorrente, impetrou Mandado de Segurança, com o propósito de “suspender a exigibilidade dos créditos tributários, até decisão do mérito da ação”. A Liminar foi deferida pela Sra. Dra. Juíza Federal, e-fls. 263/270, determinando que fosse julgado o mérito, em sede de Recurso Voluntário.

Pois bem, feitas essas considerações, o Recurso Voluntário alega a seu favor os efeitos da decadência, matéria esta já superada pela Colenda CSRF, que afastou a decadência.

No que diz respeito a solidariedade, a recorrente não combate articuladamente este instituto.

Relativamente à multa, conforme assevera Harada, *“a sanção surge como pena imposta pela legislação tributária, para punir o contribuinte ou o responsável pela obrigação tributária, pelo não cumprimento ou pela prática de atos contrários a ela”*.

Assim nesta quadra de entendimento, razão não assiste à recorrente.

Ressalta-se o entendimento da Turma acompanhando, quanto à solidariedade e a multa de ofício, as razões de decidir do acórdão de primeira instância (art. 57, §3º, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF).

Isto posto e pelo que mais consta dos autos, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, nega-se provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Virgílio Cansino Gil