Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 14041.000211/2009-17

Processo nº	14041.000211/2009-17
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2402-008.861 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	1 de setembro de 2020
Recorrente	VIA ENGENHARIA S/A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/1996 a 30/11/1996

AFERIÇÃO INDIRETA. PREVISÃO LEGAL.
Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Administração Tributária, sem prejuízo da penalidade cabível, está autorizada, por expressa previsão legal, a proceder à aferição indireta para apuração das contribuições sociais previdenciárias efetivamente devidas, sendo ônus do contribuinte prova em contrário.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONSTRUÇÃO CIVIL. INTERESSE COMUM. NATUREZA JURÍDICA.
O proprietário, o incorporador, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção , reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, uma vez presente o interesse comum, de natureza jurídica, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.
O interesse comum, de natureza jurídica, na materialização da hipótese de incidência tributária, a respaldar a responsabilidade solidária do dono da obra (contratante) resta evidenciado por este ser o beneficiário direto da execução dos serviços de construção civil realizados pela empresa contratada.
Da leitura sistemática do art. 124, I, do CTN, c/c art. 30, VI, da Lei n. 8.212/1991, conclui-se que ao dono da obra (contratante) atribui-se a posição de responsável solidário com o executor da obra (contratado) pelo cumprimento das obrigações previdenciárias, ressalvando-se o direito de regresso daquele contra este, que se reveste da condição de devedor principal.

MULTA DE OFÍCIO.
Da leitura sistêmica dos arts. 113, §§ 1°. e 139, ambos do CTN, c/c art. 44, da Lei n. 9.430/1996, conclui-se que o conceito de crédito tributário não abrange apenas o tributo em sentido estrito, mas também alcança as penalidades que sobre ele incidam, incluindo-se a multa de ofício, bem assim os juros de mora decorrentes do descumprimento da obrigação principal e respectivo atraso do pagamento.

A aplicação da multa de ofício não tem vinculação com a intenção do contribuinte em praticar infração tipificada na legislação previdenciária a caracterizar descumprimento de obrigação principal, vez que decorre de lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à prejudicial de mérito, a qual diz respeito à decadência, sendo vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Junior, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Ana Cláudia Borges de Oliveira, que deram provimento ao recurso, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Votou pelas conclusões a conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luís Henrique Dias Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luís Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Marcio Augusto Sekeff Sallem, Ana Cláudia Borges de Oliveira e Denny Medeiros da Silveira (Presidente).

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário em face de decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário constituído em 18/02/2009 e consignado na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) – DEBCAD 37.210.084-8 – no valor total de R$ 8.803,57 – com fulcro em contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga a segurados (cota dos segurados) – competências 03/1996 a 11/1996, conforme discriminado no relatório fiscal.

O referido lançamento também foi constituído, na data de 06/04/2009, em face da responsável solidária ENGELETRIC EMPREITEIRA COMERCIAL LTDA, - CNPJ 62.805.056/0001-70, inclusive mediante expedição de Termo de Sujeição Passiva Solidária.

Em face da decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação, a impugnante, agora Recorrente, interpôs recurso voluntário, ao qual foi dado provimento, nos termos do Acórdão n. 2402-003.915, de 22 de janeiro de 2014, assim ementado:

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**
> Período de apuração: 01/03/1996 a 30/11/1996
> LANÇAMENTO. OCORRÊNCIA DA FALTA DE CLAREZA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DOS REQUISITOS DA AUTUAÇÃO. NULIDADE.
> A auditoria fiscal deve lançar a obrigação tributária com a discriminação clara e precisa dos seus dos motivos fáticos, sob pena de cerceamento de defesa e consequentemente nulidade.

Documento nato-digital

> É nulo o lançamento efetuado se não há a demonstração de todos os requisitos que levaram ao Fisco a considerar a data inicial em que se torna definitiva a decisão que houver anulado, por vicio formal, o lançamento anteriormente efetuado.
> AUSÊNCIA DE DETERMINAÇÃO DOS MOTIVOS FÁTICOS E JURÍDICOS DO LANÇAMENTO FISCAL. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.
> A determinação dos motivos fáticos e jurídicos constitui elemento material/intrínseco do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. A falta desses motivos constitui ofensa aos elementos substanciais do lançamento, razão pelo qual deve ser reconhecida sua nulidade, por vício material. Recurso Voluntário Provido.

A decisão de segunda instância em tela foi objeto de recurso especial da PGFN, ao qual foi dado provimento, nos termos do Acórdão n. 9202-008.031, de 23 de julho de 2019, cujo voto vencedor assim pugnou:

> [...]
> Nessa linha, considerando-se como incontroverso o fato de que a Contribuinte fora cientificada das decisões que anularam , por vício formal, as NFLD relativas aos lançamentos originários em 18/02/2004 e tendo-se em conta que o prazo para apresentação de pedido de revisão era de 30 (trinta) dias, contados da data da ciência, têm-se que tais decisões tornaram-se definitivas em 19/03/2004.
> Assim, não há que se falar em decadência, pois a Contribuinte foi cientificada do novo lançamento em 18/02/2009, isto é, dentro do prazo de 5 (cinco) anos, estabelecido no inciso II do art. 173 do CTN.
> **Conclusão**
> **Em virtude do exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, dou-lhe provimento, com retorno dos autos ao Colegiado de origem para a análise das razões do recurso voluntário**.
> [...] (grifei)

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Henrique Dias Lima - Relator.

O recurso voluntário já foi conhecido pelo CARF.

Inicialmente, impende destacar que a discussão acerca de decadência em face do lançamento substituto em apreço, no que diz respeito ao transcurso do quinquênio observando-se a regra do art. 173, II, do CTN, resta superada, a teor da decisão da 2ª. Turma da CSRF, consubstanciada no Acórdão n. 9202-008.031, de 23 de julho de 2019, já relatada.

Destarte, passo à apreciação das demais questões do recurso voluntário.

De plano, verifica-se que a Recorrente, reclama, também, pelo advento da decadência por outro fundamento, além daquele já apreciado pela CSRF, qual seja, de que o lançamento não foi constituído em desfavor da empresa prestadora de serviço de construção civil, que, no seu entender, é o contribuinte principal, restando assim alcançado pela decadência em face deste, que assim também o beneficiaria, vez que foi lhe foi atribuída a condição de contribuinte solidária.

Entendo que não assiste razão à Recorrente.

Documento nato-digital

Com efeito, o fato de ter sido reconhecida a decadência do direito ao lançamento em relação à empresa executora da obra (devedora principal) não implica a inviabilidade da constituição do crédito em relação ao devedor solidário (dono da obra).

Isto porque a solidariedade tributária pressupõe que a obrigação de pagar tributos surge simultaneamente em relação a todas as partes da relação jurídico-tributária, é dizer, em face do credor e de todos os devedores solidários. Destarte, surgindo a obrigação tributária, nos termos da respectiva regra-matriz de incidência, constitui-se o lançamento do crédito tributário, nos moldes do art. 142 do CTN, em face de qualquer um dos coobrigados, unidos pelo liame do interesse comum, sempre de natureza jurídica, previsto no art. 124, I, do CTN, e sem qualquer benefício de ordem.

Na espécie, o interesse comum, de natureza jurídica, na materialização da hipótese de incidência tributária, a respaldar a responsabilidade solidária da Recorrente resta evidente, na medida em que esta, dona da obra (contratante), é a beneficiária direta da execução dos serviços de construção civil realizados pela empresa contratada.

Da leitura sistemática do art. 124, I, do CTN, c/c art. 30, VI, da Lei n. 8.212/1991, conclui-se, portanto, que ao dono da obra (contratante, no caso concreto, a Recorrente) atribui-se a posição de responsável solidário com o executor da obra (contratado) pelo cumprimento das obrigações previdenciárias, ressalvando-se o direito de regresso daquele contra este, que se reveste da condição de devedor principal.

Nesse contexto, a responsabilidade solidária somente poderia ser elidida se a Recorrente (dona da obra e contratante) comprovasse que a empresa contratada para a execução dos serviços efetuou o recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal/fatura correspondente aos serviços executados, quando da respectiva quitação da referida nota fiscal/fatura, o que não restou comprovado nos autos.

Por fim, é de se observar que a decadência do lançamento em face de um dos coobrigados sequer é um dos efeitos da solidariedade, a teor do art. 125 do CTN:

> Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:
> I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;
> II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;
> III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

Superada a prejudicial de decadência, transcrevo o recurso voluntário nos capítulos remanescentes:

> [...]
> No que se refere à utilização no presente caso da aferição indireta, renova a recorrente todos os seus argumentos postos em impugnação sobre o tema.
> Por fim, no que tange a discussão sobre a multa, verifica-se que a recorrente é apenas devedora solidária, ou seja, não é agente do comportamento de que possa ter incorrido violação à legislação tributária, acaso constatada, mas apenas lhe é imputada por lei responsabilidade pelo pagamento do tributo e seus acessórios, juros. A multa, acaso

Documento nato-digital

> cobrada, decorreria de responsabilidade objetiva em relação ao responsável tributário, o que não encontra autorização por lei.
> **Excerto do acórdão recorrido**
> **(...)**
> **MULTA**
> A impugnante alega que, como devedora solidária, não é responsável pelo multa incluída no presente lançamento fiscal. Segundo a impugnante, a multa, que possui caráter punitivo e não moratório, deve ser imposta ao contribuinte, assim como em caso semelhante acerca da responsabilidade de sucessores.
> (...)
> O ilícito exclusivamente fiscal, a seu turno, não requer o elemento subjetivo de conduta para sua existência ou para aferição da sanção aplicável, ao contrário, a infração é do tipo objetivo, na forma do art. 136, do CTN, segundo o qual *"a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato";*
> O acórdão administrativo, todavia, incorre em erro de análise quanto aos argumentos relativos à multa, haja vista que a sua não incidência quanto à recorrente não decorre da falta de intenção em concorrer para o ilícito tributário, como alegado pelo acórdão recorrido. A sua cobrança é indevida por que a contribuinte não participou do comportamento, nada sonegou, nenhum ato ilícito cometeu daí a inviabilidade de ser punida por ato de terceiro, comportamento de terceiro.
> Requer-se seja anulado o crédito fiscal lançado, haja vista os argumentos postos no presente recurso administrativo, assim como na impugnação anteriormente proposta.
> [...]

Pois bem.

Considerando-se que no capítulo relativo à aferição indireta, a Recorrente limita-se a renovar todos os argumentos aduzidos em sede de impugnação, sem sequer se dar ao trabalho de reproduzi-los, entendo tratar-se de irresignação genérica que não enfrenta a decisão hostilizada, razão pela qual confirmo e adoto as razões de decidir da decisão de primeira instância, forte no art. 57, § 3º., do Anexo II do RICARF:

> A impugnante alega que não cabe a utilização da aferição indireta, uma vez que sua contabilidade é regular, inexistindo, à época dos fatos, solidariedade em obrigação acessória. Acrescenta que não era obrigada a manter documentos das empresas que contratara e que o arbitramento é limitado, conforme artigo 148 do CTN, aos casos em que documentos ou esclarecimentos não mereçam fé ou de desconsideração da contabilidade da empresa.
> Não obstante os argumentos da impugnante, o procedimento de aferição indireta, utilizado no presente caso, encontrava-se previsto tanto na legislação vigente à época dos fatos que deram origem ao lançamento como na legislação vigente à época do próprio lançamento.
> No caso de obra de construção civil mediante cessão de mão-de-obra, o artigo 31 da Lei 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos, conforme acima já discutido, impunha ao tomador de serviços a obrigatoriedade de exigir do executor cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento, quando da quitação da nota fiscal.
> Da mesma forma, o artigo 42 do Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social — ROCSS, aprovado pelo Decreto n° 356 de 1991, assim estabelecia, em relação aos demais casos de responsabilidade solidária:
> *Art. 42 (.) O proprietário, o incorporador definido na Lei n° definido na Lei n° 4.591, de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária,* ***qualquer que seja a forma de contratação da construção,*** *reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor nas obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o direito regressivo contra o executor ou contratante da obra admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento das obrigações.*

Documento nato-digital

> *§1° A responsabilidade solidária pode ser elidida, desde que seja exigido do construtor o pagamento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura.*
> *§2° Considera-se construtor, para efeitos deste Regulamento, a pessoa física ou jurídica que executar obra, sob sua responsabilidade, no todo ou em parte.*
> Destarte, conforme anteriormente tratado, a não apresentação dos documentos identificados na legislação impede a elisão da responsabilidade solidária e leva ao lançamento mediante aferição indireta, nos termos do artigo 33 e parágrafos, da Lei 8.212/91, verbis:
> *Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11; e ao Departamento da Receita Federal (DRF) compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.*
> *(-)*
> *§ 3° Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e o Departamento da Receita Federal (DRF) podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de oficio importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.*
> Assim, a tomadora de serviços poderia elidir a responsabilidade solidária, apresentando os documentos, ou não, como foi feito. Nesse último caso, está sujeita ao lançamento das contribuições devidas, mediante aferição indireta, nos termos da legislação transcrita, pela qual não é necessária, neste caso, a desconsideração de sua contabilidade.
> Portanto, descabem as alegações da impugnante de que a aferição indireta foi utilizada indevidamente no presente lançamento.
> Em relação à alegação da impugnante de que não é responsável pela contribuição devida a terceiros, convém destacar que no presente lançamento estão incluídas apenas as contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social, parte dos segurados.

Quanto ao questionamento em face da multa aplicada, não prosperam os argumentos da Recorrente.

Com efeito, da leitura sistêmica dos arts. 113, §§ 1°. e 139, ambos do CTN, c/c art. 44, da Lei n. 9.430/1996, conclui-se que o conceito de crédito tributário não abrange apenas o tributo em sentido estrito, mas também alcança as penalidades que sobre ele incidam, incluindo-se a multa de ofício, bem assim os juros de mora decorrentes do descumprimento da obrigação principal e respectivo atraso do pagamento.

E, uma vez presente a responsabilidade tributária imputada à Recorrente, vez que caracterizado o interesse comum, de natureza jurídica, na realização do fato gerador, a esta se transfere a sujeição passiva sobre a totalidade do crédito tributário apurado, que inclui a respectiva multa de ofício, cuja aplicação nenhuma vinculação tem com a intenção do devedor principal ou do solidário em praticar infração tipificada na legislação previdenciária a caracterizar descumprimento de obrigação principal, vez que decorre de lei.

Isto posto, voto por conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Luís Henrique Dias Lima

Documento nato-digital