



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14485.000139/2007-47
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-011.321 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de novembro de 2023
Recorrente SIND EMP COMP VENDA LOC ADM IMOV RESID COMERC SAO PAULO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1998 a 31/01/1999

NORMAS GERAIS. NULIDADES. INOCORRÊNCIA.

A nulidade do lançamento deve ser declarada quando não atendidos os preceitos do CTN e da legislação que rege o processo administrativo tributário no tocante à incompetência do agente emissor dos atos, termos, despachos e decisões ou no caso de preterição do direito de defesa e do contraditório do contribuinte.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONSTRUÇÃO CIVIL. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. LEGALIDADE.

A responsabilidade solidária do construtor ou proprietário da obra em relação aos que lhe prestam serviços está prevista no artigo 30, inciso VI da Lei nº 8.212 de 1991, não se aplicando o benefício de ordem.

É lícita a aferição indireta do salário de contribuição quando a documentação comprobatória é apresentada de forma deficiente, nos termos do § 3º do artigo 33 da Lei nº 8.212 de 1991.

ACÓRDÃO DE SEGUNDA INSTÂNCIA. DETERMINAÇÃO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CAUTELAS MÍNIMAS. CUMPRIMENTO PELA AUTORIDADE FISCAL. LANÇAMENTO MANTIDO.

Ainda que se admita ser desnecessária qualquer apuração prévia no prestador de serviço em razão da responsabilidade solidária não comportar benefício de ordem, se a adoção de cautelas mínimas é determinada pela segunda instância, cumpre à autoridade fiscal realizar as verificações indicadas.

Não havendo prova da elisão da responsabilidade solidária pelo tomador do serviço, ausente elemento que indique cobrança em duplicidade e inexistindo colaboração por parte do prestador, deve ser mantido o lançamento.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e jurisprudência sem lei que lhes atribua eficácia normativa, nos termos do artigo 100, inciso II do CTN, não se constituem em

normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão, não vinculando o julgamento na esfera administrativa.

JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

INTIMAÇÕES NO ENDEREÇO DO REPRESENTANTE LEGAL (ADVOGADO) DO CONTRIBUINTE. DESCABIMENTO. SÚMULA CARF Nº 110.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Luciana Matos Pereira Sanchez (suplente convocado(a)) e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 614/632) interposto contra decisão no acórdão nº 16-23.481, proferido pela 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (SP), em sessão de 16 de novembro de 2009 (fls. 580/605), que julgou a impugnação procedente em parte, mantendo em parte o crédito tributário formalizado na NFLD – Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – DEBCAD 35.511.022-9, consolidado em 30/09/2002, no montante de R\$ 12.737,36, já incluídos multa e juros, relativo à infração de contribuições devidas à Seguridade Social decorrente da responsabilidade solidária em relação aos serviços contratados e executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário – empresa contratada/prestadora: MAVE SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA LTDA, CNPJ: 00.655.032/0001-25 (fls. 02/23), acompanhado do Relatório Fiscal (fls. 34/41) e do Anexo I (fl. 42).

Do Lançamento

De acordo com resumo constante no acórdão recorrido (fl. 581/582):

DA NOTIFICAÇÃO

Trata-se de NFLD - Notificação Fiscal de Lançamento de Débito nº 35.511.022-9, lavrada em 30/09/2002, relativa a contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte dos segurados empregados, empresa, financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas aos Terceiros, decorrentes do instituto da responsabilidade solidária previsto no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, em relação aos servi contratados e executados mediante cessão de mão-de-obra pela empresa Mave Serviços de Vigilância Ltda., abrangendo o período de 02/1998 a 01/1999, no montante de R\$ 12.737,36 (doze mil, setecentos e trinta e sete reais e trinta e seis centavos), consolidado em 30/09/2002.

O Relatório Fiscal, fls. 30/37, informa que:

- O Sindicato contratou com a empresa Mave Serviços de Vigilância Ltda. a execução de serviços com a finalidade de guardar, vigiar, dar segurança à obra de construção civil do edifício localizado na Rua Dr. Bacelar, 1043.

- Embora o Sindicato tenha contratado serviços sujeitos à responsabilidade solidária, na forma do inc. VI, do art. 30 e art. 31 da Lei nº 8.212/91, não comprovou, mesmo quando intimado a fazê-lo por meio dos TIAD de 17/06/2002 e 14/08/2002, a elisão (apresentar, juntamente com as notas fiscais de prestação de serviço, cópias das guias de recolhimento das prestadoras de serviço vinculadas às notas fiscais de prestação de serviço, cópias das folhas de pagamento das prestadoras relativamente aos trabalhadores cedidos, contrato de prestação de serviços, declaração das prestadoras de que possuem contabilidade regular, se fosse o caso);

- Consta do Anexo I a relação de notas fiscais de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra emitidas pela empresa cedente e a descrição dos serviços prestados;

- Em razão da não elisão da responsabilidade solidária, o crédito previdenciário foi apurado por arbitramento, conforme art. 33, § 3º da Lei nº 8.212/91;

- Assim, a base de cálculo refere-se ao valor remuneratório dos serviços executados mediante cessão de mão-de-obra contidos em nota fiscal, fatura ou recibo, conforme disposição do art. 63 da Instrução Normativa INSS/DAF nº 70/2002 e alterações introduzidas pela Instrução Normativa INSS/DAF nº 80/2002, e Seção VIII, do Capítulo I da Instrução Normativa INSS/DC nº 18/2000.

Os contribuintes tomador e prestador de serviços foram cientificados da NFLD, respectivamente, aos 07/10/2002, fls. 42, e 18/10/2002 fls. 40.

(...)

Resumo da Tramitação do Processo: Impugnação da Empresa Tomadora de Serviços, Impugnação da Empresa Prestadora de Serviços, Diligência Fiscal, Julgamento, Recurso e Acórdão, Pedido de Revisão do Acórdão, Impugnação Empresa Tomadora de Serviços

Consoante resumo no acórdão da DRJ (fls. 582/588):

(...)

DA IMPUGNAÇÃO - EMPRESA TOMADORA DE SERVIÇOS

A empresa tomadora de serviços apresentou defesa tempestiva, em 21/10/2002, através do instrumento de fls. 44/50, acompanhado de cópia autenticada dos seguintes documentos: Estatuto Social, fls. 52/71, Ata da Assembleia Geral Extraordinária realizada em 22/02/2002, fls. 72/74, Ata de Posse, fls. 75/76, Ata Geral de Votação, fls. 77/79, GRPS e folhas de pagamento da empresa Mave Serviços Especiais Ltda., referentes ao período de 02/1998 a 01/1999, fls. 82/109, cópia simples dos seguintes documentos: Contrato de Prestação de Serviços de Segurança e Adendos, fls. 110/121, GRD - Guia de Remessa de Documentos, fls. 122, cópia da impugnação referente à NFLD nº 35.511.061-0, fls. 123/131, NFLD nº 35.511.061-0 e anexos, fls. 132/149, tela Detalhe Título Pendente, referente à empresa Zillion Com. Prods. Serv. Limp. Ltda, fls.

154, Petição Inicial do Mandado de Segurança nº 1999.61.00.053351-5, impetrado pela empresa Zillion Comércio de Produtos e Serviços de Limpeza Ltda., fls. 155/156, liminar concedida nos referidos autos, fls. 157/161, Ofício nº 582/99, emitido pela Divisão da Central de Análise/Concessão de Benefícios, fls. 162/163. Alega, em síntese, que

Da Elisão da Responsabilidade Tributária pelo Pagamento pelo Contribuinte de Direito

A NFLD não se coaduna com o próprio regime legal da responsabilidade tributária, eis que a autoridade fiscal deixou de verificar se o contribuinte de direito havia recolhido suas obrigações, ferindo de morte a NFLD pois permite que um débito seja cobrado em duplicidade, retirando a certeza do presente crédito, anulando o lançamento efetuado. Entretanto, ainda que fosse trabalho obrigatório da fiscalização, a Impugnante requereu dos contribuintes de direito a comprovação do recolhimento dos valores sobre as suas folhas de pagamento, conforme documentação anexada, em razão do que pede o cancelamento da NFLD;

Da Ilegalidade da Adoção da Taxa Selic para Cálculo dos Juros de Mora

A utilização de juros baseados na taxa Selic também é ilegal, eis que supera o estabelecido no § 3º, do art. 192 da Carta Magna, que veda a utilização de juros em percentual superior a 12% ao ano, sob pena de caracterização de crime de usura. Ademais, compete à lei - Poder Legislativo, a instituição do índice de juros de mora e sua sistemática, e não ao Poder Executivo, razão pela qual, ainda que procedesse a exigência do tributo, não poderia ser mantida a exigência no tocante aos juros, devendo este montante ser cancelado;

Do Pedido

Requer seja a NFLD totalmente cancelada em todos os seus efeitos;

Requer também que todas as intimações e notificações sejam feitas aos seus procuradores, que nomeia;

Protesta, ainda, por todos os meios de prova em direito admitidos, notadamente, juntada de novos documentos.

DA IMPUGNAÇÃO - EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS

Em 06/11/2002 foi lavrado o Termo de Revelia, fls. 164, contra a empresa Mave Serviços de Vigilância Ltda., recebido em 14/11/2002, juntamente com a Carta nº 21.404-3/0729/2002, conforme AR- Aviso de Recebimento de fls. 166.

Em 28/11/2002, a empresa Mave Serviços Especiais Ltda. (nova razão social da empresa Mave Serviços de Vigilância Ltda.) protocolizou defesa, conforme instrumento de fls. 168/170, acompanhado de cópia simples dos seguintes documentos: Contrato Social e Alterações, fls. 171/184, cartão do CNPJ, fls. 185, cópia autenticada de GRPS e folhas de pagamento referentes ao período de 02/1998 a 01/1999, fls. 186/214. São os seguintes os termos da impugnação:

Tendo em vista o Termo de Revelia emitido, requer:

O Relatório Fiscal da NFLD foi emitido pelo senhor Auditor Fiscal em 30/09/2002, contra os sujeitos passivos SECOVI e Mave Serviços de Vigilância Ltda.

O SECOVI apresentou tempestivamente o recurso cabível, anexando todos os documentos comprobatórios do pagamento relativo à NFLD em questão, resultando, dessa forma, a perda do objeto do auto de infração, uma vez que o valor representado no lançamento já havia sido regularmente pago.

A empresa Mave entendeu que não caberia nova defesa, em virtude do recurso interposto pelo SECOVI esgotar a matéria e colocar um ponto final no auto de infração, que saliente-se, foi emitido indevidamente.

Tendo recebido com surpresa o Termo de Revelia, emitido em 06/11/2002, faz-se mister encaminhar novamente a documentação comprobatória dos pagamentos dos valores

reclamados, entendendo que com essa, possa se dar a extinção da cobrança dos débitos retratados no auto de infração.

Ante o exposto, requer o cancelamento do auto de infração em referência.

DA DILIGÊNCIA FISCAL

O julgamento foi convertido em diligência fiscal, nos termos dos despachos, de fls. 216/223 e fls. 233/234, para esclarecimentos relativos aos argumentos das defesas e documentos anexados, assim como para inclusão dos responsáveis legais pelo período do crédito tributário lançado.

As diligências fiscais foram atendidas, conforme Informações Fiscais de fls. 226/232 e fls. 234, verso, com manifestação do Auditor Fiscal pela retificação do lançamento, conforme se demonstrará adiante.

DO JULGAMENTO

Analisados os autos, foi emitida em 21/09/2003 a Decisão-Notificação nº 21.004/0666/2003, fls. 251/282, que julgou procedente em parte o lançamento, em função dos documentos anexados às impugnações, excluindo-se também as contribuições destinadas aos Terceiros, indevidamente apuradas na NFLD.

A retificação do lançamento resultou no valor de R\$ 3.532,27 (três mil, quinhentos e trinta e dois reais e vinte e sete centavos), conforme DADR - Discriminativo Analítico do Débito Retificado, fls. 242/245.

DO RECURSO E DO ACÓRDÃO

Cientificadas da decisão em 23/12/2003 e 24/12/2003, (fls. 294/295), a empresa tomadora de serviços solicitou vista dos autos, fls. 286, e recorreu tempestivamente da decisão, conforme fls. 298/306, acompanhado de cópias de documentos às fls. 307/320 e a empresa prestadora de serviços não apresentou recurso, conforme informação às fls. 321. O INSS apresentou contra-razões, às fls. 322/341, mantendo a decisão recorrida.

Apreciado o recurso, em sessão de 27/09/2004, os membros da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS decidiram, por maioria. ANULAR a Decisão-Notificação, para que sejam adotadas as cautelas mínimas de auditoria fiscal previdenciária, em face do contribuinte (prestador), para evitar duplicidade de exação tendo por base a mesma dívida, sob o fundamento de responsabilidade solidária, conforme Acórdão nº 1581/2004, às fls. 343/352.

DO PEDIDO DE REVISÃO DO ACÓRDÃO

O INSS pediu ao CRPS a revisão do Acórdão nº 1581/2004, conforme consta, às fls. 354/379. Os contribuintes tomador e prestador de serviços foram cientificados do pedido de revisão do Acórdão, fls. 383 e 394, tendo as empresas tomadora e prestadora de serviços apresentado contra-razões, às fls. 386/398 e fls. 400/404, respectivamente.

A 2ª Câmara de Julgamento do CRPS decidiu, por maioria, NÃO CONHECER do Pedido de Revisão do Acórdão, a teor do Acórdão nº 1440/2005, emitido em 26/10/2005, fls. 406/410.

Dando cumprimento ao Acórdão, os autos foram encaminhados em diligência ao Serviço de Fiscalização para emissão de novo Relatório Fiscal e reabertura do prazo para impugnação, conforme despacho de fls. 411/414.

O Auditor Fiscal Notificante devolveu os autos, fls. 417, considerando que no curso da diligência fiscal foi publicada no DOU de 05/02/2007 a Resolução MPS/CRPS nº 01, a qual edita o Enunciado nº 30 do Conselho de Recursos da Previdência Social.

Assim, com fundamento no Enunciado nº 30 do CRPS, foi feito novo pedido de revisão do Acórdão, conforme fls. 419/423, com apresentação de contra-razões pelo contribuinte tomador de serviços, fls. 432/446.

A Quinta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, mediante Despacho nº 205-294/2005, às fls. 451/453, considerando que concordar com a revisão do Acórdão

devido à edição do Enunciado nº 30 implicaria atribuir-lhe efeitos retroativos não autorizados por lei, NEGOU SEGUIMENTO ao pedido de revisão do Acórdão.

A empresa tomadora foi cientificada do Despacho nº 205-294/2008 em 20/10/2008, fls. 465, e a prestadora de serviços Estrela do Céu Serviços de Mão de Obra Ltda. - EPP (nova razão social da empresa Mave Serviços de Vigilância Ltda), cientificada em 20/03/2009, fls. 501.

DA IMPUGNAÇÃO - EMPRESA TOMADORA DE SERVIÇOS

Em 19/11/2008, o contribuinte tomador de serviços apresentou a impugnação, de fls. 474/490, nos seguintes termos:

Em Preliminar - Nulidade da NFLD

Apesar de louvável a postura adotada pela Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, esta não foi a mais correta, pois se a fiscalização deixou de realizar o mínimo necessário para conferir certeza ao lançamento tributário, não seria a decisão de primeira instância passível de anulação, mas a própria NFLD;

O crédito tributário, para que seja validamente constituído, deve estar amparado por premissas fáticas e jurídicas incontroversas. Se a autoridade fiscal tem alguma dúvida sobre a procedência da obrigação tributária e, mesmo assim, a lança, o art. 142 do CTN impõe a declaração de nulidade desse lançamento, pois decorrente de um juízo incerto;

Diante do exposto, deve ser declarada a nulidade da NFLD, em razão da fragilidade da instrução atinente à pretensão fiscal.

No Mérito - Improcedência do Crédito Tributário Fundado em Presunções Simples

Ante a ausência de uma auditoria fiscal adequada, o crédito tributário descrito decorre de presunção simples. A fiscalização, ao invés de comprovar que esta realmente existia, presumiu isto, a partir do fato - a que a própria fiscalização deu causa, diante da fragilidade do procedimento de auditoria que realizou - de que a empresa contratada pela Impugnante não teria provado a realização dos pagamentos respectivos. Para se ter certeza de que o débito é procedente, seria imperioso ter-se certeza de que o contribuinte de direito não o pagou. Como a fiscalização não alcançou esta certeza, então presumiu que o débito seria exigível, e a partir dessa presunção, lavrou a NFLD;

Nem prova por indícios houve, pois não há demonstração de relação de causalidade entre quaisquer indícios e o fato presumido (débito), em decorrência da qual se poderia extrair a certeza da ocorrência do fato presumido. Está-se, pois, diante de mera presunção simples. Entretanto, a doutrina e a jurisprudência, tanto quanto o Conselho de Contribuintes, não admitem que o aplicador da lei tributária baseie seu raciocínio em meras presunções simples;

Diante das ponderações apresentadas, deve ser reconhecida a improcedência da NFLD;

Limitação da Atuação da DRJ. Impossibilidade de Complementação do Lançamento Tributário.

O acórdão que julgou pela nulidade da decisão de primeira instância poderia levar a crer na oportunidade de suprir as deficiências da NFLD, o que é inadmissível na fase em que encontra o presente processo. Para que não se afronte a lei, o julgamento deve ocorrer do jeito em que se encontra o processo, pois, se algum elemento novo for trazido aos autos configurar-se-á ilegal revisão do lançamento, devendo-se atentar que conforme parágrafo único do art. 149 do CTN, é expressamente vedada a revisão de lançamento quando esteja foi atingido pelo instituto da decadência;

Se a NFLD não poderá ser complementada ou por qualquer meio aprimorada, então a DRJ, por força de lei terá sua atuação circunscrita aos seguintes elementos, já plenamente caracterizados nos autos: a) ausência de prova da materialidade da pretensão fiscal, e b) provas da elisão da responsabilidade da impugnante pelo pagamento;

Não sendo admissível a complementação da NFLD, a pretensão fiscal permanecerá esvaziada, o que confirma a sua improcedência;

Elisão da Responsabilidade Tributária pelo Pagamento pelo Contribuinte de Direito

A Impugnante já trouxe aos autos elementos documentais que comprovam, de maneira irretorquível, a impossibilidade de se exigir dela contribuições providenciárias que já foram recolhidas pela empresa contratada. O contribuinte de direito também apresentou suas manifestações, alegando que de fato cumpriu suas obrigações tributárias, anexando provas. Entretanto, a autoridade administrativa desconsiderou as afirmações da empresa prestadora de serviços, bem como os documentos anexados aos autos;

Considerando que a DRJ possui um pacto com a legalidade, a Impugnante clama pela consideração dos documentos acostados aos autos, especialmente, a declaração do contribuinte de direito. Os valores dos pagamentos comprovados podem não ser idênticos aos da NFLD, pois aqueles derivam da folha de pagamento do contribuinte de direito, ao contrário da NFLD, que foi lavrada com base nos valores das notas fiscais. O que importa, é que os pagamentos comprovados referem-se às obras com relação às quais foi lavrado o lançamento, e portanto, impõem o cancelamento deste;

Da Diligência

Na remota hipótese de não ser declarada nula a NFLD, deverá ser realizada diligência junto ao estabelecimento do contribuinte de direito, conforme indicou a Segunda Câmara do Conselho de Contribuintes, a fim de que as cautelas fiscais mínimas sejam adotadas, e se evite cobrança em duplicidade. Ressalte-se:

a) os eventos descritos nos autos datam de mais de uma década, e caso se verifique em razão disso a impossibilidade da realização da diligência, restará caracterizado perecimento do direito da fiscalização realizar tal verificação, sem a qual será impossível conferir liquidez e certeza ao crédito tributário. Tal solução deve necessariamente ser adotada, pois não seria admissível que a Impugnante fosse prejudicada pela inércia causada pelo próprio Estado;

b) o fato dos valores dos pagamentos efetuados pela contratada não serem idênticos aos da NFLD, de modo algum desnatura sua aptidão para ensejar a extinção do crédito tributário lançado. O que importa é verificar a vinculação entre os pagamentos efetuados e os serviços prestados, e que deram origem ao lançamento tributário;

c) tal diligência não poderá resultar na colação de novos elementos de prova destinados a aprimorar o lançamento tributário, eis que tal configurará ilegal revisão do lançamento, mas somente se prestará a obter provas, ou outros elementos fáticos, em favor da Impugnante;

Conclusões

Se a fiscalização não fez o mínimo necessário para obter a mínima certeza do crédito tributário que lançou, a presente NFLD é nula;

Se a nulidade não for declarada, há que se reconhecer a sua improcedência, pois a presunção simples de que a obrigação tributária existe tão somente porque o contribuinte de fato não comprovou o seu pagamento, não é suficiente para sustentar o lançamento tributário;

A adoção de cautelas mínimas de auditoria, consoante decidiu o Conselho de Contribuintes, não suprirá a insubsistência fático-probatória da NFLD, devendo ser reconhecida sua improcedência;

Os documentos comprobatórios juntados pela Impugnante para provar que se elidiu da responsabilidade solidária devem ser analisados por esta DRJ; Se a NFLD não for declarada nula, ou cancelada, deverão ser adotadas as cautelas (*sic*) mínimas de auditoria a que aludiu o Conselho de Contribuintes;

Do Pedido

- Diante do exposto, requer seja declarada nula a presente NFLD, ou que seja julgada totalmente insubsistente e improcedente;
- Requer, por fim, que todas as intimações e notificações sejam feitas aos seus procuradores, que nomeia;
- Protesta, ainda, por todos os meios de prova em direito admitidas, especialmente pela sustentação oral de suas razões de defesa.

A empresa prestadora de serviços requereu vista e extração de cópia de inteiro teor dos autos, fls. 502/512, sendo reaberto o prazo de 10 (dez) dias para manifestação, a partir da data da extração das cópias.

Conforme consta às fls. 520, decorrido o prazo acima, não houve manifestação do contribuinte prestador de serviços.

Da Decisão da DRJ

A 12ª Turma da DRJ/SP1, em sessão de 16 de novembro de 2009, no acórdão nº 16-23.481, julgou a impugnação procedente em parte para excluir do presente lançamento as contribuições destinadas a outras entidades e fundos – terceiros, com fundamento no artigo 155 da Instrução Normativa INSS/DC nº 70/2002¹, vigente à época dos fatos, resultando um crédito tributário retificado no valor de R\$ 3.523,27 (fls. 580/605), conforme ementa abaixo reproduzida (fls. 580/581):

ASSUNTO : CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1998 a 31/01/1999

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ELISÃO.

É obrigação do prestador de serviços elaborar folha de pagamento e guia de recolhimento distintas para cada empresa tomadora de serviços, devendo o tomador de serviços, quando da quitação da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços exigir do prestador de serviços cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento, para elidir-se da responsabilidade solidária.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. BENEFÍCIO DE ORDEM. INEXISTENTE.

Em se tratando de responsabilidade solidária o fisco previdenciário tem a prerrogativa de constituir os créditos no tomador de serviços mesmo que não haja apuração prévia no prestador de serviços.

JUROS. TAXA SELIC.

As contribuições devidas à Seguridade Social incluídas em notificação fiscal de lançamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa SELIC, incidentes sobre o valor atualizado, em caráter irrelevável, a partir da data de seu vencimento.

ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe em sede de processo administrativo a discussão sobre legalidade ou constitucionalidade de lei.

INTIMAÇÃO. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO.

Por expressa determinação legal, as intimações devem ser endereçadas ao domicílio fiscal eleito pelo sujeito passivo junto à administração tributária.

DILIGÊNCIA FISCAL. INDEFERIMENTO.

A diligência deve ser realizada quando motivada pela necessidade de verificação de dados técnicos, não se prestando para suprir provas que o impugnante deixou de apresentar à fiscalização no momento da ação fiscal ou quando de sua Ementa: impugnação.

¹ Art. 155. Inexiste, em qualquer época, responsabilidade solidária na cobrança de contribuições para terceiros.

PRODUÇÃO DE PROVAS. INDEFERIMENTO.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do Recurso Voluntário

O contribuinte SECOVI tomou ciência da decisão em 14/03/2011 (AR de fl. 610) e apresentou, tempestivamente, em 13/04/2011, recurso voluntário (fls. 614/632), acompanhado de documentos (fls. 633/638), com os argumentos sintetizados nos tópicos abaixo:

I. OS FATOS**II - QUESTÕES PRELIMINARES**

2.1. Nulidade da decisão de 1ª instância

2.2. Nulidade da NFLD

III - DO MÉRITO

3.1. Improcedência do Crédito Tributário Fundado em Presunção Simples

3.2. Diligência

3.3. Do cancelamento das cobranças relativas aos valores já recolhidos

3.4. - SUBSIDIARIAMENTE - Da impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício (artigos 161 do CTN e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96)

V - CONCLUSÕES

Isto posto, é lícito concluir o quanto segue:

- (i) a r. decisão de I a instância continua sendo nula, vez que a D. DRJ não adotou as medidas necessárias para evitar a duplicidade de exação, conforme decisão do E. Conselho de Contribuintes;
- (ii) uma vez lançado o crédito tributário sem a mínima certeza necessária, nulo é o ato administrativo praticado, vez que deixou de verificar, junto ao contribuinte de direito, acerca da realização dos respectivos pagamentos. Nula, portanto, é a presente NFLD;
- (iii) se a nulidade da NFLD não for declarada, então outra saída não restará senão a de se reconhecer a sua improcedência, diante da fragilidade de seu substrato fático-probatório. A presunção simples de que a obrigação tributária existe, tão somente porque o contribuinte de fato não comprovou o seu pagamento, ou em virtude de este supostamente não possuir contabilidade regular, não é suficiente para sustentar o lançamento tributário;
- (iv) se a NFLD não for declarada nula, ou cancelada, com fundamento nas razões acima, então deverão ser adotadas as cautelas mínimas de auditoria a que aludiu a C. Segunda Câmara do antigo CRPS, ou seja, deverá ser realizada a verificação, junto ao contribuinte de direito, acerca da existência de contabilidade, relativamente aos serviços em que a Fiscalização entendeu inexistir pagamento, ou ainda que este fora feito de forma equivocada;
- (v) não se deve deixar enganar: a adoção de cautelas mínimas de auditoria, consoante decidiu a C. Segunda Câmara do antigo CRPS, não suprirá a insubsistência fático-probatória da NFLD. O contrário corresponderia à ilegal revisão do lançamento. Desse modo, estancam-se quaisquer dúvidas, devendo ser reconhecida a improcedência da NFLD, em razão da inconsistência de seu mérito;

- (vi) subsidiariamente, devem ser reconhecidas as contribuições previdenciárias já recolhidas nos casos em que a Fiscalização entendeu pelo arbitramento da base de cálculo das contribuições em 40% do valor dos serviços faturados; e
- (vii) deve ser excluída a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

VI - DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, requer-se seja julgada totalmente insubsistente e improcedente, reformando-se assim a r. decisão de primeira instância, para que sejam adotadas as cautelas mínimas necessárias a fim de evitar a duplicidade de exação, e, caso isso não ocorra, requer seja declarada nula a presente NFLD.

Por fim, requer que todas as intimações e notificações a serem feitas, relativamente a esse processo, sejam encaminhadas aos seus procuradores, com escritório nesta Capital do Estado de São Paulo, na Rua Padre João Manoel, nº 923, 8º andar, em atenção ao Dr. RICARDO LACAZ MARTINS, bem como sejam enviadas cópias à Recorrente, no endereço constante destes autos.

Protesta, ainda, a Recorrente, por todos os meios de prova em Direito admitidas, especialmente pela sustentação oral de suas razões de defesa.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Preliminarmente convém rememorar os motivos ensejadores do lançamento, constantes no Relatório Fiscal (fls. 34/41):

O SECOVI contratou com a empresa Mave Serviços de Vigilância Ltda para a execução de serviços com a finalidade de guardar, vigiar, dar segurança à obra de construção civil do edifício localizado na rua Dr. Bacelar, 1043.

Em virtude da disposição contida no artigo 29 da Lei nº 9.711 de 1998², até 01/1999 o contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em

² LEI Nº 9.711, DE 20 DE NOVEMBRO DE 1998. Dispõe sobre a recuperação de haveres do Tesouro Nacional e do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, a utilização de Títulos da Dívida Pública, de responsabilidade do Tesouro Nacional, na quitação de débitos com o INSS, altera dispositivos das Leis nos 7.986, de 28 de dezembro de 1989, 8.036, de 11 de maio de 1990, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e 9.639, de 25 de maio de 1998, e dá outras providências.

Art. 29. O art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, produzirá efeitos a partir de 1º de fevereiro de 1999, ficando mantida, até aquela data, a responsabilidade solidária na forma da legislação anterior.

LEI Nº 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências.

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009). (Produção de efeitos).

regime de trabalho temporário respondia solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes da Lei Orgânica da Seguridade Social—LOSS/91, excetuando-se as disposições do artigo 23 da mesma Lei.

Embora o Sindicato tenha contratado serviços sujeitos a responsabilidade solidária na forma do inciso VI do artigo 30 e artigo 31 da LOSS/91, na redação original e alterações introduzidas até a MP 1523-9, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/1997, não comprovou, mesmo quando intimado a fazê-lo por meio dos TIAD de 17/06/2002 e 14/08/2002, a elisão (apresentar, juntamente com as notas fiscais de prestação de serviço, cópias das guias de recolhimento das prestadoras de serviço vinculadas as notas fiscais de prestação de serviço, cópia das folhas de pagamento das prestadoras relativamente aos trabalhadores cedidos, contrato de prestação de serviços, declaração das prestadoras de que possuem contabilidade regular, se fosse o caso).

Considerando que se aplica ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, conforme § 1º do artigo 144 do Código Tributário Nacional, os valores constantes neste levantamento referem-se às contribuições por responsabilidade solidária destinadas à Seguridade Social.

A base de cálculo refere-se ao valor remuneratório dos serviços executados mediante cessão de mão de obra contidos em nota fiscal fatura ou recibo, conforme disposições do artigo 63 da Instrução Normativa INSS/DC nº 070, de 10/05/2002 e alterações introduzidas pela Instrução Normativa nº 080, de 27/08/2002; da Seção VIII, do Capítulo I da Instrução Normativa INSS/DC nº 18, de 11/05/2000:

a) 40% (quarenta por cento) é o percentual mínimo fixado correspondente a mão de obra a incidir as contribuições previdenciárias sobre o valor dos serviços da respectiva nota fiscal, fatura ou recibo;

b) 50% (cinquenta por cento), como percentual mínimo, no caso de trabalho temporário;

§ 1º O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

§ 1º O valor retido de que trata o caput deste artigo, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços: (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

I - limpeza, conservação e zeladoria; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

II - vigilância e segurança; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

III - empreitada de mão-de-obra; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974. (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

§ 5º O cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento distintas para cada contratante. (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

§ 6º Em se tratando de retenção e recolhimento realizados na forma do caput deste artigo, em nome de consórcio, de que tratam os arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, aplica-se o disposto em todo este artigo, observada a participação de cada uma das empresas consorciadas, na forma do respectivo ato constitutivo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) 20% (vinte por cento) como percentual mínimo sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo, caso não estiver estabelecido em contrato o valor do material fornecido e não havendo a discriminação dos valores na nota fiscal;

d) 6% (seis por cento) como percentual mínimo sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo, no caso de terraplenagem;

e) 20% (vinte por cento), como percentual mínimo sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo, no caso de drenagem; e

f) 14% (quatorze por cento) como percentual mínimo sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo, no caso de demais serviços executados com utilização de meios mecânicos.

6. Foram aplicadas as seguintes alíquotas incidentes sobre a base de cálculo:

a) 20% (vinte por cento) a título de contribuição da empresa;

b) 8% (oito por cento) a título de contribuição do segurado, observando ainda as modificações em razão da CPMF;

c) 1% (um por cento) a título de contribuição da empresa para o financiamento da complementação das prestações por acidente do trabalho, até junho de 1997; a título de financiamento do benefício dos riscos ambientais do trabalho, a partir de julho de 1997.

Passemos à análise dos argumentos do Recorrente:

PRELIMINARES

Das Nulidades no Âmbito do Processo Administrativo Fiscal

O contribuinte suscita a nulidade: (i) do lançamento em razão da fragilidade da instrução atinente à pretensão fiscal, o que maculou de incerteza o pretense crédito tributário reclamado pela autoridade lançadora e (ii) da decisão recorrida diante do fato da DRJ insistir em não adotar as cautelas mínimas necessárias para verificar a duplicidade da exação.

Inicialmente, oportuna a transcrição do artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972 que dispõe sobre a nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

A atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional do agente, nos termos do artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

No caso em análise não há que se falar em nulidade, porquanto todos os requisitos previstos no artigo 10 do Decreto nº 70.235 de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração.

A par disso, tendo sido o auto de infração emitido por autoridade competente e garantido o direito de defesa, estando este devidamente motivado e revestido das formalidades essenciais à sua emissão previstos nos artigos 10 do Decreto nº 70.235 de 1972 e artigo 142 do CTN e, não se encontrando presentes os pressupostos enumerados no artigo 59 do referido Decreto nº 70.235 de 1972, não há justificativa nem amparo legal para prosperar a pretensão do sujeito passivo no sentido de declarar a sua nulidade.

Cumpridos os preceitos legais pelas autoridades fiscal e julgadora, não se verifica qualquer vício capaz de tornar nula a autuação, uma vez que, com as informações constantes nos autos, foi perfeitamente possível a defesa, não havendo qualquer omissão ou dúvida no que diz respeito ao lançamento ou à decisão de primeira instância, tanto não houve, que o Recorrente se defendeu plenamente em relação às questões meritórias.

Em vista dessas considerações, não há como ser acolhida a preliminar de nulidade em relação aos fatos arguidos.

MÉRITO

As questões meritórias giram em torno da tese de nulidade do lançamento objeto dos presentes autos sob os seguintes argumentos: (i) improcedência do crédito tributário fundado em presunção simples; (ii) realização de diligência consistindo-se na verificação junto à empresa prestadora de serviços (contribuinte de direito), de existência de contabilidade regular relativa aos serviços prestados relacionados a este processo administrativo; (iii) cancelamento das cobranças relativas aos valores já recolhidos e (iv) da impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício (artigos 161 do CTN e 61, § 3º, da Lei nº 9.430 de 1996).

Da Alegação de Lançamento Fundado em Presunção Simples

No caso em tela, como aliás foi minuciosamente relatado pelas autoridades lançadora e julgadora de primeira instância, o lançamento não está fundado em “presunção simples”, mas sim baseado na legislação e demais atos normativos vigentes, mencionados no Relatório Fiscal, que autorizam o fisco, na ausência de apresentação de documentação pertinente (notas fiscais de prestação de serviço, cópias das guias de recolhimento das prestadoras de serviço vinculadas as notas fiscais de prestação de serviço, cópia das folhas de pagamento das prestadoras relativamente aos trabalhadores cedidos, contrato de prestação de serviços, declaração das prestadoras de que possuem contabilidade regular, mencionadas anteriormente), a efetuar o lançamento que entende devido, cabendo ao contribuinte, mediante a apresentação de elementos de provas hábeis e idôneos, elidir o lançamento efetuado.

Do Pedido de Diligência

Delineia-se oportuno lembrar que no Voto Divergente (Vencido) do Acórdão nº 1440, exarado em 26/10/2005 pela 2ª CAJ do CRPS, já havia entendimento por parte do Conselheiro Marco André Ramos Vieira, que não cabia à fiscalização o ônus de diligenciar junto ao prestador de serviços, pois se assim fosse não haveria o benefício de ordem e motivo para se efetuar o lançamento na tomadora de serviços, conforme se extrai do seguinte excerto do referido voto (fl. 467):

(...)

Não concordo, entretanto, que a fiscalização deva diligenciar para apurar o débito na contabilidade do prestador. Assim, o contribuinte e o responsável tributário, no caso do recorrente, são solidários em relação à obrigação tributária, não cabendo, nos termos do parágrafo único do artigo 124 do CTN e do art. 30, VI da Lei nº 8.212/1991, benefício de ordem. Compete à fiscalização escolher de quem irá cobrar, dentre os sujeitos passivos, a satisfação da obrigação, assim poderá fazê-lo em relação a todos os obrigados solidários, ou em relação a apenas um deles.

Nesse mesmo sentido segue ementa do Parecer CJ/MPAS nº 2.376/2.000, nestas palavras:

"DIREITO TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO. SOLIDARIEDADE PASSIVA NOS CASOS DE CONTRATAÇÃO DE EMPRESAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DUPLICIDADE DE LANÇAMENTOS. NÃO OCORRÊNCIA. A obrigação tributária é uma só e o fisco pode cobrar o seu crédito tanto do contribuinte, quanta do responsável tributário. Não há ocorrência de duplicidade de lançamento, nem de *bis in idem* e nem de crime de excesso de exação."

Como acima demonstrado, não é exigido da recorrente o pleno conhecimento dos fatos ocorridos na prestadora, bastando a guarda da documentação, folhas de pagamento e guias de recolhimento do pessoal utilizado na obra, para que a recorrente pudesse afastar a solidariedade. A elisão é uma faculdade conferida ao devedor solidário, uma vez que não houve a utilização dessa prerrogativa pela recorrente, a solidariedade persiste, no presente caso.

Uma vez a recorrente não detendo a referida documentação específica para o referido contrato, a Autarquia passa a ter a prerrogativa de lançar importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário, por força do artigo 33, § 3º da Lei nº 8.212/1991. Assim a legislação previdenciária oferece à Fiscalização Previdenciária mecanismos para lavrar a Notificação, nesse caso utilizando como base de aferição o valor da nota fiscal, pois embutido nesse valor há a parcela referente à mão-de-obra utilizada.

A recorrente deveria possuir guia de recolhimento específica, bem como folha de pagamento elaborada pela prestadora, a fim de elidir a responsabilidade.

Uma vez que a não há como afastar a solidariedade, a recorrente deve provar que a prestadora já recolhera toda a contribuição devida em relação aos serviços prestados. Como houve a inversão da prova, cabe ao recorrente o ônus dessa prova.

Uma vez que não houve elisão da responsabilidade, a única alternativa para a recorrente seria provar que todos os valores devidos pela prestadora, em relação a quem prestou serviços tomadora, já foram recolhidos.

O modo de realizar tal prova não é apenas com guias de recolhimento e folhas de pagamentos genéricos, faz-se necessário a juntada da contabilidade, pois nesse caso, mesmo não possuindo documentos específicos a prestadora poderia provar que toda a contribuição por ela devida já fora recolhida, incluindo os funcionários que prestaram serviços à obra da recorrente.

Ao contrário do entendimento proferido no acórdão anterior, não deve a fiscalização diligenciar para examinar a contabilidade da prestadora, pois se assim o fosse não haveria o benefício de ordem, não existiria motivo para se efetuar o lançamento na tomadora de serviços, se em qualquer caso a Receita devesse diligenciar para examinar a contabilidade da prestadora. Havendo inversão é imprescindível a colação aos autos da prova contábil pelos interessados.

(...)

Novamente em sede recursal o Recorrente insiste na realização de diligência junto ao prestador de serviços, para a verificação de existência de contabilidade regular relativa aos serviços prestados relacionados ao presente processo administrativo.

A autoridade julgadora de primeira instância já havia se manifestado pelo indeferimento do pleito. Por concordar com os fundamentos, adoto-os como razão de decidir neste ponto, mediante a reprodução do seguinte excerto da decisão recorrida (fls. 603/604):

(...)

Da Diligência. Indeferimento.

Requeru a Impugnante a realização de diligência junto ao contribuinte prestador de serviços, conforme indicado pelo, então, Conselho de Recursos da Previdência Social, a fim de que as cautelas fiscais mínimas fossem adotadas, no sentido de se evitar a cobrança em duplicidade.

Em que pese a motivação da decisão da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social, exarada no Acórdão nº 1581/2004, que anulou a decisão anteriormente proferida, tal determinação não mais prevalece, em razão de mudança de entendimento deste próprio órgão, materializada através do ENUNCIADO CRPS Nº 30 (DOU de 05/02/2007), no sentido de que **"Em se tratando de responsabilidade solidária o fisco previdenciário tem a prerrogativa de constituir os créditos no tomador de serviços mesmo que não haja apuração prévia no prestador de serviços"**.

Assim sendo, diante das disposições do art. 31 da Lei nº 8.212/91, e demais normas regulamentares, considerando que não cabe ao Fisco a obtenção de provas que a lei determina serem de competência do sujeito passivo apresentar, é totalmente prescindível a diligência requerida, pelo que com fundamento no art. 18 do Decreto nº 70.235/72, indefiro o pedido de diligência formulado pela Impugnante.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, *in fine*.

(...)

Em complemento, convém ressaltar que, acerca da guarda da documentação relativa ao lançamento fiscal, o Código Tributário Nacional, assim estabelece no parágrafo único do artigo 195³:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Em vista dessas considerações, nada a prover em relação ao pedido do Recorrente.

Ante o até aqui exposto, observa-se que houve por parte do contribuinte a adoção de um comportamento contraditório, caracterizado pelo fato de ao obter o provimento da diligência requerida, em momento posterior objetiva o reconhecimento da ineficácia do próprio processo administrativo fiscal, já que na sua visão o lançamento não poderia ser revisto ou ser

³ LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

implementada qualquer medida que vise incrementar sua certeza e liquidez, sob a alegação da existência de vício de origem.

No Código Civil vige o princípio da boa-fé objetiva, proibindo o comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*), como o que se observa no presente caso.

A respeito do tema, pertinentes as lições de Venosa⁴ :

No conceito de boa-fé objetiva, presente como norma programática em nosso Código Civil, ingressa como forma de sua antítese, ou exemplo de má-fé objetiva, o que se denomina "proibição de comportamento contraditório" - ou, na expressão latina, "*venire contra factum proprium*". Trata-se da circunstância de um sujeito de direito buscar favorecer-se em um processo judicial, assumindo uma conduta que contradiz outra que a precede no tempo e, assim, constitui um proceder injusto e, portanto, inadmissível.

Cuida-se de uma derivação necessária e imediata do princípio de boa-fé e, como sustenta a doutrina comparada, especialmente na direção que concebe essa boa-fé como um modelo objetivo de conduta. São poucos os autores que se preocuparam com o tema no direito brasileiro. Trata-se de um imperativo em prol da credibilidade e da segurança das relações sociais e, conseqüentemente, das relações jurídicas que o sujeito observe um comportamento coerente, como um princípio básico de convivência. O fundamento situa-se no fato de que a conduta anterior gerou, objetivamente, confiança em quem recebeu reflexos dela.

Assim, o comportamento contraditório se apresenta no campo jurídico como uma conduta ilícita, passível mesmo, conforme a situação concreta de prejuízo, de indenização por perdas e danos, inclusive de índole moral. A aplicação do princípio não exige um dano efetivo, porém: basta a potencialidade do dano. O exame do caso concreto deve permitir a conclusão, uma vez que nem sempre um ato que se apresenta como contraditório verdadeiramente o é.

Embora a doutrina do comportamento contraditório não tenha sido sistematizada nos ordenamentos como uma formulação autônoma, tal não impede que seja aplicada como corolário das próprias noções de direito e Justiça, e como conteúdo presente na noção de boa-fé, como afirmamos. O conteúdo do instituto guarda proximidade com a proibição de alegação da própria torpeza, esta de há muito decantada na doutrina: "*nemo auditur turpitudinem allegans*", ou seja, ninguém pode ser ouvido ao alegar a própria torpeza. Esta orientação sempre foi tida como conteúdo implícito no ordenamento, no tocante ao comportamento das partes. Trata-se de princípio geral de uso recorrente. Nesse princípio, dá-se realce à própria torpeza, aspecto subjetivo na conduta do agente que se traduz em dolo, malícia. Por outro lado, o "*nemo potest venire contra factum proprium*" (ninguém pode agir contra sua própria legação) é de natureza objetiva, dispensa investigação subjetiva, bastando a contradição objetiva do agente entre dois comportamentos. (...)

Assim, segundo o princípio geral do direito do *venire contra factum proprium* ("ninguém pode se beneficiar da própria torpeza"), as relações obrigacionais devem ser sempre pautadas na boa fé, na confiança e na livre manifestação de vontade, de modo que nenhuma das partes pode agir em desacordo com as normas legais e depois alegar tal conduta em proveito próprio.

No caso em apreço, a conduta reprovável do contribuinte de tentar desmerecer o trabalho fiscal, quer seja durante o procedimento fiscal e posteriormente com a diligência realizada por não apontarem o resultado por ele pretendido demonstra o intuito do mesmo de

⁴ VENOSA, Sílvio de Salvo. A proibição do "comportamento contraditório". Fonte: Valor Econômico, 23/05/2008, Legislação & Tributos, p. E2. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/486339/noticia.htm?sequence=1>.

protelar e tumultuar o bom andamento do processo administrativo fiscal, o que não se pode admitir.

Nesse sentido, agiu corretamente a autoridade julgadora de primeira instância, não merecendo qualquer reparo a decisão recorrida.

Do Cancelamento das Cobranças Relativas aos Valores já Recolhidos

Pleiteia o Recorrente o reconhecimento, na composição dos cálculos do montante mantido, das parcelas já recolhidas pela prestadora de serviços, uma vez que a decisão rejeitou todas as GRPS relativas a recolhimentos calculados sobre salários de contribuição inferiores a 40% do valor dos serviços faturados.

Diante disso, aduz que a única conduta possível da DRJ seria a de abater, da obrigação lançada (sobre 40% do valor dos serviços) a parcela paga (e. g. 30%). Isto pois esse pagamento, indubitavelmente, extinguiu parcialmente a obrigação do contribuinte, de modo que somente pela parcela remanescente a Recorrente poderia ser responsabilizada.

Inicialmente convém trazer à colação o seguinte excerto da decisão recorrida contendo os fundamentos pelos quais os documentos colacionados aos autos não são hábeis a comprovar o recolhimento da contribuição previdenciária por parte da prestadora de serviços em relação aos serviços prestados à ora Recorrente (fls. 599/600):

(...)

Conforme visto, a Ordem de Serviço INSS/DAF nº 176, de 05/12/1997, vigente à época dos fatos geradores, estabelecia em seu item 3.1 que para a comprovação do recolhimento prévio, a tomadora deveria exigir da prestadora cópia autenticada pelo cartório ou por servidor do INSS da Guia de Recolhimento da Previdência Social - GRPS quitada, **preenchida de acordo com o item 10**, e da respectiva folha de pagamento, cuja remuneração será equivalente, no mínimo, àquela apurada com a aplicação dos percentuais estabelecidos no item 11, que no caso, por se tratar de serviços de vigilância, corresponde a 40% do valor bruto das notas fiscais.

E ainda no item 3.1.1, determina que para a aceitação, pela fiscalização, de GRPS com salário-de-contribuição inferior aos percentuais estabelecidos no item 11, **a empresa tomadora deverá comprovar que a prestadora de serviço possui contabilidade regular, através de declaração firmada pelo representante legal e pelo contador da empresa, sob pena de prevalecerem os percentuais referidos.**

Nestes termos, tem-se que:

- as Guias de Recolhimento da Previdência Social - GRPS apresentadas pelas Impugnantes, referentes às Notas Fiscais nº 219, 225, 234, 258, 268, 293, 303, 312, 316, 320, 325, 366 e 368 não são suficientes para a elisão da responsabilidade solidária, visto que o salário de contribuição sobre os quais incidiram as contribuições ali recolhidas não correspondem ao mínimo de **40% do valor bruto das notas fiscais** de prestação de serviço a que supostamente estão vinculadas, e não há prova que a prestadora de serviços teria contabilidade à época da ocorrência do fato gerador;
- as GRPS referentes às competências 10/1998 (fls. 98), 11/1998 (fls. 100), 12/1998 (fls. 102), não elidem a responsabilidade solidária, **por não conter a vinculação das mesmas às notas fiscais, nos termos do item 10 da OS INSS/DAF nº 176/99;**
- a GRPS anexada às fls. 103 refere-se à competência 13/1998, não lançada na presente NFLD;
- A cópia autenticada da GRPS referente à competência 04/1998, fls. 85, vinculada às notas fiscais/faturas nº 242, 251 e a cópia autenticada da GRPS referente à competência 06/1998, fl. 89, vinculada às notas fiscais/faturas nº 275 e 286 juntamente com as cópias das folhas de pagamento das competências 04/1998 e 06/1998 excluem a

responsabilidade solidária na empresa tomadora, na forma da legislação, em relação às notas fiscais/faturas 242, 251, 275 e 286;

- as GRPS anexadas pela prestadora de serviços Mave Serviços Especiais Ltda., fls. 186/214, referentes às competências 02/1998 a 01/1999 correspondem às mesmas guias de recolhimento juntadas pelo SECOVI, que conforme visto, somente elidem a responsabilidade solidária de que trata o presente lançamento em relação às Notas Fiscais nº 242 e 251 (competência 04/1998) e nº 275 e 286 (competência 06/1998).

Ressaltamos que os demais documentos apresentados pela Impugnante em sua defesa, cópia simples da impugnação referente à NFLD nº 35.511.061-0, fls. 123/131, NFLD nº 35.511.061-0 e anexos, fls. 132/149, tela Detalhe Título Pendente, referente à empresa Zillion Com. Prods. Serv. Limp. Ltda, fls. 154, Petição Inicial do Mandado de Segurança nº 1999.61.00.053351-5, impetrado pela empresa Zillion Comércio de Produtos e Serviços de Limpeza Ltda., fls. 155/156, liminar concedida nos referidos autos, fls. 157/161, Ofício nº 582/99, emitido pela Divisão da Central de Análise/Concessão de Benefícios, tis. 162/163, não guardam qualquer relação com a presente NFLD, não sendo hábeis, portanto, para retificar os valores lançados.

(...)

Como visto da reprodução acima, o motivo ensejador da não aceitação das GRPS apresentadas foi, em suma, em decorrência da não vinculação desses recolhimentos com as notas fiscais emitidas em favor da tomadora de serviços (Recorrente), uma vez que, para a comprovação do recolhimento prévio, a tomadora deveria exigir da prestadora cópia autenticada pelo cartório ou por servidor do INSS da Guia de Recolhimento da Previdência Social (GRPS) quitada, preenchida de acordo com o item 10 da Ordem de Serviço nº 176 de 05/12/1997⁵, e da respectiva folha de pagamento, cuja remuneração será equivalente, no mínimo, àquela apurada com a aplicação dos percentuais estabelecidos no item 11⁶, que no caso, por se tratar de serviços de vigilância, corresponde a 40% do valor bruto das notas fiscais.

⁵ Ordem de Serviço DAF nº 176 de 05/12/1997. Norma Federal - Publicado no DO em 12 dez 1997. Estabelece procedimentos para a arrecadação e fiscalização da contribuição incidente sobre a remuneração de segurado objeto de contrato de prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra.

10. A empresa prestadora de serviço mediante cessão de mão-de-obra deverá preencher GRPS distintas para cada empresa tomadora, ou, alternativamente, para cada estabelecimento desta, conforme o "Manual da GRPS", com as seguintes adaptações:

Campo 8:

- a) número de segurados colocados à disposição da tomadora;
- b) salário-de-contribuição dos segurados empregados, segundo a folha de pagamento;
- c) número, data de emissão e valor da nota fiscal, fatura ou recibo;
- d) matrícula (CGC/CEI) e nome ou razão social da empresa tomadora.

10.1. No caso da guia genérica, prevista nos subitens 3.1.2 e 3.1.3, não se aplicam as disposições deste item, devendo a GRPS ser preenchida conforme previsto no "Manual de Preenchimento da GRPS".

10.2. A contribuição relativa ao pessoal da administração da própria empresa prestadora de serviço será recolhida em guia distinta daquela referente a segurado objeto de cessão de mão-de-obra.

10.3. Para fins de financiamento dos benefícios concedidos em razão de maior incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, o grau de risco será obtido em função da atividade econômica preponderante da empresa prestadora de serviço.

10.3.1. Na apuração de débito por responsabilidade solidária, o grau de risco será obtido em função da atividade econômica preponderante da empresa tomadora de serviço.

⁶ 11. Quando a fiscalização comprovar, no exame da escrituração contábil e de outros elementos que a empresa não registra o movimento real da mão-de-obra utilizada, do faturamento e do lucro, ou quando a empresa não apresentar a escrituração contábil ou estiver legalmente dispensada dessa obrigação, o salário-de-contribuição será apurado com base no valor bruto da nota fiscal de serviço, fatura ou recibo, de acordo com os percentuais mínimos abaixo fixados, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário:

ATIVIDADE	PERCENTUAL
-----------	------------

a) Transporte de cargas e passageiros	25%
---------------------------------------	-----

Nesse sentido, ao desatender as estipulações contidas no referido dispositivo, a empresa estaria sujeita à autuação conforme disposição contida no item 12, abaixo reproduzido:

(...)

12. A elaboração de folha de pagamento e guia de recolhimento em desacordo com o disposto neste ato, sujeita a empresa prestadora de serviço à autuação por descumprimento ao artigo 32, I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, combinado com o artigo 31, § 4º da mesma Lei, com a redação dada pela Lei nº 9.032, de 28 de abril de 1995, e com o artigo 47, I, § 4º do ROCSS.

(...)

Assim, uma vez que não houve comprovação de ter havido recolhimento por parte da prestadora de serviços em relação aos serviços prestados à tomadora não há que se falar em pagamento indevido ou a maior passível de aproveitamento em relação ao montante do lançamento mantido.

Jurisprudência e Decisões Administrativas

Oportuno deixar consignado que no que concerne à interpretação da legislação e ao entendimento jurisprudencial, nos termos do artigo 100 do Código Tributário Nacional (CTN), somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso.

No âmbito administrativo cabe ao Conselheiro do CARF observar no julgamento dos recursos as súmulas aprovadas pelas Turmas e pelo Pleno da CSRF e também as decisões definitivas proferidas pelo STF e STJ, após o trânsito em julgado do recurso afetado para julgamento como representativo da controvérsia, consoante disposição contida no artigo 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

b) Outras atividades

40%

11.1. Quando o salário-de-contribuição for apurado na forma deste item, a contribuição do segundo empregado será calculada aplicando-se a alíquota mínima.

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Da Cobrança de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

O Recorrente solicita a exclusão da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, nos termos dos artigos 161 do CTN⁷ e 61, § 3º da Lei nº 9.430 de 1996⁸.

Tal matéria não demanda maiores considerações uma vez que já se encontra pacificada neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inclusive objeto da Súmula nº 108, abaixo reproduzida, de observância obrigatória por parte dos seus membros a teor da disposição contida no artigo 72 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)⁹, aprovado pela Portaria MF Nº 343, de 09 de junho de 2015:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. **(Vinculante)**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Do Pedido de Ciência do Patrono e Sustentação Oral

Quanto à demanda acerca da ciência do patrono do contribuinte, os incisos I, II e III do artigo 23 do Decreto nº 70.235 de 1972 disciplinam integralmente a matéria, configurando as modalidades de intimação, atribuindo ao fisco a discricionariedade de escolher qualquer uma delas.

Nesse sentido, o § 3º estipula que os meios de intimação previstos nos incisos do caput do artigo 23 não estão sujeitos a ordem de preferência. De tais regras, conclui-se pela inexistência de intimação postal na figura do procurador do sujeito passivo. Assim, a intimação via postal, no endereço de seu advogado, não acarretaria qualquer efeito jurídico de intimação,

⁷ Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

⁸ Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

⁹ Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

pois estaria em desconformidade com o artigo 23, inciso II e §§ 3º e 4º, do Decreto nº 70.235 de 1972.

Ademais a matéria já se encontra sumulada no âmbito do CARF, sendo portanto de observância obrigatória por parte deste colegiado, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 110

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Débora Fófano dos Santos