



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



**Processo nº** 14485.000142/2007-61  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-011.323 – 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: 01/10/1998 a 31/12/1998

RECURSO VOLUNTÁRIO. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Somente com a interposição de impugnação se instaura a fase litigiosa do procedimento em face de cada um dos coobrigados. Assim, em que pese o sujeito passivo solidário deva ser cientificado de todos os atos praticados no processo, sua atuação do ponto de vista do litígio resta obstaculizada ante a inércia quando do prazo para a apresentação da impugnação, restando precluso o seu direito de se manifestar no processo administrativo em sede recursal.

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.

DILIGÊNCIA FISCAL. REVISÃO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

A diligência fiscal é o procedimento fiscal externo destinado a coletar e a analisar informações de interesse da administração, inclusive para atender à exigência de instrução processual, não havendo que se falar em revisão de lançamento nos termos do artigo 149 do CTN e nem em novo lançamento, uma vez que não houve a modificação de seus fundamentos (fáticos/jurídicos) ou inovação quanto à sujeição passiva.

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 n.º 8.212 de 1991.

**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.

**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 i) não conhecer do recurso voluntário do responsável solidário Kunlun Equipamentos Ltda, por ausência de impugnação; ii) negar provimento ao recurso voluntário do Contribuinte SIND EMP COMP VENDA LOC ADM IMOV RESID COMERC SAO PAULO.

(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).

Fl. 3 do Acórdão n.º 2201-011.323 - 2ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 14485.000142/2007-61

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 582/610 e págs. PDF 570/598) interposto contra decisão no acórdão n.º 16-86.865, proferido pela 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP), em sessão de 05 de abril de 2019 (fls. 527/541 e págs. PDF 515/529), que julgou a impugnação improcedente mantendo o crédito tributário formalizado na NFLD – Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – DEBCAD 35.511.020-2, consolidado em 30/09/2002, no montante de R\$ 1.414,51, 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: KUNLUN EQUIPAMENTOS LTDA, CNPJ: 01.490.434/0001-80 (fls. 02/15), acompanhado do Relatório Fiscal (fls. 26/34) e do Anexo I (fl. 35).

## Do Lançamento

De acordo com resumo constante no acórdão recorrido (fl. 529 e pág. PDF 517):

1. Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, datada de 30/09/2002, lavrada em face do contribuinte e do devedor solidário, referentes a contribuições sociais da parte patronal, inclusive a destinada ao RAT, além de contribuições devidas a terceiros, incidentes sobre a remuneração da mão-de-obra apurada através das notas fiscais de serviços executados mediante cessão de mão de obra emitidas pela empresa cedente, com descrição dos serviços prestados.
2. O procedimento fiscal ocorreu na SECOVI entre 16/04/2002 e 30/09/2002, culminando na lavratura de dezessete notificações fiscais de lançamento de débito por descumprimento de obrigação principal e de quatro autos de infração por descumprimento de obrigação acessória. Especificamente em relação ao DEBCAD 35.511.020-2, o relatório fiscal de fls. 26/35 aponta que o SECOVI contratou serviços sujeitos ao instituto da solidariedade prestados pela pessoa jurídica Kunlun Equipamentos.
3. Na forma da legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, o SECOVI não comprovou a elisão de sua responsabilidade, pois não apresentou à fiscalização a documentação hábil para a conformidade tributária, isto é, o conjunto formado com (i) notas fiscais de prestação de serviço, (ii) cópias autenticadas das guias de recolhimento da prestadora de serviço vinculadas às notas fiscais de prestação de serviço, (iii) cópias das folhas de pagamento da prestadora relativamente aos trabalhadores cedidos, (iv) contrato de prestação de serviços e (v) declaração da prestadora de que possui contabilidade regular, se fosse este o caso.
4. Em 30/09/2002, foi lançado de ofício o crédito tributário que tomou por número de controle o DEBCAD 35.511.020-2, do qual o SECOVI teve ciência em 07/10/2002 e a prestadora do serviço, Kunlun Equipamentos, teve ciência em 04/10/2002.

(...)

**Resumo da Tramitação do Processo: Impugnação, Diligência, Decisão-Notificação, Recurso Voluntário ao CRPS, Despacho de Revisão do Acórdão, Contrarrazões, Nova Defesa, Acórdão da DRJ n.º 16-20.838, Acórdão n.º 2302-00.420 da 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento do CARF, Diligência e Manifestação do Contribuinte**

Consoante resumo no acórdão da DRJ (fls. 529/539 e págs. PDF 517/527):

(...)

5. Em 21/10/2002, o SECOVI protocolou impugnação, fls. 42/87 em que alega ter cumprido com todas as obrigações para com o INSS e que as verificações relativas ao cumprimento das obrigações com o INSS deveriam também ser estendidas ao prestador de serviços. Afirma que a taxa SELIC é ilegal para cálculo dos juros de mora. Juntou como prova de suas alegações cópias **simples** de GRPS sem qualquer vinculação à obra ou com as notas fiscais de prestação de serviços.

6. Em 23/10/2002, foi lavrado o Termo de Revelia, fl. 88, com ciência em 08/11/2002, para marcar o esgotamento do prazo regulamentar de interposição de defesa da prestadora Kunlun.

7. Em 15/04/2003, o então Serviço de Análise de Defesas e Recursos da Gerência Executiva em São Paulo – Sul elaborou o despacho de encaminhamento para diligência de fls. 93/99.

8. Em 20/06/2003, foi lavrado relatório da diligência, fls. 102/106, que ratificou o lançamento de ofício em sua integralidade e do exame das GRPS acostadas concluiu que seriam inábeis a comprovar o vínculo com a obra, além de serem **cópias simples**, em flagrante desacordo à determinação contida no subitem 20.1 da Ordem de Serviço INSS/DAF n.º 165/97. Sobre a extensão das verificações ao prestador do serviço, a administração do INSS determinou a auditoria apenas no SECOVI mediante a expedição do MPF n.º 00045343.

9. Em 23/09/2003, foi lavrada a Decisão de Notificação n.º 21.004/0563/2003, fls. 116/136 dando procedência ao lançamento de ofício. Os devedores SECOVI e Kunlun Equipamentos tiveram ciência em 07/11/2003, fls. 144.

10. Em 09/12/2003, o SECOVI interpôs recurso voluntário ao Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, fls. 153/175, no qual alega que os documentos juntados seriam prova do recolhimento do tributo efetuado pelo contribuinte de direito ou ainda que a fiscalização averiguasse em diligência aos registros contábeis da prestadora se os valores que pretende cobrar foram ou não recolhidos pelo contribuinte de direito, além de insurgir-se contra a adoção da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora.

11. Em 08/01/2004, a análise de admissibilidade realizada pelo Serviço de Orientação e Gerenciamento de Recuperação de Crédito, fl. 176, constatou que apenas o SECOVI interpôs o recurso e que o prestador do serviço mais uma vez quedou-se inerte.

12. Em 26/02/2004, o Serviço de Análise de Defesas e Recursos apresentou as contrarrazões ao recurso voluntário, fls. 177/186, no qual assevera que apesar da argumentação apresentada pelo SECOVI no recurso voluntário não lhe assiste razão, pois o instituto da solidariedade não se presume, mas resulta da lei e também não comporta o benefício de ordem. Ressalta que de acordo com o item 20 e subitens da Ordem de Serviço INSS/DAF n.º 165, de 11/07/1997, DOU de 24/07/97, a tomadora de serviços deveria exigir do executor, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e preenchida segundo o item 16, “b” da referida OS, bem como a respectiva folha de pagamento específica, para ter a elisão da responsabilidade solidária reconhecida. Quanto à diligência nos registros contábeis do prestador para averiguar se houve ou não o recolhimento dos valores exigidos, a conclusão é que a diligência seria prescindível, pois é o tomador que deve fazer prova de que tais recolhimentos foram efetuados pelo prestador do serviço. Que a cobrança de juros SELIC está prevista no art. 34 da Lei n.º 8212/1991. Propõe à Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social conhecer do recurso e, no mérito, negar-lhe provimento, mantendo a decisão pela procedência do lançamento e indeferindo a diligência requerida

13. Em 20/09/2004, fls. 189/198, foram proferidos os votos do relator, Marco André Ramos Vieira, e o voto divergente de Mario Humberto Cabus Moreira. O voto do relator seguiu o entendimento firmado pela fiscalização e pela primeira instância de julgamento administrativo sustentando que o tomador do serviço ao não exercer a faculdade de elidir-se da solidariedade mediante a exigência ao prestador de guias de recolhimento e de folhas de pagamento vinculadas à obra, restou à fiscalização lançar a

importância reputada devida e ao sujeito passivo 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 do INSS 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”. Conclui pelo CONHECIMENTO do recurso para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO. Entretanto, o voto divergente saiu-se vencedor anulando a Decisão-Notificação, para que fossem 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”. Em 27/09/2004, fl. 198, foi prolatado o Acórdão nº 0001571 que anulou a Decisão-Notificação nº 21.004/0563/2003 a qual julgou procedente a NFLD nº 35.511.020-2.

14. Em 12/05/2005, 13/05/2005 e 30/05/2005, fls. 200/225, a então Delegacia da Receita Previdenciária em São Paulo-Sul, por meio de DESPACHO, solicitou ao CRPS a revisão do Acórdão, exarando-se novo Acórdão para que fosse negado provimento ao recurso interposto pelo contribuinte. Antes de adentrar na fundamentação do pedido, a Auditora Fiscal responsável pela análise lembrou que o sujeito passivo prestador do serviço nenhuma manifestação trouxe aos autos do processo, embora tivesse tido ciência do lançamento de ofício. A articulação da solicitação teve por base a Constituição Federal vigente, a Lei 5.172/1966, CTN, a Lei 8.212/1991, a Lei nº 9.784/99, o Regimento Interno do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, o Parecer nº 2.376/2000, da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social, a jurisprudência de tribunais superiores e doutrinas do Direito Tributário. Todas essas fontes citadas resguardam a retidão do procedimento fiscal executado, a teor dos seguintes julgados:

A) EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DONO DA OBRA E CONSTRUTOR. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DECRETO Nº 89.312/84, ART. 139, §§ 2º E 3º. SÚMULA 126/TFR. INAPLICABILIDADE.

I - A responsabilidade pelo cumprimento das obrigações previdenciárias é solidária entre o proprietário e o executor de obras de construção, sendo somente elidida se as construtoras fizerem o subempreiteiro recolher, previamente, as ditas contribuições previdenciárias.

II - Possibilidade do INSS fazer a cobrança de débitos previdenciários de qualquer um dos responsáveis solidários por seu cumprimento, inexistindo a necessidade de em primeiro lugar cobrar do subempreiteiro, para depois voltar-se contra o dono da obra.

III - Agravo regimental improvido

(STJ - AgRg no AgRg nos EDcl no RESP 408767 / Sc; AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL 200210010816-3; T1 - PRIMEIRA TURMA; Data do Julgamento: 04/12/2003; DJ 22.03.2004 p. 202)

B) TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO. RESPONSABILIDADE DE EMPREITEIRA POR DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS DE SUBEMPREITEIRAS. NÃO COMPROVAÇÃO DOS PAGAMENTOS. IMPUGNAÇÃO GENÉRICA DE LAUDO PERICIAL, QUE CONCLUIU PELA CORREÇÃO DO LANÇAMENTO FISCAL. SOLIDARIEDADE QUE NÃO SE CONFUNDE COM RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA. OBRIGAÇÃO PELO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES.

1- Diante de impugnação genérica da apelante, deve prevalecer o laudo pericial que concluiu, com razoáveis fundamentos, pela inexistência do recolhimento de contribuições previdenciárias.

2- Não se pode exigir do Fisco que faça prova negativa quanto à inexistência de recolhimentos. O pagamento se comprova com recibos de quitação, apresentados pelo devedor. No caso, através de guias de recolhimento, que não foram oferecidas.

3- Irrelevante que não tenha havido prévia investida contra as subempreiteiras, pois não se trata de responsabilidade subsidiária e sim de solidariedade passiva, que torna qualquer um dos devedores obrigados pela dívida toda, a teor do conceito emprestado ao artigo 904 do Código Civil.

4- Responsabilidade solidária que era prevista no § 2º do Decreto n. 89.312/84 (CLPS).

5- Apelação improvida.

(TRIBUNAL - TERCEIRA REGIÃO; AC - APELAÇÃO CÍVEL— 381304; Processo: 97030458882/SP; PRIMEIRA TURMA; Data da decisão: 14/08/2001; DJU DATA:12/03/2002 PAGINA: 423; Relator JUIZ RUBENS CALIXTO; POR UNANIMIDADE)

C) AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO SOBRE FOLHA DE SALÁRIOS. EMPRESA TOMADORA DE SERVIÇOS (ART. 31, DA LEI Nº 8212/91). MANDADO DE SEGURANÇA. INDEFERIMENTO DE EFEITO ATIVO PARA A SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS NECESSÁRIOS PARA A CONCESSÃO DA MEDIDA.

1. A origem da notificação fiscal em questão tem assento no artigo 31, da Lei nº 8212/91, na redação que lhe era dada pela Lei nº 9528/97 e, decorre do fato da agravante não haver exigido, das empresas com quem contratou, o comprovante do pagamento das contribuições previdenciárias referentes à folha de salários.

2. A sujeição da agravante como responsável solidária foi criada por lei, visando, facilitar a fiscalização da autarquia previdenciária e impedir a sonegação fiscal que comumente ocorre nas hipóteses de cessão de mão-de-obra, o que faz cair por terra a argumentação de que caberia ao INSS verificar através de seus meios se o tributo foi efetivamente pago pelas empresas contratadas.

3. (omissis).

4. (omissis).

5. Agravo regimental improvido.

(TRIBUNAL - SEGUNDA REGIÃO; AGR – AGRAVO REGIMENTAL - 74844; Processo: 200102010107617/RJ; SEXTA TURMA; Data da decisão: 20/06/2001; DJU DATA:24/07/2001; Relator JUIZ POUL ERIK DYRLUND, POR UNANIMIDADE)

D) PROCESSO CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. DESCABIMENTO DE DECISÃO MONOCRÁTICA DO RELATOR. PRECEDENTES DO STF. RECURSO CABÍVEL. AGRAVO INOMINADO. FUNGIBILIDADE. PROVIMENTO DE TRABALHO. LEGALIDADE DOS DECRETOS Nº 356/91, 612192 e 2.173/97 (QUE DEFINEM AQUILO QUE VENHA A SER ATIVIDADE PREPONDERANTE). LEGALIDADE DO SALÁRIO-EDUCAÇÃO RECEPCIONADO PELO ART. 212, 50, original, da CF/88. SOLIDARIEDADE DO TOMADOR DE SERVIÇOS NO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DO EMPREGADO CONTRATO PELA CEDENTE DE MÃO-DE-OBRA. LEGALIDADE DO ART. 31 DA LEI 8.212/91.

1) (omissis).

2) Agravo Inominado interposto pela AUTORA contra a decisão desta Relatoria que considerou devido o SAT na forma estabelecida pela Lei n.º 8.212/91, regulamentado pelos Decretos ns. 356/91, 612/92 e 2.173/97, que definiram aquilo que venha a ser atividade preponderante da empresa, bem como devido o Salário- Educação e as contribuições previdenciárias a serem pagas pelo Tomador de Serviço, conforme o art.31 da 8.212/91, por ser tal responsabilidade tributária solidária, bem como Agravo Inominado interposto pelo INSS, com o propósito de inverter o ônus da sucumbência, em virtude de sua vitória.

3) (omissis).

4) (omissis).

5) (omissis).

6) (omissis).

7) Responsabilidade solidária pelos encargos previdenciários do tomador do serviço (art. 31, § 2º, da Lei 8.212/91), inclusive quando o tomador foi órgão público (Lei 8.666/93, art. 71, § 2º). Para a empresa tomadora de serviços isentar-se da responsabilidade pelo não pagamento das contribuições previdenciárias devidas pela prestadora de serviço, é necessário que demonstre o efetivo recolhimento destas contribuições.

(g.n.)

8) Ônus da sucumbência que se inverte, em virtude do INSS ter saído vitorioso da presente demanda.

9) Agravo Inominado interposto pela AUTORA improvido para considerar devida todas as contribuições sociais em questão-SAT, Salário- Educação e contribuição previdenciária devida pelo Tomador de Serviços, conforme o art. 31 da Lei n.º 8.212/91, podendo o Fisco escolher cobrar daquele que lhe aprouver. Não se trata, portanto, de responsabilidade subsidiária.

10) (omissis).

(TRIBUNAL - SEGUNDA REGIÃO; AIAC – AGRAVO INOMINADO NA APELAÇÃO CA/EL — 308513; Processo: 199950010050090/ES; SEGUNDA TURMA; Data da decisão: 29/06/2004; DJU DATA:16/08/2004 PAGINA: 929/930; Relator JUIZ REIS FRIEDE. POR UNANIMIDADE)

#### E) TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDARIA. EMPREITADA.

1. As empresas que firmam contratos de subempreitadas são solidariamente responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias decorrentes dos serviços prestados pela contratada.

2. As empresas poderão isentar-se da responsabilidade solidária, especialmente as construtoras, em relação às faturas, notas de serviços, recibos ou documentos equivalentes que pagarem por tarefas subempreitadas, de obras a seu cargo, desde que façam o subempreiteiro recolher, previamente, quando do recebimento da fatura, o valor fixado pela Previdência Social, relativamente ao percentual devido como contribuições previdenciárias e de seguro de acidente de trabalho, incidente sobre a mão-de-obra inclusa no citado documento Interpretação do sistema legal fixado sobre a matéria.

3. inexistência de provas de que as contribuições discutidas foram recolhidas.

4. Recurso não provido.

(Acórdão RESP 376318 / SC; RECURSO ESPECIAL 2001/0153936-2; Rel. Min. José Delgado, T1 – Primeira Turma, D. 05/0212002; por unanimidade

F) TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO TOMADOR (CONTRATANTE). ART 31 DA LEI 8.212/91.

1. O art. 31 da Lei 8.212/91 estabeleceu solidariedade entre o contratante dos serviços executados mediante cessão de mão-de-obra e o executor..

2. Trata-se de hipótese de solidariedade tributaria, prevista no art. 124 do CTN, cujo parágrafo primeiro dispõe que "a solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem".

3. Para incidir na possibilidade de elisão estabelecida no § 3º do art. 31, o contratante deveria ter exigido do executor a apresentação dos comprovantes relativos as obrigações previdenciárias, previamente ao pagamento da nota fiscal ou fatura - do que, no caso concreto, não se cogita.

4. Recurso especial provido."

(Acórdão RESP 410104/PR; RECURSO ESPECIAL 2002/0013649-7; Rel. Min. Teori Albino Zavascki, T1 -Primeira Turma, D. 06/05/2004; por unanimidade)

15. Em 24/06/2005, fls. 227/229, a fim de assegurar o direito de ampla defesa, os sujeitos passivos SECOVI e Kunlun Equipamentos tomaram ciência do DESPACHO de solicitação de revisão do Acórdão n.º 1571/2004.

16. Em 22/07/2005, fls. 231/243, o SECOVI protocolizou contrarrazões ao pedido de revisão do Acórdão n.º 1571/2004 em que repisa a mesma argumentação apresentada na impugnação e no recurso voluntário, isto é, que a fiscalização do INSS deveria trazer aos autos a elisão da sua responsabilidade solidária, não tendo o tomador o ônus de reunir provas de que o prestador realizou previamente os recolhimentos das contribuições previdenciárias relativas aos trabalhadores que lhe prestaram serviços. Ataca a iniciativa do DESPACHO dizendo não encontrar amparo no Regimento Interno do CRPS.

17. Em 17/10/2005, fls. 246/247, sob o argumento apenas de rediscutir matéria já apreciada pela 2ªCaj/CRPS, apresenta o relator, Mário Humberto Cabus Moreira, voto no sentido de NÃO CONHECER do pedido de revisão por ausência dos pressupostos de admissibilidade recursal. O representante do Governo, Marco André Ramos Vieira, sob o argumento que houve violação a Parecer aprovado pelo Ministro da Previdência Social, apresenta voto divergente no sentido de conhecer do pedido de revisão da unidade da SRP, anulando o Acórdão n.º 1571/2004 (fls. 248/249). No entanto, em 26/10/2005, fl. 250, foi prolatado o Acórdão n.º 0001444 pela 2ªCaj/CRPS, por Maioria em NÃO CONHECER DO PEDIDO DE REVISÃO, de acordo com o voto do relator e sua fundamentação.

18. Em 08/01/2007, fl. 257, foi aberta a diligência fiscal n.º 09368056D00 no tomador de serviço para atender solicitação do contencioso administrativo, embora a informação a ser buscada estaria no âmbito do prestador do serviço.

19. Antes que fosse iniciada a diligência no prestador do serviço, foi publicada no Diário Oficial da União, em 05/02/2007, a Resolução MPS/CRPS n.º 01 a qual editou o enunciado n.º 30 do Conselho de Recursos da Previdência Social: "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", na linha do aludido pedido de revisão de acórdão, sendo o processo foi devolvido ao Serviço do Contencioso Administrativo Previdenciário para reexame da situação em face do enunciado n.º 30 DO CRPS.

20. Em 29/03/2007, 30/03/2007 e 27/04/2007, fls. 260/264, em face do enunciado n.º 30 do CRPS, o DESPACHO de revisão do Acórdão n.º 0001444/2005 foi expedido pela então Delegacia da Receita Previdenciária em São Paulo-Sul.

21. Em 13/08/2007, fls. 266/268, a fim de assegurar o direito de ampla defesa, os sujeitos passivos SECOVI e KUNLUN tomaram ciência do DESPACHO de solicitação de revisão do Acórdão n.º 0001444/2005.

22. Em 05/09/2007, fls. 273/288, o SECOVI protocolizou contrarrazões ao DESPACHO de solicitação de revisão do Acórdão n.º 0001444/2005, além de clamar que caberia à fiscalização afastar a sua responsabilidade solidária por meio de busca de informações que comprovassem que as contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores que lhe prestaram serviço em regime de cessão/empreitada de mão-de-obra, afirma também que o enunciado n.º 30 não contradiz o Acórdão proferido pela 2ªCaj/CRPS “uma vez que ali se trata da não existência de um benefício de ordem entre os responsáveis solidários pelo adimplemento da obrigação tributária”. E completa: “o que se defende, e com veemência, é a necessidade de que a autoridade lançadora tome as providências mínimas para checar se houve ou não a extinção do crédito tributário que pretende cobrar, seja por meio de pagamento, parcelamento ou qualquer das formas previstas pelo artigo 156 do Código Tributário Nacional”.

23. Em 14/07/2008, fls. 292/294, sob o argumento de que o enunciado n.º 30 do CRPS somente se aplicaria aos atos processuais pendentes em 31/01/2007 e que atribuir efeitos retroativos ao enunciado não teria autorização de lei, o presidente da Segundo Conselho de Contribuintes/5ªCâmara negou seguimento ao pedido de revisão apresentado pela então Delegacia da Receita Previdenciária em São Paulo-Sul.

24. Em 16/09/2008, fls. 297/299, a Equipe de Recuperação de Crédito da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo - DERAT, sob o fundamento do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil em que caberia às turmas das Delegacias de Julgamento - DRJ julgar em primeira instância processos administrativos fiscais de determinação e exigência de créditos tributários, inclusive devidos a outras entidades e fundos, encaminhou à DRJ/SP-I o processo para julgamento, antes juntando manifestação do SECOVI de fls. 313/331.

25. Em 19/11/2008, fls. 313/333, o SECOVI apresentou nova impugnação na qual admite a contratação de serviços sujeitos à responsabilidade solidária para a construção do prédio onde funciona a sua sede. Tergiversa que teria cumprido com suas obrigações previdenciárias relativas aos serviços contratados. Diz que teria juntado a documentação comprobatória da suposta elisão de sua responsabilidade, mas, de fato, os documentos juntados são inábeis como prova da efetiva elisão. Afirma que caberia à própria fiscalização buscar as provas que o livrassem da responsabilidade solidária, em flagrante conflito à norma inculpada em diversos dispositivos da legislação previdenciária. Reclama que a autoridade de 1ª Instância desconsiderou a documentação. Relata que a 2ªCaj/CRPS anulou a Decisão-Notificação para que fossem adotadas as cautelas mínimas de auditoria fiscal previdenciária em face do contribuinte (prestador) para evitar a duplicidade de exação tendo por base a mesma dívida, sob o fundamento de responsabilidade solidária. Diz que em face do Acórdão que anulou a Decisão-Notificação, a Delegacia da Receita Previdenciária-DRP apresentou pedido de revisão do Acórdão sem nem mesmo preencher os requisitos de admissibilidade e que por esse motivo a 2ªCaj/CRPS não conheceu do pedido de revisão. Inconformada a DRP teria apresentado novo pedido de revisão, entretanto omite que esse pedido veio em decorrência do enunciado n.º 30 do CRPS. Reclama que a decisão da 2ªCaj/CRPS que anulou a Decisão-Notificação não foi a mais correta, pois era a anulação da própria NFDL que deveria ter sido objeto do Acórdão. Quer fazer entender que o crédito previdenciário foi lançado com base em presunção simples e insiste que a fiscalização teria que ter adotado "procedimentos mínimos", mas não explica quais seriam os "procedimentos mínimos" a serem adotado pela fiscalização. Por fim, o SECOVI afirma que a fiscalização optou pelo caminho mais cômodo ao adotar a presunção simples.

26. Quanto aos termos da nova impugnação, na informação fiscal de fls. 484 e seguintes, a fiscalização critica indaga sobre o significado de "procedimento mínimo", pois, no contexto apresentado na IMPUGNAÇÃO, teria significado suficientemente subjetivo para conferir à autoridade fiscal demasiada elasticidade na interpretação e na

consequente execução do procedimento, portanto, seria impréstatível para substituir o procedimento expresse na legislação e que fora adotado na execução da fiscalização “em obediência ao princípio da plena vinculação”. De outro modo, a execução de fiscalização no prestador antes ou simultaneamente à execução de fiscalização no tomador seria, também, um procedimento adequado para apurar a responsabilidade solidária que decorreu da relação jurídica/negocial entre contratante e contratado, mas o administrado exigir da administração tributária que execute o conjunto dessas ações no mínimo careceria de suporte normativo porque a solidariedade que se estabeleceu entre contratante e contratado **não comporta benefício de ordem**. Importante ressaltar que, diferentemente de mero e subjetivo “procedimento mínimo”, **fiscalização** consiste em procedimentos consolidados, reunidos em manuais de fiscalização e testados pela administração tributária em inúmeros contribuintes e por vários anos e que consiste, sobretudo, de aprofundada análise da escrita contábil e fiscal em corroboração com documentos que dão suporte aos lançamentos contábeis, bem como com as diversas declarações que deve o sujeito passivo prestar à administração tributária e com informações de terceiros.

27. Em 24/03/2009, fls. 336/353, a 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento São Paulo I expediu o Acórdão nº 16-21.838 mantendo a procedência do lançamento e declarando o contribuinte devedor do crédito previdenciário lançado. Em 20/04/2009, fl. 357, e em 22/04/2009, fl. 358, os sujeitos passivos, SECOVI e Kunlun Equipamentos, tomaram, respectivamente, ciência do Acórdão. Em 29/05/2009, fls. 363/392, a Kunlun apresentou impugnação na qual reclama que o lançamento estaria decaído. Em 21/05/2009, fls. 393/438, o SECOVI apresentou recurso voluntário, no qual insiste que é da fiscalização **o dever de** juntar provas de que o contratante elidiu sua responsabilidade solidária em relação à contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração dos segurados da previdência social que lhe prestaram serviço.

28. Em 24/02/2010, fls. 441/443, no Acórdão nº 2302-00.420, decidem os membros da 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais anular o Acórdão da 12ª Turma da DRJ/SP-I em face de não cumprimento de diligência para verificação se o prestador teria recolhido a contribuição previdenciária objeto deste lançamento.

29. Por meio do Termo de Distribuição – TDPF-D nº 0819000-2017-00106- 3, foi o processo distribuído à autoridade fiscal para realizar as verificações do cumprimento das obrigações previdenciárias do sujeito passivo Kunlun Equipamentos em relação ao serviço que foi prestado ao SECOVI por cessão/empreitada de mão-de-obra. Realizada a diligência, chegou-se às seguintes constatações:

- 1) Em consulta ao sistema corporativo da RFB, o qual controla as ações fiscais previdenciárias realizadas, **não há registro de auditoria fiscal previdenciária** na Kunlun Equipamentos relativamente ao período de apuração objeto desta diligência.
- 2) Em consulta ao sistema corporativo da RFB, o qual controla a cobrança de créditos previdenciários, **não há registro de processos de cobrança fiscal previdenciária** na Kunlun relativamente ao período compreendido no lançamento de ofício objeto desta diligência.
- 3) A Kunlun foi intimada, fls. 459/460, a apresentar, para o período do lançamento e em relação aos serviços prestados ao SECOVI: a) contrato de prestação de serviços; b) folha de pagamento dos empregados cedidos; c) documento(s) de arrecadação das contribuições previdenciárias (GRPS/GPS) incidentes sobre a folha de pagamento dos trabalhadores cedidos para o trabalho realizado na obra da sede do SECOVI; e d) livros razão e diário, ou, no caso de dispensa pela legislação fiscal, o livro caixa e, caso a Kunlun não tenha preparado os documentos especificados nos itens “a”, “b”, e “c”, alternativamente, apresentar: e) folha de pagamento de todos os trabalhadores e os respectivos documentos de arrecadação. Informar, também, por escrito, se

houve parcelamento de dívida relativa às contribuições previdenciárias no período objeto da diligência, se afirmativo apresentar os termos do parcelamento.

4) **Em reposta à intimação, fls. 464, a prestadora Kunlun declara não possuir os documentos fiscais/comerciais solicitados**, quais sejam: contrato de prestação de serviço, folha de pagamento dos empregados cedidos, GRPS/GPS sobre referida folha, Livro Razão, Livro Diário ou Livro Caixa ou folha de pagamento de todos os trabalhadores e os respectivos documentos de arrecadação e que não houve parcelamento no período solicitado.

5) De acordo com o art. 4º do Decreto Lei nº 486, de 3 de março de 1969, a pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial. Dessa forma, a prestadora assume expressamente a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições previdenciárias em conjunto com o SECOVI, em razão de não ter como comprovar a quitação do crédito previdenciário objeto do lançamento de ofício tratado nesta diligência.

6) Como a prestadora não apresentou qualquer documento que possibilitasse à fiscalização aferir a suficiência de recolhimento referente às contribuições previdenciárias incidentes sobre a massa salarial, seja em relação específica ao(s) trabalhador(es) cedido(s) ao SECOVI, seja em relação à totalidade dos segurados da previdência social registrados nos quadros da prestadora Kunlun, a fiscalização buscou nos sistemas corporativos da RFB indícios de que a Kunlun efetuou algum recolhimento em face das declarações de RAIS/FGTS. Se a Kunlun contava em seus quadros com trabalhadores autônomos (contribuintes individuais), eles não constam nas declarações de RAIS/FGTS porque essas declarações não comportam informações de trabalhadores sem vínculo empregatício. Se a Kunlun contratou mão de obra em regime de cessão/empreitada de mão de obra, não é possível conhecer por falta de acesso aos livros e documentos os quais constam na intimação referida no item 3 supra.

7) Assim, a fim de trazer informação ao processo se os recolhimentos efetuados pela prestadora Kunlun Equipamentos, encontrados no sistema AGUIA, foram suficientes para cobrir a apuração da contribuição previdenciária efetuada por aferição indireta com base na informação sobre a remuneração declarada pela prestadora Kunlun Equipamentos na RAIS/FGTS/GFIP, encontrada no sistema CNIS, foi elaborada a seguinte planilha resumo:

COMPE TÊNCIA	SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO	RUBRICA	CONTRIBUIÇÃO APURADA	RECOLHIMENTO GRPS	DIFERENÇA A RECOLHER
10/1998	████████	SEGURADO	████████	████████	553,62
		EMPRESA	████████	████████	1.335,30
		TERCEIROS	████████	████████	330,74
11/1998	████████	SEGURADO	████████	████████	-35,11
		EMPRESA	████████	████████	-44,92
		TERCEIROS	████████	████████	-14,17
12/1998	████████	SEGURADO	████████	████████	637,99
		EMPRESA	████████	████████	1.555,96
		TERCEIROS	████████	████████	387,93

8) Os valores das colunas SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO, CONTRIBUIÇÃO APURADA e RECOLHIMENTO GRPS, foram hachurados tendo em conta o sigilo fiscal, pois as informações nessas colunas referem-se à totalidade da massa salarial da prestadora Kunlun Equipamentos e à totalidade dos recolhimentos localizados no sistema AGUIA e não só em relação à massa salarial e aos recolhimentos dos trabalhadores cedidos ao SECOVI.

9) Os valores originários positivos da coluna DIFERENÇA A RECOLHER significam falta de recolhimento, isto é, a contribuição apurada por aferição resultou maior que os valores recolhidos encontrados no sistema da RFB; ao contrário, os valores negativos significam que a contribuição apurada resultou menor que os valores recolhidos.

10) Embora o recurso utilizado pela fiscalização (aferição da contribuição e comparação com o recolhimento) não seja suficiente para afirmar terminantemente que os recolhimentos foram suficientes (ou não) como prova da regularidade (ou irregularidade) da obrigação previdenciária da prestadora Kunlun Equipamentos, pois faltaram elementos essenciais para firmar convicção, como folhas de pagamento (específica e/ou geral), GRPS originais com vínculo com a obra, contrato de prestação de serviço e livros contábeis; ainda assim, poderá servir ao julgador de segunda instância administrativa como providência de “cautelares mínimas de auditoria fiscal previdenciária”.

11) Conclusão:

11.1) Conquanto a câmara julgadora do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tenha agido com bastante liberalidade pró-contribuinte ao determinar a diligência fiscal na prestadora de serviços, para só então se dispor a emitir juízo sobre o lançamento fiscal realizado no tomador de serviço por aplicação da solidariedade tributária, é parecer deste servidor fiscal que o apurado para esta Informação Fiscal não permite afirmar que tenha havido regularidade nos recolhimentos previdenciários para os fatos geradores no Auto de Infração de DEBCAD 35.511.020-2, em se considerando que:

- a) O tomador SECOVI, não apresentou os elementos próprios para elidir-se da responsabilidade solidária;
- b) A prestadora Kunlun Equipamentos, mesmo sendo responsável também pelo crédito previdenciário, não impugnou e nem apresentou recurso voluntário no prazo regulamentar;
- c) A prestadora Kunlun Equipamentos, não apresentou os elementos de convicção que estaria regular perante suas obrigações previdenciárias;
- d) O comparativo entre contribuições previdenciárias, aferidas a partir de informações enviadas pela prestadora Kunlun Equipamentos para RAIS/FGTS/GFIP, com os recolhimentos dão indício que há insuficiência de recolhimento;

30. Acrescenta ainda a autoridade fiscal fls. 484 e seguintes:

A apuração feita nesta etapa do contencioso revela-se como oportunidade extraordinária que se concedeu ao sujeito passivo tomador do serviço para se obter elementos de convicção que o eximisse da responsabilidade neste lançamento de ofício, o que lhe foi oferecido ignorando-se até mesmo toda a jurisprudência dominante à época dos fatos aqui tratados, anterior à implantação da sistemática da retenção de onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços da qual dispõe a Lei nº 9.711/1998. A robusta jurisprudência, estabelecida tanto nos órgãos de julgamento administrativo quanto no judicial para o controle tributário previdenciário na cessão de mão de obra, conferia legitimidade ao fisco para levantar as obrigações previdenciárias por solidariedade tributária em cessão de mão de obra ou empreitada de mão de obra por ação fiscal somente no tomador de serviços, a partir dos exames do contrato de prestação de serviço e de elementos fornecidos pelo prestador ao tomador (folhas de pagamento específicas, cópias autenticadas de GRPS vinculadas à prestação do serviço e das notas fiscais de prestação de serviço). Esse foi exatamente o procedimento adotado pela fiscalização, conforme se verifica no relatório de fls. 26/35.

31. Feitas as intimações do prestador de serviços (editais) e do tomador de serviços (fls. 497 e seguintes), este manifestou-se às fls. 505 e seguintes, repetindo os argumentos de defesa e, quanto à diligência, afirma que seu resultado não garante que a **contribuição** não esteja sendo **cobrada duas vezes** e que a diligência não poderia ser realizada dezoito anos após a ocorrência do fato gerador (**vício de origem e decadência**).

**Da Decisão da DRJ**

A 13ª Turma da DRJ/SPO, em sessão de 05 de abril de 2019, no acórdão n.º 16-86.865, julgou a impugnação improcedente (fls. 527/541 e págs. PDF 515/529), conforme ementa abaixo reproduzida (fl. 527 e pág. PDF 515):

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/10/1998 a 31/12/1998

PROCESSO ADMINISTRATIVO. ACÓRDÃO DE SEGUNDA INSTÂNCIA. PROVIDÊNCIA DETERMINADA. 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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### **Do Recurso Voluntário**

O contribuinte SECOVI tomou ciência da decisão em 14/05/2019 (AR de fl. 550 e pág. PDF 538) e apresentou, tempestivamente, recurso voluntário (fls. 582/610 e págs. PDF 570/598), em 13/06/2019 (fls. 580/581 e págs. PDF 568/569), acompanhado de documentos (fls. 611/732 e págs. PDF 599/720), com os argumentos sintetizados nos tópicos abaixo:

#### **I. TEMPESTIVIDADE**

#### **II. FATOS**

II.1. Breve síntese do lançamento

II.2. Histórico processual do caso

#### **III. DIREITO**

III.1. A improcedência e a contradição do racional adotado pela DRJ

III.2. O resultado insatisfatório da diligência: Os vícios contidos na NFLD não foram sanados

III.2.1. A diligência demonstra que a NFLD realiza a cobrança de contribuições previdenciárias já quitadas pelo Contribuinte

III.3. Improcedência do Crédito Tributário Fundado em Presunção Simples

III.4. Elisão da responsabilidade tributária pelo pagamento pelo contribuinte de direito

III.5. Subsidiariamente: Impossibilidade de retificação do lançamento por meio de diligência fiscal

III.5.1. Burla à regra da decadência: Retificação só poderia ser realizada dentro do prazo decadencial de cinco anos

#### **III. CONCLUSÕES**

Por todo o exposto, conclui-se que:

1. a razão de decidir do acórdão recorrido – expressa por meio da análise conjunta dos outros 7 casos similares ao presente, julgados pela DRJ em face da Recorrente – mostra-se absolutamente insuficiente para justificar a manutenção do lançamento

em questão. Nesse sentido, a adoção coerente do racional encampado pela DRJ deveria implicar o cancelamento integral da NFLD impugnada;

2. ante o insatisfatório resultado da diligência fiscal – demonstrar, mediante a adoção de procedimentos mínimos necessários, que inexistiria duplicidade de exação –, a NFLD permanece sem a mínima certeza necessária, razão pela qual é improcedente o ato administrativo praticado, eis que o Fisco não tem a mínima certeza do crédito tributário que lançou, conforme restou reconhecido por este próprio E. CARF;
3. deve ser cancelada a presente NFLD, uma vez que o crédito tributário por ela formalizado tem seu fundamento, apenas, em uma presunção simples adotada pela d. Autoridade Fiscal;
4. a Recorrente juntou aos autos as GRPS a que diz respeito a legislação de regência, suficientes, portanto, para demonstrar a elisão de sua responsabilidade no presente caso;
5. a adoção de cautelas mínimas de auditoria em diligência, consoante decidiu este E. CARF, não supre a insubsistência fático-probatória da NFLD, apenas corresponde à ilegal revisão do lançamento, de modo que deve ser reconhecida a improcedência da NFLD, em razão de sua inconsistência; e
6. ainda que fosse permitido o lançamento por decisão, tal ato deveria obedecer o prazo decadencial, o qual decorreu há mais de 18 anos.

#### **IV. PEDIDO**

Por todo o exposto, a Recorrente pede a esta C. Turma Julgadora que seja dado provimento integral ao presente recurso voluntário, para cancelar integral ou parcialmente o auto de infração lavrado.

Requer, outrossim, que todas as intimações e notificações a serem feitas, relativamente às decisões proferidas neste processo sejam encaminhadas aos seus procuradores, todos com escritório na Capital do Estado de São Paulo, na Rua Padre João Manoel, nº 923, 8º andar, em atenção ao DR. DANIEL VITOR BELLAN, bem como sejam enviadas cópias à Recorrente, no endereço constante dos autos.

Por sua vez, o contribuinte solidário KUNLUN, cuja inscrição encontra-se baixada, foi cientificado na pessoa de seu responsável, sr. Li Yuen Chon, em 14/05/2019 (fls. 552 e pág. PDF 540) e apresentou recurso voluntário em 05/06/2019 (fls. 564/579 e págs. PDF 552/567), com os argumentos sintetizados nos tópicos abaixo:

#### **I - DOS FATOS**

II - MÉRITO Decadência Previdenciária - 05 (cinco) - Inconstitucionalidade do Artigo 45 da Lei 8.212/91.

#### **III - DO BENEFÍCIO "IN DUBIO CONTRA FISCUM"**

#### **IV - DA IMPARCIALIDADE DESTE JULGAMENTO**

#### **V - DO PEDIDO**

Posto isto e de tudo mais que dos autos constam, serve a presente para requerer a este Conselho Administrativo que seja acolhida a alegação de decadência do período anterior aos 5 (cinco) anos anteriores contados da data da ciência do lançamento.

Isto posto, é a presente para requerer que seja acolhido o presente Recurso Voluntário para julgar IMPROCEDENTE a presente diligência fiscal, visto que a Recorrente praticou seus atos dentro da mais estrita legalidade.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

Fl. 15 do Acórdão n.º 2201-011.323 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 14485.000142/2007-61

## Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

### **Pressupostos de Admissibilidade do Recurso da Empresa Prestadora de Serviços (Solidária)**

Não obstante o recurso apresentado pela empresa Kunlun Equipamentos seja tempestivo, o mesmo não pode ser conhecido em razão de não ter sido interposta defesa tempestiva, conforme atesta o Termo de Revelia lavrado em 23/10/2002 (fls. 88/89), do qual foi devidamente cientificado o contribuinte em 08/11/2002 (fls. 90/91).

Com efeito, nos termos do artigo 14 do Decreto n.º 70.235 de 1972<sup>1</sup>, somente com a interposição de impugnação se instaura a fase litigiosa do procedimento em face de cada um dos coobrigados.

Embora a decisão quanto ao mérito da exigência em favor de um dos coobrigados possa aproveitar aos demais e a interposição de impugnação por um deles, suspenda a exigibilidade em face de todos eles, em conformidade com o artigo 125 do CTN<sup>2</sup>, o litígio instaurado se restringe ao coobrigado que interpôs a impugnação e se limita às matérias expressamente impugnadas, nos termos do artigo 17 do Decreto n.º 70.235 de 1972<sup>3</sup>.

Assim, em que pese o responsável solidário deva ser cientificado de todos os atos praticados no processo, nos termos do artigo 3º, inciso II e do artigo 28 da Lei n.º 9.784 de 1999<sup>4</sup>, sua atuação do ponto de vista do litígio resta obstaculizada ante sua inércia quando do prazo para a apresentação da impugnação, ficando precluso o seu direito de se manifestar no processo administrativo em sede recursal.

Em vista dessas considerações, não se conhece do recurso apresentado pela empresa prestadora de serviços (solidária).

### **Do Recurso Voluntário do Autuado**

<sup>1</sup> DECRETO N.º 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências.

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

<sup>2</sup> LEI N.º 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.

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.

<sup>3</sup> Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

<sup>4</sup> LEI N.º 9.784, DE 29 DE JANEIRO DE 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

(...)

II - ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas;

(...)

Art. 28. Devem ser objeto de intimação os atos do processo que resultem para o interessado em imposição de deveres, ônus, sanções ou restrição ao exercício de direitos e atividades e os atos de outra natureza, de seu interesse.

O recurso voluntário do contribuinte SECOVI 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. 26/35):

1. O SECOVI contratou com a empresa KUNLUN EQUIPAMENTOS LTDA para a execução de serviços com a finalidade de construir o edifício localizado na rua Dr. Bacelar, 1043.
2. Em virtude da disposição contida no artigo 29 da Lei nº 9.711 de 1998<sup>5</sup>, até 01/1999 o contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em 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.

<sup>5</sup> 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).

§ 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)

3. 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 n.º 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, selasse o caso).
4. 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.
5. 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 n.º 070, de 10/05/2002 e alterações introduzidas pela Instrução Normativa n.º 080, de 27/08/2002; da Seção VIII, do Capítulo I da Instrução Normativa INSS/DC n.º 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;
  - 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**

Inicialmente, oportuna a transcrição do artigo 59 do Decreto n.º 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 nenhuma nulidade a ser reconhecida.

### **Da Improcedência e Contradição do Racional Adotado pela DRJ**

O Recorrente informa que além da NFLD ora impugnada foram lavradas outras 12 notificações para imputação de responsabilidade solidária em face do contribuinte, todas elas similares à presente. Cada uma dessas 13 NFLD, controladas por meio de um número próprio de processo, diz respeito a um dos contribuintes que prestou serviços de construção mediante cessão de mão de obra ao Recorrente.

Afirma que 7 processos encontram-se na mesma fase recursal, com a prolação de novas decisões pela DRJ após determinação de diligência. Em 5 deles houve a negativa de provimento às impugnações, com a reprodução de entendimento similar àquele adotado pelo

acórdão recorrido e nos outros 2 casos a DRJ deu total provimento às impugnações, cancelando integralmente as NFLD.

Relata que segundo o racional adotado pela DRJ, apenas seria possível assegurar, com um mínimo de certeza, que o lançamento analisado não diz respeito a uma cobrança em duplicidade nos casos em que a Autoridade Fiscal não procedeu a nenhuma auditoria fiscal previdenciária junto às contribuintes prestadoras de serviço.

Argumenta que se a DRJ entendeu haver risco de cobrança em duplicidade suficiente para ensejar o cancelamento dos lançamentos nos casos em que, de fato, houve auditoria previdenciária junto aos prestadores de serviço, mostra-se muito mais necessário o cancelamento dos lançamentos, por patente risco de duplicidade de cobrança, nas hipóteses em que sequer as mencionadas auditorias previdenciárias foram realizadas – isto é, nas hipóteses em que houve muito menos cautela no sentido de tentar comprovar a ausência de duplicidade de cobrança.

Pondera que em um contexto em que estavam sendo realizadas, concomitantemente, diversas diligências junto aos prestadores de serviços do Recorrente, o fato de não ter havido a realização de qualquer auditoria previdenciária junto a esses contribuintes é forte indício de que a própria Autoridade Fiscal não havia apurado a existência de qualquer ilícito previdenciário cometido por eles.

Conclui afirmando que, diante do racional adotado pela DRJ nos 2 casos em que houve por bem cancelar as respectivas NFLD, faz-se medida de coerência o cancelamento do presente lançamento fiscal. Isso, porque, no presente caso, a possibilidade de o lançamento fiscal representar cobrança em duplicidade é muito mais patente do que naqueles em que a Autoridade Fiscal, ao menos, diligenciou junto aos prestadores de serviço.

Sem razão nesse ponto o Recorrente pois a decisão é baseada no conjunto probatório do processo que leva à convicção do julgador sobre o assunto em discussão. O julgador tem que se ater aos fatos, provas, à legislação e demais atos normativos que dispõem sobre a matéria em análise. As decisões exaradas tem que ser motivadas, com a indicação dos fatos e fundamento jurídicos que levaram à conclusão apontada, consoante disposição contida no artigo 50 da Lei nº 9.784 de 1990<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> LEI Nº 9.784 , DE 29 DE JANEIRO DE 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

- I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;
- II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;
- III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;
- IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;
- V - decidam recursos administrativos;
- VI - decorram de reexame de ofício;
- VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;
- VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§ 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.

Do Decreto n.º 70.235 de 1972<sup>7</sup>, convém trazer à colação os seguintes artigos:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

(...)

Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

Além de genérica tal alegação, é equivocado o entendimento do Recorrente esperar que todos os lançamentos decorrentes do mesmo procedimento de fiscalização, ainda que sobre a mesma matéria tenham o mesmo desfecho.

Nesse sentido, nada a prover neste ponto.

## MÉRITO

As questões meritórias giram em torno da tese de nulidade do lançamento objeto dos presentes autos sob os seguintes argumentos: (i) resultado insatisfatório da diligência uma vez que os vícios da NFLD não foram sanados; (ii) improcedência do crédito tributário fundado em presunção simples; (iii) elisão da responsabilidade tributária pelo pagamento pelo contribuinte de direito; (iv) impossibilidade de retificação do lançamento por meio de diligência fiscal e (v) burla à regra da decadência: retificação só poderia ser realizada dentro do prazo decadencial de cinco anos.

No caso em tela 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.

Delineia-se oportuno lembrar que no Voto Divergente Vencido do Acórdão n.º 1444, 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 (fls. 248/249):

(...)

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 o 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 n.º 8.212/1991, benefício de ordem. Compete à fiscalização escolher de quem irá cobrar, dentre os sujeitos

---

<sup>7</sup> DECRETO N.º 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências.

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, quanto 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 forçado 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 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.

(...)

Em relação aos demais pontos de insurgência do contribuinte, a decisão recorrida já havia rechaçado os argumentos do contribuinte e deve ser mantida por seus próprios fundamentos, com os quais concordo e utilizo-os como razão de decidir (fls. 540/541 e págs. PDF 528/529):

(...)

33. Feitas as intimações do prestador de serviços e do tomador de serviços (fls. 497 e seguintes), este manifestou-se às fls. 505 e seguintes, repetindo os argumentos de defesa

e, quanto à diligência, afirma que seu **resultado não garante que a contribuição não esteja sendo cobrada duas vezes** e que a diligência não poderia ser realizada dezoito anos após a ocorrência do fato gerador (**vício de origem e decadência**).

34. Ainda que se admita ser desnecessária qualquer apuração prévia no prestador de serviço em razão da responsabilidade solidária não comportar benefício de ordem, na linha do quanto considerado pela autoridade fiscal na informação de fls. 484 e seguintes, tem-se que foram cumpridas as **cautelas mínimas** determinadas pela segunda instância, não havendo nenhum elemento que indique a cobrança em duplicidade. Cumprida a providência, no caso, efetivamente não houve a elisão da responsabilidade solidária pelo tomador do serviço e, quanto ao prestador de serviço, intimado por edital, não houve a apresentação de qualquer documento ou mesmo argumento de defesa.

35. Por tais razões, o lançamento deve ser mantido.

36. Em suas manifestações, a impugnante tomadora de serviços pretende ainda o reconhecimento da própria inutilidade do provimento por ela pleiteado em sede de recurso voluntário e obtido da segunda instância, qual seja, a adoção das tais cautelas mínimas junto ao prestador de serviços como pressuposto de sua responsabilização. Objetiva, de forma bastante oportunista, o reconhecimento da ineficácia do próprio processo administrativo fiscal, especialmente do trabalho dos julgadores de primeira e segunda instância, já que, na sua visão, o lançamento não poderia ser revisto ou ser implementada qualquer medida que incremente a sua certeza e liquidez, por vício de origem.

37. Cumpre destacar, no entanto, que, em seu recurso voluntário, subsidiariamente ao pedido de cancelamento da NFLD, a impugnante requereu a “diligência para apuração nos registros contábeis de todos os responsáveis tributários, ou quaisquer outros meios que se mostrem necessários, se houve ou não o recolhimento dos valores ora exigidos”. Não obtido o cancelamento, mas logrando êxito na parte referente a uma tentativa por diligência de aprofundamento na análise dos dados relativos aos recolhimentos por parte do prestador de serviços, **a impugnante redireciona seu pedido para afirmar que não há como se certificar que a contribuição não esteja sendo cobrada duas vezes. Ora, se nem a tomadora de serviços, após o longo processo administrativo, propôs-se a fazer tal prova** (apresentação de (i) notas fiscais de prestação de serviço, (ii) cópias autenticadas das guias de recolhimento da prestadora de serviço vinculadas às notas fiscais de prestação de serviço, (iii) cópias das folhas de pagamento da prestadora relativamente aos trabalhadores cedidos, (iv) contrato de prestação de serviços e (v) declaração da prestadora de que possui contabilidade regular, se fosse este o caso) e tendo o fisco adotado as cautelas mínimas exigidas pela decisão de segunda instância, não há qualquer visão de lógica ou juridicidade em se acatar o pleito oportunista de cancelamento da NFLD por ausência de prova que à impugnante competia fazer.

38. Consta dos autos que o SECOVI apresentou em impugnação cópias simples de GRPS sem qualquer vinculação à obra ou com as notas fiscais de prestação de serviços. Como consta do relatório da diligência de fls. 102/106, as GRPS acostadas são inábeis a comprovar o vínculo com as notas fiscais que serviram de base para o lançamento de ofício em razão de serem **cópias simples**, em flagrante desacordo à determinação contida no subitem 20.1 da Ordem de Serviço INSS/DAF n.º 165/97.

39. Ademais, se a impugnante obteve êxito quanto à adoção de cautelas mínimas em diligência, por outro lado, já havia sucumbido quanto ao pedido de **nulidade da NFLD** por vício de origem. Contudo, insiste na tese de que o lançamento seria nulo por não ter ocorrido a fiscalização diretamente no prestador de serviço. Ora, como exaustivamente explanado pela autoridade fiscal e também já mencionado no presente voto, é hoje assente o entendimento de que a responsabilidade solidária não comporta benefício de ordem e nem está condicionada a qualquer verificação senão àquela expressamente determinada na lei, qual seja, à apresentação do conjunto de documentos que elidam a responsabilidade solidária. Portanto, nesse diapasão, repisa-se que o lançamento foi legitimamente efetuado diretamente no tomador dos serviços, que não logrou êxito em fazer prova na forma exigida pela legislação vigente à época dos fatos geradores.

40. Por fim, argumenta ainda no sentido da **decadência** do lançamento, se considerado o fato da diligência ter sido cumprida dezoito anos após os fatos geradores.

41. Como afirmado, não houve novo lançamento, nem a modificação de seus fundamentos (fáticos/jurídicos) ou inovação quanto à sujeição passiva, já que o lançamento foi efetuado originalmente face ao prestador e ao tomador de serviços. Sendo assim, incabível construção de qualquer tipo que dê apoio ao argumento da impugnante quanto à decadência do direito de lançar.

42. **Conclusão.** Por tudo quanto exposto, voto no sentido de se conhecer e, no mérito, julgar **improcedente a impugnação apresentada, mantendo integralmente o crédito tributário lançado.**

(...)

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 195<sup>8</sup>:

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 exhibi-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.

Ante o 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 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 Venosa<sup>9</sup> :

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.

<sup>8</sup> 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.

<sup>9</sup> 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>.

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 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.

### **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

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)

### **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, 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 não conhecer do recurso voluntário interposto pela empresa Kunlun Equipamentos (prestadora de serviços solidária), em razão de ausência de interposição de impugnação. Quanto ao recurso voluntário do contribuinte SIND EMP COMP VENDA LOC ADM IMOV RESID COMERC SAO PAULO, vota-se em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Débora Fófano dos Santos