



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 16707.002218/2009-28  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-004.291 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de setembro de 2014  
**Matéria** CESSÃO DE MÃO DE OBRA: RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ÓRGÃOS PÚBLICOS.  
**Recorrentes** ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE - SECRETARIA DE ESTADO DA SAÚDE PÚBLICA  
EMPRESA DE VIGILÂNCIA POTIGUAR - EMVIPOL LTDA  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/05/1995 a 31/12/1998

DECADÊNCIA. SUBSTITUIÇÃO DE LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO FORMAL. REGRA ESPECIAL DE CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário em substituição a lançamento anulado por vício formal extingue-se após cinco anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão do lançamento anteriormente efetuado.

SUJEIÇÃO PASSIVA DO LANÇAMENTO ANULADO. CONTROVÉRSIA OBJETO DE AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Não cabe ao CARF apreciar matéria suscetível de provimento jurisdicional. Inteligência da Súmula CARF nº 1.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO MEDIANTE CESSÃO DE MÃO DE OBRA. FISCALIZAÇÃO DOS CO-OBRIGADOS. INCOMPATIBILIDADE. VALIDADE DO ARBITRAMENTO.

O instituto da solidariedade, ao facultar à Administração Tributária cobrar toda a dívida de quaisquer dos co-obrigados (contribuinte ou responsável), por decorrência lógica, permite que o procedimento de fiscalização recaia somente sobre o co-obrigado eleito.

Por expressa previsão legal, tanto o contratante quanto o contratado do serviço executado mediante cessão de mão de obra respondem pela obrigação

tributária, e em razão disso, ambos podem figurar no pólo passivo do lançamento.

É válido o lançamento efetuado com base na técnica do arbitramento quando, em fiscalização no tomador do serviço, este deixa de apresentar os elementos diretos de aferição do crédito tributário (folhas de pagamento e GPS específicas da relação contratual) que, por expressa previsão legal, devem ser produzidos pelo prestador de serviço e guardados pelo tomador de serviço.

É válido o procedimento que decorre da adoção de critérios razoáveis de arbitramento, levando à apuração de crédito tributário compatível com a realidade, e que permite a produção da contraprova pelos sujeitos passivos em processo administrativo fiscal.

**EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE REFERIBILIDADE DO PAGAMENTO.**

São ineficazes como prova do pagamento as guias de recolhimentos não vinculadas às folhas de pagamento e às notas fiscais pertinentes ao contrato de cessão de mão de obra.

Recurso de Ofício Provido em Parte e Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e do recurso de ofício, dar provimento parcial ao recurso de ofício para reconhecer a decadência até a competência 09/1997 e negar provimento ao recurso voluntário.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Luciana de Souza Espíndola Reis - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Luciana de Souza Espíndola Reis, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo e Thiago Tabora Simões. Ausente, justificadamente, o conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário e de recurso de ofício interpostos em face do Acórdão n.º 11-31.799 da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) Recife (PE), fl. 276-288, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada contra o Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) lavrado sob o Debcad nº 37.114.779-4.

De acordo com o relatório fiscal de f. 38-41, e anexos, trata-se de lançamento efetuado em substituição à Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 35.459.210-6 (processo nº 16707.005157/2008-70), declarada nula por vício formal em decisão proferida no Acórdão nº 2219/2005, da 4ª Câmara de Julgamento (CaJ) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CRPS).

O Estado do Rio Grande do Norte é sujeito passivo do lançamento na condição de responsável solidário, com base no art. 31 da Lei 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores, em razão da contratação de serviços especializados de vigilância armada e desarmada fornecidos pela Empresa de Vigilância Potiguar – EMVIPOL LTDA, executados mediante cessão de mão de obra, e teve ciência do lançamento em 07/07/2009, f. 112.

A Empresa de Vigilância Potiguar – EMVIPOL LTDA também foi incluída no pólo passivo do lançamento, tendo sido intimada do auto de infração em 24/06/2009, f. 111.

A autoridade lançadora relata que a ação fiscal ocorreu no Estado do Rio Grande do Norte e que o Ente fiscalizado não comprovou o recolhimento das contribuições sociais incidentes sobre a remuneração dos segurados obrigatórios envolvidos nos serviços prestados pela contratada EMVIPOL e que, em razão disso, o lançamento foi efetuado com base na técnica do arbitramento.

Informa que o AIOP trata de exigência de contribuições para a Seguridade Social a cargo da empresa, inclusive a destinada ao custeio dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e a cargo dos segurados empregados, de responsabilidade da empresa na condição de substituto tributário, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados envolvidos nos serviços prestados pela contratada, no período de 05/1995 a 12/1998, cuja base de cálculo foi aferida em 40% dos valores mensais dos faturamentos dos contratos identificados no relatório fiscal.

A EMVIPOL apresentou impugnação tempestiva abrangendo as matérias do lançamento. O Estado do Rio Grande do Norte não se manifestou. Após realização de diligência, a DRJ julgou a impugnação procedente em parte e manteve em parte o crédito tributário lançado, excluindo as contribuições lançadas até a competência 10/1997, em razão da decadência. A DRJ submeteu a decisão ao reexame necessário. O julgado restou assim ementado:

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/01/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 10/01/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 26/01/2015 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 28/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*PREVIDENCIÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. ENTE FEDERATIVO. INTIMAÇÕES. REGULARIDADE.*

*O fato de legislação estadual determinar a representação judicial e extrajudicial da unidade federativa à Procuradoria Geral do Estado apenas exime os procuradores estaduais de estar munido de procuração, pois que sua legitimação para atuar no processo decorre de lei.*

*Norma estadual não tem o condão de alterar o regramento federal que trata do Processo Administrativo Fiscal.*

*Intimações efetuadas na pessoa do Governador do Estado ou, por via postal, no endereço da sede do Governo Estadual, estão em sintonia com as determinações do art. 23 do Decreto 70.235/1972.*

*PROCEDIMENTO FISCAL NO ESTABELECIMENTO DO CONTRATANTE DOS SERVIÇOS. LEGALIDADE. AFERIÇÃO INDIRETA. ART. 33 DA LEI 8.212/1991.*

*Constituiu obrigação do contratado a elaboração de folhas de pagamento e guias de recolhimento específicas para cada tomador de serviço, as quais deveriam ser exigidas pelo contratante quando da quitação da nota fiscal ou fatura, nos termos do art. 31, da Lei 8.212/1991 em suas redações vigentes até 12/1998.*

*Inexistência de óbice à realização de procedimento de fiscalização diretamente no estabelecimento do contratante, pois que o mesmo estava obrigado a dispor de elementos que possibilitavam a verificação da regularidade do cumprimento das obrigações previdenciárias pelo contratado.*

*Legalidade do lançamento por aferição indireta das obrigações relativas às contribuições previdenciárias incidentes sobre serviços executados com cessão de mão de obra, efetuado no estabelecimento do contratante, com base nos valores despendidos nos contratos de prestação de serviços,*

*quando se deixou de apresentar os documentos que deveriam ter sido exigidos pelo contratante do contratado.*

*LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. LIMITES MATERIAIS. FATO GERADOR, BASE DE CÁLCULO E VALOR DEVIDO DO LANÇAMENTO ANULADO.*

*O substrato do lançamento é a obrigação tributária nele contida, a qual, nos termos do já citado art. 142, do CTN, é materializada pelo fato gerador, a matéria tributável e o montante devido.*

*Ao lançamento substitutivo é, exclusivamente, vedado inovar sobre o fato gerador, a matéria tributável e quanto ao montante devido.*

*PRAZO DECADENCIAL EM RELAÇÃO AO REFAZIMENTO DO LANÇAMENTO. ART. 173, II, DO CTN. PRAZO DECADENCIAL EM RELAÇÃO AO LANÇAMENTO ORIGINAL ART. 150, § 4º DO CTN.*

*Anulado o lançamento por vício formal, o prazo decadencial a ser respeitado é o do inciso II do art. 173 do CTN.*

*Sendo o marco do lançamento original o dia 13/11/2002, nesta data já estavam extintos os créditos cujos fatos geradores ocorreram até 10/1997, nos termos do art. 150, § 4o, do CTN.*

A EMVIPOL teve ciência do acórdão em 17/02/2011, f. 299, e o Estado do Rio Grande do Norte foi dele intimado em 04/08/2011, f. 305.

Em 04/03/2011, EMVIPOL, representada por advogado qualificado nos autos, interpôs recurso, fl. 307-328, reiterando as alegações da defesa, as quais constaram resumidamente do voto do acórdão recorrido, o qual adoto:

*Não tomou conhecimento do início do procedimento fiscal, nem foi destinatária da intimação do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF 04.2.01.00-2009-00018-2, não podendo ser responsabilizada pelo crédito apurado, sendo ilegal a aferição indireta sob o argumento de recusa ou sonegação dos elementos comprobatórios do cumprimento da obrigação dos quais não foi intimada à apresentação, pois que constitui afronta ao direito de defesa e contraditório.*

*Ainda que admitida a responsabilidade solidária do Poder Público, a fiscalização não poderia ignorar o devedor principal, sem o exame de sua escrituração e demais elementos fiscais e contábeis, sob pena de enriquecimento sem causa, pela responsabilização de quem não deu causa à autuação na modalidade de aferição indireta.*

*Nos autos do processo original, o fisco deveria ter julgado o mérito para declarar a improcedência do lançamento tributário, em face da ilegalidade do arbitramento, constituindo premiação à incompetência e imprudência, estabelecendo a insegurança jurídica, submetendo o contribuinte à guarda dos seus registros fiscais e contábeis ad eternum.*

*A decretação de nulidade por vício formal do lançamento permite, apenas, à autoridade tributária, a lavratura de outro Termo de Encerramento com o ajustamento da incorreção anterior, não possibilitando nova investigação fiscal mediante novo procedimento administrativo em relação à mesma matéria.*

*Embora se afirme que esse processo restabelece crédito constituído originalmente sob o nº 16707.005157/2008-70, trata-se, na verdade, de novo lançamento, decorrente de novo procedimento administrativo, tendo em vista a lavratura de novas intimações e solicitações de documentos, e, ainda, novo DEBCAD, afastando a aplicação do art. 173, II, do CTN, devendo o mesmo submeter-se aos comandos dos arts. 156, V e 173, I, do CTN, estando o crédito fulminado pela decadência quinquenal aplicada aos créditos previdenciários, conforme Súmula Vinculante nº 8 do STF.*

*Por meio de decisão judicial exarada no processo 2003.84.00.013605-3, da 3ª Vara da Justiça Federal no RN, foi excluído do pólo passivo da NFLD 35.459.210-6 por determinação do Tribunal Regional Federal -TRF da 5ª Região e, sendo assim, não compondo a relação jurídico-tributária original, não pode ser alcançado pelo comando do art. 173, inciso II, do CTN, haja vista a declaração de nulidade do crédito não lhe atingir.*

*A totalidade do crédito apurado foi quitada, como fariam prova as folhas de pagamento e guias de recolhimentos - GPS apresentadas, estando, portanto, extinto pelo pagamento, nos termos do art. 156, I, do CTN.*

*A responsabilidade da administração pública estadual pelo recolhimento das contribuições previdenciárias é subsidiária, sendo o impugnante detentor da qualidade de contribuinte de fato e de direito, motivo maior para a necessidade de intimação do procedimento fiscal.*

*A necessidade de ciência do impugnante está referendada pelo art. 7º do Decreto 70.235/1972 e pela Lei 9.784/1999, que determina a necessidade de ciência dos processos, bem como pelo art. 5º, LIV e LV, da Constituição, donde decorre o Princípio da Cientificação, pelo qual deflagrado o procedimento administrativo, o mesmo deve ser cientificado ao contribuinte.*

*As folhas de salários, GPS e contratos firmados entre o impugnante e a administração estadual encontram-se carreados aos autos do processo 16707.005157/2008-70, devidamente apensado, tendo a fiscalização se socorrido do procedimento que lhe pareceu mais fácil, deixando de observar a verdade material, perfazendo a aferição indireta excepcionalidade a ser instrumentalizada no caso de não ser fornecidos ou de se ver impossibilitada a fiscalização de conhecer os elementos contábeis e fiscais.*

Ao final do seu recurso, requer:

*o provimento do presente Recurso Voluntário, para declarar a improcedência do auto de infração - DEBCAD nº 37.114.779-4, tendo em vista a extinção do crédito tributário: a) pelo pagamento (art. 156, I, do CTN); b) pela decadência (art. 156.V, e art. 173, inc. I, do CTN) e c) pela ilegalidade do arbitramento mediante aferição indireta, dada a inexistência de justa causa.*

*Outrossim, na hipótese de não se reconhecer a improcedência do lançamento fiscal, por qualquer das hipóteses acima elencadas, pugna pela declaração de nulidade do presente lançamento diante da ausência de intimação do contribuinte durante a fase de apuração do crédito tributário.*

*Pugna, ainda, ao final, em nome do princípio verdade material, pela juntada dos comprovantes de recolhimento dos benefícios previdenciários em anexo, por meio dos quais restará demonstrada a integral quitação ao crédito tributário, nos termos do CTN, art. 156, inc. I.*

Processo nº 16707.002218/2009-28  
Acórdão n.º **2402-004.291**

**S2-C4T2**  
Fl. 1.064

---

Sem contrarrazões.

É o relatório.

CÓPIA

## Voto

Conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis, Relatora

### **Recurso de Ofício e Recurso Voluntário. Admissibilidade**

Quanto ao recurso de ofício, constata-se que o crédito tributário exonerado pela decisão de primeira instância supera o valor de um milhão de reais, pressuposto do recurso de ofício, cabendo a este Conselho o reexame da decisão, nos termos da Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

No mais, conheço do recurso voluntário por estarem presentes os requisitos de admissibilidade.

### **Preliminar de Decadência**

Trata-se de lançamento efetuado em substituição a lançamento anulado por vício formal, eis que repete os fatos geradores, as bases de cálculo e as alíquotas do crédito tributário desconstituído. A instauração de procedimento fiscal no tomador de serviço para se efetuar o lançamento substitutivo por si só não retira a natureza de lançamento substitutivo, que não decorre do procedimento, mas da relação material, vedando a inovação da matéria tributável, o que foi observado na espécie.

Portanto, aplica-se o prazo quinquenal de decadência contado da data e que se tornou definitiva a decisão que anulou por vício formal o lançamento anteriormente efetuado, nos termos do art. 173, inciso II, do CTN:

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. (g.n.)*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

O acórdão de nulidade do lançamento anterior, Acórdão nº 2219/2005, f. 4046-4050, data de 27/09/2005:

*PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ARTIGO 31 DA LEI nº 8.212/91. AFERIÇÃO INDIRETA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. VÍCIO FORMAL. NULIDADE ABSOLUTA.*

*A ausência de fundamentação legal do arbitramento das contribuições previdenciárias é vício formal insanável e gera a*

*nulidade absoluta da notificação em referência. NFLD ANULADA.*

O início do prazo decadencial se deu em 27/09/2005 e encerrar-se-ia em 27/09/2010. A intimação do Estado do Rio Grande do Norte ocorreu em 07/07/2009, f. 112, e da Empresa de Vigilância Potiguar – EMVIPOL LTDA em 24/06/2009, f. 111.

Portanto, o lançamento em questão se aperfeiçoou antes do transcurso do prazo decadencial.

A empresa recorrente alega que foi excluída do pólo passivo do lançamento anulado por força de decisão judicial proferida nos autos do processo nº 2003.84.00.013605-3, do TRF da 5ª Região, de modo que estaria excluída da situação do art. 173, II, do CTN, pois, em não sendo parte da NFLD anulada, não estaria sujeita aos efeitos da coisa julgada administrativa.

Em consulta ao sítio na internet do Superior Tribunal de Justiça (STJ), verifica-se que existe Recurso Especial pendente de julgamento. O fato é que, com a declaração da nulidade do lançamento tributário discutido em juízo, o processo judicial perdeu o seu objeto.

De qualquer sorte, com base no enunciado da Súmula CARF nº 1, abaixo transcrito, deixo de conhecer essa matéria pela renúncia do sujeito passivo em razão da propositura de ação judicial contendo a mesma causa de pedir, cabendo à Administração Tributária, no futuro, adotar o provimento jurisdicional que se tornar definitivo.

*Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.*

Superada essa questão, passo a reexaminar a decisão recorrida.

O órgão julgador de primeira instância considerou extinto o crédito tributário relativo às competências 05/1995 a 10/1997, em razão de decadência. Constatou que na data da ciência do sujeito passivo ao lançamento original, ocorrida em 13/11/2002, pela regra do art. 150 § 4º do CTN, estavam extintos pela decadência os créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram até outubro de 1997, contando-se o prazo de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, uma vez que existem recolhimentos do contratado em todas as competências lançadas neste período.

Verifico que a ciência à empresa EMVIPOL no lançamento original ocorreu, de fato, em 22/10/2002, conforme Aviso de Recebimento dos Correios (AR) juntado às f. 91 do processo eletrônico nº 16707.005157/2008-70, em apenso. No AR está identificado o número da NFLD e consta assinatura de recebimento.

Portanto, pela regra do art. 150 § 4º do CTN, estavam extintos pela decadência os créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram até setembro de 1997,

contando-se o prazo de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, uma vez que existem recolhimentos do contratado em todas as competências lançadas neste período.

Sobre a decadência das contribuições previdenciárias, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 8, nos seguintes termos:

*“SÃO INCONSTITUCIONAIS O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 5º DO DECRETO-LEI Nº 1.569/1977 E OS ARTIGOS 45 E 46 DA LEI Nº 8.212/1991, QUE TRATAM DE PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO”.*

Afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, aplica-se o regime de decadência do Código Tributário Nacional (CTN) às contribuições previdenciárias e às devidas aos terceiros.

Na sistemática do CTN, existindo antecipação de pagamento pelo sujeito passivo, ainda que parcial, considera-se o termo inicial para contagem do prazo decadencial o § 4º do art. 150 do CTN, abaixo transcrito, exceto quando constatada fraude, dolo e simulação.

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

(...)

*§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Este é o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, que, por força do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, deve ser reproduzido nas turmas deste Conselho.

Com base no exposto, reconheço a decadência das contribuições relativas aos fatos geradores ocorridos até a competência 09/1997.

### **Preliminar de Nulidade**

A empresa recorrente insurge-se contra o fato de não ter sido fiscalizada e não concorda com o valor das contribuições lançadas, que, segundo ela, não poderiam ter sido aferidas indiretamente, pois não estão presentes no caso as restritas condições autorizadoras da adoção da técnica do arbitramento pelo fisco.

As questões atinentes à necessidade de fiscalização do contribuinte solidário e a adoção da técnica do arbitramento em fiscalização do responsável solidário foram abordadas com profundidade em voto da relatoria do Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Processo nº 12267.000063/200880, Acórdão nº 2302003.242 da 2ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, a cujos fundamentos me filio, e passo a transcrever:

*No plano infraconstitucional, no ramo do direito previdenciário, a matéria sob foco foi confiada à Lei nº 8.212/91, cujo art. 31, na redação vigente à data de ocorrência dos fatos geradores, fixou de forma taxativa a responsabilidade solidária do contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, com o executor, pelas obrigações decorrentes da Lei de Custeio da Seguridade Social, em relação aos serviços prestados, **não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.***

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 31. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta Lei, em relação aos serviços prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem. (Redação dada pela Lei nº 9.528/97). (grifos nossos)

§1º Fica ressalvado o direito regressivo do contratante contra o executor e admitida a retenção de importâncias a este devidas para garantia do cumprimento das obrigações desta Lei, na forma estabelecida em regulamento.

§2º Exclusivamente 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 atividades normais da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação dada pela Lei nº 9.528/97).

§3º A responsabilidade solidária de que trata este artigo somente será elidida se for comprovado pelo executor o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.032/95). (grifos nossos)

§4º Para efeito do parágrafo anterior, o cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento e guia de recolhimento distintas para cada empresa tomadora de serviço, devendo esta exigir do executor, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.032/95).

(...)

*Sem ultrapassar os umbrais que lhe foram erguidos pelo CTN, a Lei nº 8.212/91 estatuiu, sem vias laterais de escape, que a responsabilidade solidária em realce somente seria elidida na exclusiva hipótese em que o executor dos serviços comprovasse o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura*

*correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura.*

*Mas não parou por aí o Legislador Ordinário. Disse mais. Sem deixar margens a dúvidas, a lei pavimentou o caminho a ser seguido pelo contratante e contratado na persecução da elisão em tela, ao impor à empresa cedente de mão de obra o dever jurídico tributário de elaborar folhas de pagamento e guia de recolhimento distintas e individualizadas da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento.*

*Nesse panorama, verificando o auditor fiscal a ocorrência de prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra, não restando elidida a responsabilidade solidária pela via estreita fixada pela lei, estabelece-se definitivamente a solidariedade em estudo entre prestador e tomador, podendo o fisco, ante a inexistência do benefício de ordem, efetuar o lançamento do crédito tributário em face do contribuinte (o executor), ou diretamente em desfavor do responsável solidário (o contratante), ou contra ambos, sendo certo que o pagamento efetuado por um aproveita o outro.*

*Diante dos aludidos dispositivos, avulta, por decorrência lógica, que a eleição do sujeito passivo a figurar no polo passivo da obrigação tributária, na ocasião do lançamento, é prerrogativa privativa da autoridade fiscal, consoante dessai das letras que conformam o art. 142 do codex:*

#### *Código Tributário Nacional - CTN*

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.

*A solidariedade tributária não constitui simples forma de eleição de responsável tributário, mas hipótese de garantia que colima, como objetivo precípua, assegurar a arrecadação e a auxiliar a administração tributária na satisfação de seus interesses. Confere-se dessarte, poder ao Fisco de exercer sua ação fiscalizatória diretamente sobre aquele que melhor lhe aprouver, pautando-se, por óbvio, nos princípios da legalidade, eficiência, entre outros, inafastáveis da atuação estatal.*

*O Instituto da solidariedade justifica-se, portanto, pelo propósito de resguardar o adimplemento do crédito tributário, criando mecanismos para que o Estado Arrecadador possa indicar, com exclusividade, em face de quem promoverá o lançamento tributário, não havendo que se falar em benefício de ordem e*

*nem em condições para o exercício desse direito, que não estejam previstas em lei.*

*A Lei de Custeio da Seguridade Social, ao estabelecer a hipótese de solidariedade em seu art. 31, culminou por atribuir ao contratante de serviços prestados mediante cessão de mão de obra a obrigação acessória de auxiliar o Fisco na fiscalização das empresas prestadoras dessa modalidade de serviços, fazendo com que aquele exija deste cópias autenticadas das individualizadas guias de recolhimento e respectivas folhas de pagamento, acenando, inclusive, com a possibilidade de retenção das importâncias devidas pelo executor para a garantia do cumprimento das obrigações previdenciárias.*

*Não se mostra despidendo salientar que as obrigações acessórias têm por objeto prestações, positivas ou negativas, estabelecidas pela legislação tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, a teor do art. 113, §2º do CTN.*

*Nessa perspectiva, da fiel observância das obrigações assim impostas pela solidariedade resulta que tanto a cedente de mão de obra quanto a tomadora passam a ter, à sua disposição, toda a documentação indispensável e necessária para fiscalização sindical, pelos meios ordinários, o efetivo recolhimento das contribuições previdenciárias referentes aos serviços assim contratados.*

*Com efeito, o arcabouço normativo dos tributos em geral aponta no sentido de que a sua base de cálculo, em princípio, deve ser apurada com base em documentos do Sujeito Passivo que registrem, de forma precisa, os montantes pecuniários correspondentes a cada hipótese de incidência prevista nas leis de regência correspondentes. Nesse particular, como fruto do mecanismo fiscalizatório da solidariedade, a empresa tomadora passa a dispor da folha de pagamento dos trabalhadores cedidos e as GPS correspondentes, situação que somente não ocorrerá caso a contratante se descuide da obrigação acessória em realce, explicitamente imposta pela lei.*

*Tal inobservância frustra os objetivos da lei, prejudicando a atuação ágil e eficiente dos agentes do fisco, obrigando-os a despender uma energia investigatória suplementar na apuração dos fatos geradores em realce, não somente nos documentos destacados no parágrafo precedente, mas, igualmente, em outras fontes de informação, tais como notas fiscais de prestação de serviços, contratos, títulos diversos da contabilidade, etc.*

*Registre-se que o poder conferido pela lei ao tomador do serviço prestado mediante cessão de mão de obra de exigir do executor cópias autenticadas das guias de recolhimento quitadas e das respectivas folhas de pagamento não se consubstancia numa mera faculdade do tomador, mas, sim, num ônus que lhe é avesso, o qual lhe assegurará a elisão da comentada **responsabilidade solidária.***

*Dessarte, ao não exigir da empresa prestadora de serviços mediante cessão de mão de obra as cópias autênticas dos documentos a que se refere o §4º do art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação que lhe foi dada, de berço, pela Lei nº 9.032/95, o Contratante se sujeita, ex lege, automaticamente, à solidariedade pelo adimplemento das contribuições previdenciárias devidas pelo executor, relativas aos serviços contratados.*

*Com efeito, sob a ótica da garantia, da eficiência e da agilidade da atuação da Administração Tributária na recuperação de créditos previdenciários, exigir-se a fiscalização conjunta do executor dos serviços ou o lançamento primeiramente em face deste e, subsidiariamente, em face do tomador, configurar-se-ia um verdadeiro contrassenso, esvaziando por completo o sentido teleológico do instituto em análise, tornando-o inócuo.(g.n.)*

*De outro feito, sob a ótica legal, tal procedimento representaria negativa de vigência aos preceitos inscritos no art. 31 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.528/97, ferindo os mais comezinhos princípios de Direito.*

...

Vale dizer que a ciência da recorrente a respeito do auto de infração visa a garantir o seu direito de demonstrar a realidade dos fatos, permitindo-lhe participar ativamente do processo administrativo, inclusive apresentando, nessa fase processual, documentos comprobatórios do valor das remunerações pagas aos segurados que prestaram serviços à contratada e de eventuais pagamentos a eles vinculados, além de assegurar o interesse público em proceder à execução em face do contribuinte e não apenas do solidário, conforme já decidiu o Superior Tribunal de Justiça no EREsp 1115649/SP (2010/002597-6 de 08/11/2010):

*TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. SUBSTITUIÇÃO DA CDA PARA MODIFICAÇÃO DO POLO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 392/STJ.*

*1. Embargos de divergência pelos quais se busca dirimir dissenso pretoriano acerca da possibilidade de alteração do sujeito passivo da execução fiscal, mediante emenda da CDA, para cobrar daquele a quem a lei imputa a condição de co-responsável da exação.*

*2. Caso em que a Fazenda municipal constituiu o crédito tributário de ISS apenas contra a empresa construtora (PLANEL) e tão somente contra ela ingressou com a execução fiscal. Somente depois de frustradas as tentativas de citação dessa empresa, no curso da execução, permitiu-se, com base em legislação municipal que prevê hipótese de co-responsabilidade, a inclusão da empresa tomadora do serviço (SCANIA) no polo passivo da execução mediante simples emenda da Certidão de Dívida Ativa.*

*3. Independentemente de a lei contemplar mais de um responsável pelo adimplemento de uma mesma obrigação tributária, cabe ao fisco, no ato de lançamento, identificar contra qual(is) sujeito(s) passivo(s) ele promoverá a cobrança do tributo, nos termos do art. 121 combinado com o art. 142, ambos do CTN, garantindo-se, assim, ao(s) devedor(es)*

*imputado(s) o direito à apresentação de defesa administrativa contra a constituição do crédito. Por essa razão, não é permitido substituir a CDA para alterar o polo passivo da execução contra quem não foi dada oportunidade de impugnar o lançamento, sob pena de violação aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, também assegurados constitucionalmente perante a instância administrativa (grifos nossos).*

4. A esse respeito: “Quando haja equívocos no próprio lançamento ou na inscrição em dívida, fazendo-se necessária alteração de fundamento legal ou do sujeito passivo, nova apuração do tributo com aferição de base de cálculo por outros critérios, imputação de pagamento anterior à inscrição etc., será indispensável que o próprio lançamento seja revisado, se ainda viável em face do prazo decadencial, oportunizando-se ao contribuinte o direito à impugnação, e que seja revisada a inscrição, de modo que não se viabilizará a correção do vício apenas na certidão de dívida. A certidão é um espelho da inscrição que, por sua vez, reproduz os termos do lançamento. Não é possível corrigir, na certidão, vícios do lançamento e/ou da inscrição. Nestes casos, será inviável simplesmente substituir-se a CDA” (Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka, in “Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência”, Livraria do Advogado, 5ª ed., Porto Alegre, 2009, pág. 205)” (Recurso Especial Representativo de Controvérsia 1.045.472/BA, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18/12/2009).

5. Incide, na espécie, a Súmula 392/STJ: “A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução”.

6. Embargos de divergência providos.

Com isso, afasta-se o alegado prejuízo da empresa recorrente pelo suposto fato de não ter sido fiscalizada.

Com relação ao procedimento de apuração da base de cálculo, além dos motivos já ventilados que levam a concluir pela legalidade do uso da técnica do arbitramento, cabe citar mais um. Conforme conclusão da informação fiscal de fl. 166-178, em especial do resultado da análise demonstrado no Anexo 2 - Tabela de avaliação da documentação apresentada”, nos autos do processo nº 16707.005157/2008-70 a empresa recorrente não havia demonstrado que as folhas de pagamento ali juntadas englobavam todos os serviços por ela prestados ao Ente Federado – e, por conseguinte, as remunerações de todos os segurados colocados à disposição da contratante - considerando que deixou de apresentar, naquela ocasião, as notas fiscais de serviços vinculadas às folhas de pagamento.

Convém lembrar que o arbitramento não é uma pena imposta ao contribuinte, mas um meio indireto de aferição do tributo. A aferição das remunerações com base nas notas

fiscais de serviço, além de prevista em ato normativo, demonstra razoabilidade, resultando valor próximo da realidade.

Superadas as preliminares, passo à análise do mérito.

## **Mérito**

### **Extinção do Crédito Tributário pelo pagamento**

A recorrente anexou diversas Guias de Recolhimento da Previdência Social (GRPS), fl. 352-1057, as quais foram juntadas ao processo administrativo relativo à NFLD substituída, em apenso.

Esses documentos foram analisados no presente processo pela autoridade lançadora de acordo com a informação fiscal de f. 166-169, ocasião em que as guias de recolhimentos foram rejeitadas como prova eficaz do pagamento por não estarem vinculadas às folhas de pagamento e às notas fiscais, em desacordo com as Ordens de Serviço vigentes à época, OS INSS DAF nº 83, de 13/08/1993 (item 3) e item 10 da OS INSS/DAF nº 176, de 05/12/1997:

*3 - A empresa prestadora de serviço deverá elaborar folhas de pagamento e guias de recolhimento distintas para cada tomadora de serviço.*

*3.1) Deverá constar do campo "outras informações" da GRPS os seguintes dados:*

*a) nome e CGC ou CEI da empresa tomadora;*

*b) número, data e valor total das notas fiscais de serviço/fatura as quais se vinculem.*

*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".*

Os motivos da rejeição para cada competência estão consignados no "Anexo 2 - Tabela de avaliação da documentação apresentada", f. 172-178, permitindo, à recorrente, demonstrar eventual erro na apreciação da prova.

Entretanto, o recurso contesta genericamente o resultado da análise dos documentos apresentados, o que não justifica eventual revisão.

Processo nº 16707.002218/2009-28  
Acórdão n.º **2402-004.291**

**S2-C4T2**  
Fl. 1.069

---

### **Conclusão**

Com base no exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e do recurso de ofício, dar provimento parcial ao recurso de ofício para reconhecer a decadência até a competência 09/1997 e negar provimento ao recurso voluntário.

Luciana de Souza Espíndola Reis.