



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

Processo nº 11330.000080/2007-62
Recurso nº 263.410 Voluntário
Acórdão nº **2302-01.325 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 29 de setembro de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1997 a 30/06/1998

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CERCEAMENTO DE DEFESA.
RELATÓRIO FISCAL, INEXISTÊNCIA.

Não incorre em cerceamento do direito de defesa o lançamento tributário cujos relatórios típicos, incluindo o Relatório Fiscal e seus anexos, descreverem de forma clara, discriminada e detalhada a natureza e origem de todos os fatos geradores lançados, suas bases de cálculo, alíquotas aplicadas, montantes devidos, as deduções e créditos considerados em favor do contribuinte, assim como, os fundamentos legais que lhe dão amparo jurídico, permitindo dessarte a perfeita identificação dos tributos lançados na notificação fiscal.

RECURSO INTEMPESTIVO. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso interposto intempestivamente não pode ser conhecido por este Colegiado, em razão de carência de requisito essencial de admissibilidade.
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO CONTRATANTE.

O contratante de qualquer serviço executado mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente 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.

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. ELEMENTOS CARACTERIZADORES.

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.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. LEGALIDADE.

Nas hipóteses em que o cálculo do tributo tiver por base, ou tomar em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, poderá arbitrar o valor da base de cálculo ou os aludidos preços, sempre que forem omissos ou não merecerem fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.

Em caso de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o fisco federal pode inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior e Eduardo Augusto Marcondes de Freitas que entenderam aplicar-se o art. 150, parágrafo 4º do CTN para todo o período.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liège Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/12/1997 a 30/06/1998

Data de lavratura da NFLD : 29/09/2003.

Data da Ciência da NFLD : 29/09/2003.

Trata-se de crédito tributário lançado em desfavor da empresa em epígrafe, consistente em contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social, decorrentes da responsabilidade solidária da empresa contratante de serviços prestados mediante cessão de mão de obra, pela empresa Ultratec Petróleo Comércio e Serviços Ltda, conforme descrito no Relatório Fiscal, a fls. 28/31.

Informa a Autoridade Lançadora que a empresa contratante, ora recorrente, não logrou comprovar o cumprimento das obrigações da empresa contratada para com a Seguridade Social, eis que não fez prova do recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída nas notas fiscais/faturas correspondentes aos serviços executados.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o responsável solidário apresentou impugnação a fls. 46/52. Por sua vez, a empresa prestadora ofereceu defesa administrativa a fls. 55/62.

A Gerência Executiva Rio de Janeiro – Centro lavrou Decisão-Notificação a fls. 222/232, julgando procedente o presente lançamento, e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

Devidamente cientificado da decisão de 1ª Instância, o devedor solidário ofereceu Recurso Voluntário a fls. 244/250. O contribuinte, por seu turno, recorreu da decisão em apelo a fls. 252/258.

Decisão da 2ª CaJ, a fls. 315/318, anulou a decisão de 1ª Instância acima referida, fazendo baixar o feito em diligência para que fossem realizados procedimentos mínimos de auditoria fiscal, objetivando certificar-se do não adimplemento das contribuições previdenciárias por parte da cedente de mão-de-obra, de modo a se certificar da procedência de sua imputação ao responsável solidário.

A fiscalização emitiu Relatório Fiscal Aditivo a fls. 345/348.

Devidamente cientificada dos procedimentos fiscais levados a efeito, a notificada ofereceu impugnação a fls. 354/361, e o contribuinte a fls. 370/377.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – Rio de Janeiro I lavrou Decisão Administrativa a fl. 390/425, julgando plenamente procedente a lançamento em tela, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo e a empresa prestadora foram cientificados da decisão de 1ª Instância no dia 27/12/2007, conforme Aviso de Recebimento a fl. 426 e 429, respectivamente.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o responsável solidário interpôs recurso voluntário, a fls. 472/485, e o contribuinte, a fls. 488/499, deduzindo inconformismo em face da decisão guerreada em argumentação desenvolvida nos termos que se vos seguem:

- Decadência quinquenal do direito da fazenda pública de constituir o crédito tributário em questão;
- Que a fiscalização, ignorando que o Acórdão da 2ª CaJ havia anulado a DN nº 17.401.4/606/2004, aditou seu relatório fiscal para ratificar e acrescentar algumas informações, apoiando-se no Enunciado nº 30 do CRPS, cuja edição se deu em data posterior à conclusão da questão. Pugna pela irretroatividade do Enunciado nº 30 do CRPS;
- Nulidade do lançamento pela ausência dos requisitos mínimos eis que a Notificação Fiscal não fez menção onde estaria caracterizada a responsabilidade solidária do contratante;
- Cerceamento de defesa, eis que a NFLD apenas apontou a legislação de forma genérica, sem qualquer critério objetivo e vinculado aos fatos e a norma dita infringida, impossibilitando o Recorrente de exercer, de forma plena, o seu direito ao contraditório e a ampla defesa;
- Pugna pela irretroatividade do Enunciado nº 30 do CRPS;
- Que houve descumprimento da decisão do CRPS;
- Que o Parecer CJ/MPAS nº 2.376/2000 determina que a fiscalização lavre apenas uma NFLD, somente contra o efetivo contribuinte (originário) ou contra o responsável solidário;
- Que os serviços prestados não foram executados mediante cessão de mão de obra. Aduz que, para a caracterização da cessão de mão de obra é necessário que os serviços sejam contínuos e que os empregados estejam à disposição do contratante;
- Que a previsão legal de responsabilidade solidária passiva não confere ao fisco competência para, diretamente, cobrar do devedor solidário o pagamento um crédito ainda não configurado em face do devedor originário. Aduz que não basta somente a existência desse dispositivo legal autorizador para conferir legalidade a essa cobrança, fazendo-se necessário que a fiscalização verifique, primeiramente, a existência de débitos previdenciários contra o contribuinte originário; quantifique o seu exato montante para constituí-los e, então sim e somente após, cobrar esse crédito do responsável solidário;
- Que o Art. 195, I, "a" da Constituição da República fixou a base de cálculo da contribuição previdenciária, não estando o legislador infraconstitucional autorizado a determinar novas bases, seja por leis, decretos, simples ordens de serviço ou instruções normativas, sob pena de

violar o princípio constitucional da hierarquia das normas. Aduz não haver qualquer cabimento incidir contribuições previdenciárias sobre uma base de cálculo presumida, aplicando-se alíquotas sobre um percentual das notas fiscais.

Ao fim, requer a extinção do crédito tributário.

A empresa contratada - Ultratec Petróleo Comércio e Serviços Ltda -, por seu turno, interpôs recurso voluntário a fls. 488/499, concentrando sua irresignação nos termos a seguir:

- Decadência quinquenal do direito da fazenda pública de constituir o crédito tributário em questão;
- Que a fiscalização, ignorando que o Acórdão da 2ª CaJ havia anulado a DN nº 17.401.4/606/2004, aditou seu relatório fiscal para ratificar e acrescentar algumas informações, apoiando-se no Enunciado nº 30 do CRPS, cuja edição se deu em data posterior à conclusão da questão.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 27/12/2007. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 25/01/2008, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

A empresa prestadora, por seu turno, tomou ciência da decisão de 1ª instância no mesmo dia 27/12/2007, quinta-feira, consoante Aviso de Recebimento a fl. 429, iniciando-se pois o decurso do prazo recursal na sexta-feira seguinte imediata, diga-se, 28/12/2007. Sendo de 30 dias contínuos o prazo para o oferecimento de recurso voluntário, este se encerraria no sábado, 26 de janeiro de 2008, sendo portanto o prazo recursal prorrogado até o primeiro dia útil seguinte, *in casu*, a segunda-feira, 28 de janeiro de 2008, inclusive.

Sendo certo que, no caso de solidariedade, os prazos somente são contados a partir da ciência da intimação do último coobrigado, e que as ciências do sujeito passivo e do devedor solidário se deram igualmente no dia 27/12/2007, cumpre reconhecer que tal evento marca, para todos os efeitos jurídicos, o dia 28 de janeiro de 2008 como o *dies a quo* do trintídio para o oferecimento de recurso voluntário no vertente processo.

No caso vertente, havendo sido o recurso voluntário oferecido pela empresa prestadora protocolizado no dia 31 de janeiro de 2008, conforme resta consignado no Carimbo de Protocolo a fl. 488, há que se reconhecer, portanto, a intempestividade do recurso interposto, fato que impede o seu conhecimento por parte deste Colegiado.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço parcialmente.

2. DAS QUESTÕES PRELIMINARES AO MÉRITO.

2.1. DO CERCEAMENTO DE DEFESA

Alega o Recorrente haver sido cerceado o seu direito constitucional à ampla defesa, em razão de a NFLD ter, apenas, apontado a legislação de forma genérica, sem qualquer critério objetivo e vinculado aos fatos e a norma dita infringida, impossibilitando o exercício do seu direito ao contraditório e a ampla defesa. Aduz, em ádito, que a Notificação Fiscal não fez menção onde estaria caracterizada a responsabilidade solidária do contratante.

A rogativa do Recorrente não merece acolhida.

A Constituição Federal de 1988 outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Constituição Federal de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

Imerso nessa ordem constitucional, ao tratar das obrigações tributárias, já no âmbito infraconstitucional, o art. 113 do Código Tributário Nacional - CTN estabeleceu o discrimen entre as obrigações definidas como principais e aquelas conceituadas como acessórias, estas decorrentes da legislação tributária, assim entendidas as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, ostentando por objeto tal espécie de obrigação tributária as prestações, positivas ou negativas, fixadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

O marco primitivo da fundamentação legal em que se sustentam as obrigações tributárias estabelece, outrossim, que a ocorrência de violação a qualquer obrigação acessória tem natureza objetiva, sendo bastante e suficiente para a sua caracterização a mera inobservância de seus preceitos.

Com efeito, o art. 37 da Lei nº 8.212/91, com a redação vigente à época da lavratura da presente NFLD, estabeleceu que, sendo constatado pela fiscalização o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições previdenciárias, ou em caso de falta de pagamento

de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

Malgrado a norma legal acima transcrita se refira expressamente ao descumprimento de obrigação principal, o mesmo esmero na discriminação clara e precisa dos fatos geradores e dos períodos a que se referem deve ser observado em relação ao descumprimento de obrigação acessória, em atenção ao princípio do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

No presente caso, mediante a lavratura da NFLD nº 35.605.899-9 foi efetuado lançamento tributário de contribuições previdenciárias decorrentes da solidariedade da empresa contratante com o prestador de serviços executados mediante cessão de mão de obra, prestados pela empresa Ultratec Petróleo Comércio e Serviços Ltda.

A imputação do lançamento diretamente em nome do responsável solidário decorreu do fato de a empresa contratante, ora recorrente, não ter logrado comprovar o cumprimento das obrigações da empresa contratada para com a Seguridade Social, eis que não fez prova do recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluídas nas notas fiscais/faturas correspondentes aos serviços executados.

Todas as informações postadas no parágrafo precedente encontram-se devidamente relatadas no Relatório Fiscal, a fls. 28/31, em cumprimento aos requisitos de precisão e clareza da descrição dos fatos geradores e do período a que se referem, conforme assim se depreende:

5 - Foi verificado durante o desenvolvimento da ação fiscal que a empresa contratou com a empresa prestadora, identificada no item I deste, a execução de serviços mediante cessão de mão-de-obra, em cumprimento ao(s) contrato(s) nº: 101.2.019.92-6, cujo(s) objeto(s) era(m): Operação com nitrogênio líquido e/ou flexitubo. Ocorre que a empresa contratante não comprovou o cumprimento das obrigações da empresa contratada para com a Seguridade Social, ou seja, não houve a devida comprovação, através de guias de recolhimento específicas para o serviço contratado, nem a apresentação de folhas de pagamentos específicas dos segurados empregados atacados no serviço.

11 - A empresa contratante deixou de apresentar os seguintes documentos: Contrato de Prestação de Serviço; Cópia de Guias de Recolhimento (GRPS) e respectivas Folhas de Pagamento da Prestadora de Serviço.

12 - Os dados para o presente levantamento foram obtidos pela análise dos seguintes elementos: Boletins de Medição de Serviço e Notas Fiscais de Serviço.

De outro eito, as informações pertinentes às contribuições sociais objeto do presente lançamento encontram-se dispostas no Discriminativo Analítico de Débito, a fls. 04/06, de forma discriminada por rubricas, alíquota, valor absoluto, base de cálculo, competência e estabelecimento, de molde que suas correção e consistência podem ser sindicadas a qualquer tempo e oportunidade pelo sujeito passivo.

O documento descrito no parágrafo precedente informa também, de forma individualizada por rubrica lançada, os valores dos créditos de titularidade do contribuinte que foram considerados no presente lançamento, as GPS recolhidas, os valores de dedução legal e as diferenças a recolher, assim como os códigos de cada levantamento que integra a presente notificação fiscal e os códigos do Fundo de Previdência e Assistência Social, de terceiros e a Classificação Nacional de Atividades Econômicas a que se enquadra a empresa recorrente.

De forma idêntica, guardadas as devidas particularidades, os preceitos normativos que fornecem sustentação jurídica ao lançamento então operado, foram devidamente especificados no corpo dos relatórios fiscais acima desfraldados, assim como no relatório intitulado Fundamentos Legais do Débito – FLD, a fls. 10/12 o qual descreve, pormenorizadamente, em cada horizonte temporal, todos os instrumentos normativos que dão esteio às atribuições e competências do auditor fiscal, às contribuições sociais lançadas e seus acessórios pecuniários, às substituições tributárias e à responsabilidade solidária do contratante de serviços prestados mediante cessão de mão de obra, aos prazos e obrigações de recolhimento, às obrigações acessórias pertinentes ao caso espécie, dentre outras, especificando, não somente o Diploma Legal invocado, mas, igualmente, os dispositivos normativos correspondentes, permitindo ao notificado a perfeita compreensão dos fundamentos e razões da autuação, sendo-lhe garantido, dessarte, o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Malgrado as alegações apostas nesta preliminar de mérito, a empresa demonstrou, tanto em sua impugnação ao lançamento como no recurso em face da decisão de primeira instância, ter compreendido como perfeição os motivos ensejadores da vertente notificação de lançamento. Com efeito, os Diplomas Jurídicos e os preceitos normativos sobre os quais se alicerça a exação ora atacada foram enfrentados pelo Recorrente com precisão cirúrgica, da mesma forma que o fora a descrição dos fatos jurídicos tributários apurados pelo fisco, não se vislumbrando nos instrumentos de bloqueio acima delineados qualquer argumentação desvinculada ou alheia ao lançamento que tornasse verossímil a alegação de que, concretamente, houve por cerceado o direito de defesa do sujeito passivo recorrente, fato que revela terem os relatórios fiscais integrantes deste Processo Administrativo Fiscal cumprido fielmente o papel que lhe fora atribuído pela lei.

Não há, portanto, qualquer obscuridade ou dúvida quanto à hipótese de incidência dos tributos objeto deste lançamento.

Como visto, verifica-se que a Notificação Fiscal em relevo foi lavrada em harmonia com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente fiscal demonstrado, de forma clara e precisa, a tipificação da obrigação tributária principal

violada, os fatos jurígenos não adimplidos, a subsunção à hipótese legal de responsabilidade solidária, a composição pecuniária das bases de cálculo, obrigação principal e respectivos acessórios, tudo de forma bem detalhada e discriminada em seus elementos de constituição.

O lançamento encontra-se revestido de todas as formalidades exigidas por lei, dele constando, além dos relatórios já citados, os MPF, TIAF e TEAF, dentre outros, havendo sido o Sujeito Passivo cientificado de todas as decisões de relevo exaradas no curso do presente feito, restando garantido dessarte o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao notificado.

Inexiste pois qualquer vício na formalização do débito a amparar a alegação de cerceamento de defesa assim arguida, razão pela qual impende repelir peremptoriamente tal preliminar, tão veementemente sustentada pelo Recorrente.

2.2. DA DECADÊNCIA

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, em julgamento realizado em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, nos termos que se vos seguem:

Súmula Vinculante nº 8 - “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Conforme estatuído no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 é de observância obrigatória tanto pelos órgãos do Poder Judiciário quanto pela Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la de imediato.

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Afastada por inconstitucionalidade a eficácia das normas inscritas nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, urgem serem seguidas as disposições relativas à matéria em relevo inscritas no Código Tributário Nacional – CTN e nas demais leis de regência.

O instituto da decadência no Direito Tributário, malgrado respeitadas posições em sentido diverso, encontra-se regulamentado no art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN, que reza *ipsis litteris*:

Código Tributário Nacional - 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.

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.

A análise da subsunção do fato *in concreto* à norma de regência revela que, ao caso *sub examine*, opera-se a incidência das disposições inscritas no inciso I do transcrito art. 173 do CTN. Nessa condição, tendo sido o lançamento realizado em 29 de setembro de 2003, este apenas alcançaria os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/1997, inclusive, excluído os fatos geradores relativos ao 13º salário desse mesmo ano.

Pelo exposto, considerando que a vertente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD promoveu o lançamento tributário relativo a fatos geradores ocorridos nas competências de dezembro de 1997 a junho de 1998, fácil é concluir que não foram atingidas pela fluência do prazo decadencial quaisquer das obrigações tributárias objeto do presente lançamento.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumprido, de plano, assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente contestadas pelo Recorrente, as quais se presumirão verdadeiras.

3.1. DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Alega o Recorrente que a previsão legal de responsabilidade solidária passiva não confere ao fisco competência para, diretamente, cobrar do devedor solidário o pagamento um crédito ainda não configurado em face do devedor originário. Aduz que não basta somente a existência desse dispositivo legal autorizador para conferir legalidade a essa cobrança, fazendo-se necessário que a fiscalização verifique, primeiramente, a existência de débitos previdenciários contra o contribuinte originário; quantifique o seu exato montante para constituir os e, então sim e somente após, cobrar esse crédito do responsável solidário.

Pondera que o Parecer CJ/MPAS nº 2.376/2000 determina que a fiscalização lavre apenas uma NFLD, somente contra o efetivo contribuinte ou contra o responsável solidário.

A razão não sorri ao Recorrente.

Mostra-se virtuoso, de antemão, enveredar sobre algumas digressões acerca do instituto da solidariedade no ramo do Direito Previdenciário.

A pedra fundamental sobre a qual se edifica a doutrina atinente à responsabilidade solidária encontra-se assentada na Constituição Federal de 1988, cujo art. 146, topograficamente inserido no capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, fixou a competência da lei complementar para o estabelecimento de **normas gerais** em matéria de legislação tributária, especialmente, dentre outros, sobre fatos geradores, obrigação e crédito tributários, e contribuintes, conforme se vos segue:

Constituição Federal de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Bailando em sintonia com os tons alvissareiros orquestrados pelo Constituinte Originário, sob a batuta do seu regente Ulisses Guimarães, o art. 121 do CTN, em performance *pa de deux* normativa harmônica com o regramento acima ponteadado, ao escolher os atores da obrigação tributária principal, reservou o papel do sujeito passivo à figura do contribuinte ou, a critério da lei, do responsável tributário.

Código Tributário Nacional

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Imerso em tal contexto constitucional, o instituto da solidariedade alicerçou suas sapatas de escoramento no art. 124 do CTN, o qual reconheceu a existências de duas modalidades de solidariedade aplicáveis ao direito tributário, a saber, a solidariedade de fato, verificada entre as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, e a solidariedade legal, a qual se avulta nas hipóteses taxativamente previstas na lei.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

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.

Em ambos os casos acima ponteados, o CTN honrou estatuir que o instituto da solidariedade tributária não se confunde com o da subsidiariedade, eis que excluiu expressamente, de maneira peremptória, o benefício de ordem.

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 que lhe fora outorgada pela Lei nº 9.032/95, fixou de forma taxativa a responsabilidade solidária do contratante de qualquer serviço executado mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, com o executor do labor, pelas obrigações tributárias legais, em relação estrita aos serviços prestados, enfatizando, até de forma desnecessária, eis que já prevista no CTN, a não incidência, em nenhuma hipótese, do 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, de 10.12.97). (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, de 10.12.1997).

*§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, de 28.4.1995). (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, de 28.4.95).

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 pelos 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 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.

Inúteis se revelam, portanto, qualquer outro meio diverso, eventualmente engendrado pelos atores em foco, contribuinte e responsável solidário, para se elidir do instituto da solidariedade ora em apreciação, eis que a lei define, de maneira cristalina, ser aquela a única hipótese aceitável para que se proceda à elisão tributária em realce.

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, portanto, 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 despropositado 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 sindicada, 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.

Como consequência, nas ocasiões em que o conhecimento fiel da ocorrência de fatos jurídicos tributários e/ou do montante tributável a eles associado não for viável pelo exame direto dos documentos específicos *ad hoc* indicados pela lei, o ordenamento jurídico admite e legitima o emprego excepcional da aferição indireta da base de cálculo, transferindo-

se para os ombros do sujeito passivo o ônus da prova em contrário, conforme previsão taxativa expressa no §3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

§1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal-DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados.

(...)

*§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de **qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente**, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, **inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.** (grifos nossos)*

(...)

§6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. (grifos nossos)

Saliente-se que o próprio CTN prevê a prerrogativa do agente fiscal de arbitrar, mediante processo regular de aferição indireta, o valor ou preço de bens, direitos, serviços e atos jurídicos, sempre que estes sejam tomados por base para o cálculo do tributo, e sejam omissas, ou não mereçam fé, as declarações ou esclarecimentos prestados ou documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Registre-se que o poder conferido pela lei ao contratante de exigir do prestador de serviços executados mediante cessão de mão de obra cópias autenticadas das folhas de pagamento e das guias de recolhimento acima pontuadas 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.

Diante de tal cenário jurídico, revelam-se órfãs de embasamento jurídico as alegações de que “a *previsão legal de responsabilidade solidária passiva não confere ao fisco competência para, diretamente, cobrar do devedor solidário o pagamento um crédito ainda não configurado em face do devedor originário*”, ou de que seria “*necessário que a fiscalização verifique, primeiramente, a existência de débitos previdenciários contra o contribuinte originário; quantifique o seu exato montante para constituí-los e, então sim e somente após, cobrar esse crédito do responsável solidário*”. Isso porque tanto a Lei de Custeio da Seguridade Social quanto o próprio CTN estatuíram, com clareza solar, que a solidariedade tributária não comporta o benefício de ordem.

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 tomador e do cedente de mão de obra ou o lançamento primeiramente em face deste e, subsidiariamente, em face daquele, configura-se como um contrassenso, esvaziando por completo o sentido teleológico do instituto em análise, tornando-o inócuo. De outro eito, 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 pelas leis nº 9.032/95 e 9.528/97, ferindo os mais comezinhos princípios de Direito.

Tal compreensão não se atrita com as orientações pautadas no Parecer CJ/MPAS nº 2.376/2000, tão veementemente defendido pelo Recorrente, de cuja redação deflui não haver impedimentos legais para se constituir o crédito tributário tanto em face do contribuinte, como em desfavor do responsável tributário, conforme se depreende dos excertos transcritos a seguir, para uma perfeita compreensão de seus fundamentos.

Parecer CJ/MPAS nº 2.376/2000

(...)

10. No caso em tela, com a ocorrência do fato gerador, fica o Fisco autorizado a proceder o lançamento, constituindo o devido crédito tributário. Este crédito tributário, obviamente, pode ser constituído tanto em face do contribuinte, como do responsável tributário. Pode ser feito em relação ao contribuinte e depois em relação ao responsável, ou ainda, somente em função do responsável tributário.

11. Isto porque o contribuinte e o responsável tributário são solidários em relação à obrigação tributária, não cabendo, nos termos do parágrafo único do artigo 124 do CTN, benefício de ordem. Cabe, portanto, ao credor escolher de quem irá cobrar, dentre os sujeitos passivos, a satisfação da obrigação tributária. E obviamente poderá fazê-lo em relação a todos os co-obrigados, ou em relação a apenas um deles. (grifos nossos)

12. Havendo responsabilidade solidária, o INSS deve cobrar o seu crédito tanto do contribuinte, quanto do responsável tributário. Deve negar a expedição de CND para os dois e deve

inscrever o nome de um e do outro no cadastro de inadimplentes, pois ambos são responsáveis solidários pelo valor total da obrigação.

13. Por outro lado, a lei não veda a existência de mais de um crédito tributário em relação à mesma obrigação tributária. Pode o fisco lançar o tributo (constituir o crédito tributário) e depois anular o lançamento, seja de ofício, seja por ordem judicial, e constituir outro crédito. Por outro lado, pode ainda ser constituído um crédito parcial e depois, verificando tal situação, lançar o crédito restante, tudo incidente sobre a mesma obrigação. Pode ainda constituir um crédito contra o responsável e um outro contra o contribuinte, pois o crédito tributário não se confunde com a obrigação tributária que, neste caso, será sempre a mesma.

14. O que não pode haver é a cobrança de uma obrigação já paga ou negociada, ou seja, se um dos sujeitos passivos do tributo extinguir a obrigação pelo pagamento ou se ocorrer uma das hipóteses previstas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não poderá o INSS cobrar, ou continuar cobrando, a obrigação do outro sujeito passivo.

15. Veja-se, portanto, que sobre uma mesma obrigação tributária podem existir diversos créditos tributários, sem que com isso se possa afirmar que esteja havendo bis in idem. Este só ocorreria se houvesse duplicidade de pagamento. Até a ocorrência deste, ou a negociação da dívida, através de um contrato de parcelamento, por exemplo, não há que se falar em bis in idem.

16. Desta forma, temos que o ordenamento jurídico não veda a possibilidade de existência de mais de um crédito sobre a mesma obrigação tributária. O que não pode ser admitido é a cobrança de um débito já pago.

17. Nos casos de responsabilidade solidária, o credor pode escolher, dentre os co-responsáveis solidários, contra quem irá exigir a satisfação da obrigação. A escolha de um deles não exclui a responsabilidade dos demais até mesmo quando a Certidão de Dívida Ativa não contempla o nome do responsável tributário. Nestes casos, a Jurisprudência vem admitindo que a execução fiscal seja direcionada ao responsável, mesmo quando o nome deste não esteja na CDA.

18. Vejamos a propósito o seguinte precedente do Eg. Superior Tribunal de Justiça:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL - EXECUÇÃO FISCAL - RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE - DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE - FRAUDE À EXECUÇÃO - CARACTERIZAÇÃO.

Sócio-gerente que dissolve irregularmente a sociedade, deixando de recolher os tributos devidos, infringe a lei e se torna responsável pela dívida da empresa.

Mesmo não constando da CDA o nome dos diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado, podem ser citados, e ter seus bens penhorados para o pagamento de dívidas da sociedade da qual eram sócios.

Para a caracterização da fraude à execução basta que a alienação seja posterior à existência de pedido de executivo despachado pelo juiz, não sendo necessária a efetivação da citação. (STJ, 1ª Turma, REsp 193226/SP, Relator Min. GARCIA VIEIRA, julgado em 14.12.1998, publicado no DJ de 08.03.1999).

19. Portanto, não há "bis in idem". O que há é a possibilidade, para o credor, de escolher, dentre os devedores solidários, contra qual deles irá forçar o cumprimento da obrigação tributária. Esta cobrança, portanto, pode se dar em relação a um dos co-obrigados, em relação a todos ou em relação apenas ao responsável. Não há, portanto, nenhuma vedação legal a isso e nem haverá cobrança em duplicidade.

Conforme demonstrado, não procede a ponderação arguida pela empresa de que o Parecer CJ/MPAS nº 2.376/2000 determina que a fiscalização lavre apenas uma NFLD, somente contra o efetivo contribuinte ou contra o responsável solidário, conforme se verifica no item 11, *in fine*, do Parecer acima transcrito.

O Egrégio STJ já irradiou em seus arestos a interpretação que deve prevalecer na pacificação do debate em torno do assunto, lançando definitivamente uma pá de cal nessa infrutífera discussão, consoante se depreende do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2002/0089221-6, da Relatoria do Min. Luiz Fux, assim ementado:

Processo AgRg no Ag 463744 / SC ;

*AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO
2002/0089221-6*

Relator(a) Ministro LUIZ FUX (1122)

Órgão Julgador TI - PRIMEIRA TURMA

Data do Julgamento 20/05/2003

Data da Publicação/Fonte DJ 02.06.2003 p. 192

Ementa:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO TOMADOR DE SERVIÇOS PELO RECOLHIMENTO DOS VALORES DEVIDOS PELO PRESTADOR DE SERVIÇOS. AGRAVO REGIMENTAL. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTOS PARA INFIRMAR A DECISÃO AGRAVADA. DESPROVIMENTO.

1. O artigo 31 da Lei 8.212/91 impõe ao contratante de mão-de-obra a solidariedade com o executor em relação às obrigações de recolhimento das contribuições previdenciárias, bem como outorga o direito de regresso contra o executor, permitindo, inclusive, ao tomador a retenção dos valores devidos ao executor para impor-lhe o cumprimento de suas obrigações.

2. 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.

3. O Agravante não trouxe argumento capaz de infirmar o decisório agravado, apenas se limitando a corroborar o disposto nas razões do Recurso Especial e no Agravo de Instrumento interpostos, de modo a comprovar o desacerto da decisão agravada.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

Da análise de tudo o quanto se considerou no presente tópico, pode-se asselar categoricamente que o procedimento adotado pela fiscalização, consistente no lançamento direto em face do devedor solidário, não se encontra eivado de qualquer vício de legalidade.

3.2. DA NATUREZA DOS SERVIÇOS PRESTADOS

Pondera o Recorrente que os serviços por ele prestados não foram executados mediante cessão de mão de obra. Aduz que, para a caracterização da cessão de mão de obra é necessário que os serviços sejam contínuos e que os empregados estejam à disposição do contratante.

Tal rogativa não reflete as provas dos autos.

O conceito de cessão de mão de obra engastado na Lei de Custeio da Seguridade Social é de uma clareza meridiana ao se apresentar como “*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*”. Conforme muito bem defendido pelo Recorrente, avulta na definição legal da cessão de mão de obra a natureza contínua do serviço a ser prestado, e a disponibilidade de pessoal colocada pelo prestador em pro do tomador.

Preambularmente, mostra-se valioso salientar que a natureza contínua dos serviços contratados deve ser entendida *cum grano salis*. Serviços contínuos são aqueles necessários e indispensáveis ao desempenho do objeto social da empresa, cuja interrupção possa comprometer a continuidade de suas atividades. Não significa, de maneira alguma que, por *serviços contínuos* deva-se entender aqueles executados durante toda a jornada de trabalho. De fato não é assim.

A complexidade de certas atividades econômicas, máxime na indústria do petróleo, exige a execução de determinados serviços de natureza eminentemente técnica, de forma sequenciada, sem os quais inviabilizada restaria a consecução do objetivo final da atividade.

Na atividade da produção de petróleo, tal segmentação revela-se flagrante, eis que o resultado final do processo – petróleo no tanque –, somente é alcançado após o encadeamento de um sem número de processos intermediários, executados de forma sequenciada e ordenada, os quais, como um elo de uma corrente, não podem ser excluídos do processo global de produção.

Os serviços relacionados à sísmica, perfuração, cimentação, estimulação, completção, produção, recuperação secundária e terciária, dentre tantos outros, constituem-se a todo saber atividades contínuas de empresas dedicadas à produção de petróleo, como é o caso da Petrobras, muito embora não sejam executados todos os dias em um determinado poço ou campo.

No caso presente, o contrato em realce tem por objeto a mão de obra para a operação de unidades de bombeamento e gaseificação de nitrogênio e operação de unidade injetora de coluna de flexitubo, dispositivo utilizado em grande escala pela indústria de petróleo, em virtude da facilidade de se perfurar poços com elevadas inclinações, inclusive horizontais, propiciando o maior aproveitamento dos reservatórios.

Em reforço à qualificação da natureza contínua dos serviços registre-se que o contrato a fls. 121 prevê a duração por 1095 dias (três anos), podendo ser prorrogado por igual período.

Registre-se que as operações de injeção de nitrogênio não podem ser realizadas a qualquer hora, havendo que aguardar o seu momento oportuno de intervenção no poço, em regra, até que se conclua a operação anterior.

Por tais razões, a execução de serviços de tal natureza submete-se ao regime de chamada, podendo ser executados em qualquer dia da semana e a qualquer hora do dia, eis que as unidades de produção operam de forma ininterrupta 24 horas por dia, demandando que os trabalhadores da contratada fiquem à disposição da contratante, para que entrem em operação, precisamente, no momento preciso e determinado, evitando assim, qualquer atraso no cronograma de perfuração e produção do poço.

O regime de chamada há pouco citado é exatamente o que consta na cláusula 7.1. do Contrato celebrado entre a Petrobras e a Ultratec, rememorado adiante.

7.1 - DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS - Os serviços objeto do presente Contrato, em regime de chamada,. poderão ser executados em quaisquer dias da semana, podendo, a CONTRATADA, modificar o número de horas do turno, para atender às peculiaridades da área e do serviço a ser executado, sendo que os pagamentos Pelos serviços realizados e aceitos pela Fiscalização e os reembolsos devidos serão efetuados, p ela PETROBRAS, de acordo, respectivamente, com a Planilha de Preços - ANEXO E, consideradas as definições desta Cláusula, e com as condições de reembolso estabelecidas nas Cláusulas Quarta e Quinta e no ANEXO K, deste Contrato.

Compulsando o contrato de prestação de serviços celebrado entre as partes em questão, verificamos que suas cláusulas não deixam qualquer margem de dúvida quanto à natureza dos serviços prestados, não sendo outra que não a execução mediante cessão de mão de obra, eis que destinado ao fornecimento da força de trabalho, a continuidade e a submissão às determinações da contratante, sendo prevista a manutenção de trabalhadores à disposição da contratante, em suas dependências, de forma contínua, conforme celebrado em suas cláusulas 4.3.1; 4.3.2, 4.3.4; 4.3.7; 6.1.4; 7.1 e 13.4, dentre outras.

Corroborar o entendimento acima esposado o fato de os serviços contratados ostentarem requintes de exclusividade, só podendo a empresa contratada prestar os serviços objeto do contrato em tela a terceiros mediante autorização expressa, por escrito, da contratante, conforme dessaí da cláusula 13.4, assim redigida:

13.4 - A CONTRATADA, utilizando seu pessoal, material e equipamentos, vinculados a este Contrato, poderá prestar os serviços citados no item 1.1, da Cláusula Primeira, a terceiros, desde que autorizada, por escrito, Pela PETROBRAS, e sem prejuízo do cumprimento das obrigações ora ajustadas.

O local da prestação dos serviços encontra-se determinado na cláusula 1.1 do Liame Formal, a saber : “*em poços de petróleo, de gás e de água, e ainda dutos, linhas, vasos e plantas de processo, com utilização de equipamentos da CONTRATADA, na Plataforma Continental Brasileira*”.

Do que se coligiu até o momento, consideramos restar superado qualquer controvérsia acerca da existência da cessão de mão de obra, a qual restou perfeitamente caracterizada.

3.3. DO CUMPRIMENTO DA DECISÃO DO CRPS

Pondera o Recorrente ter havido descumprimento da decisão do CRPS, afirmando que a reabertura do contencioso administrativo, no âmbito do presente processo fiscal, não teria qualquer cabimento, visto que a fiscalização teria deixado de realizar a diligência fiscal que lhe foi determinada.

Razão não lhe assiste.

Visou a diligência comandada pela 2ª CaJ do CRPS a se evitar eventual cobrança em duplicidade de contribuições previdenciárias já adimplidas, quer por ocasião do recolhimento mensal de contribuições previdenciárias; ou através de fiscalização total por parte do INSS; ou, ainda, através de inclusão de débitos em parcelamento, consoante expressamente destacado na decisão em realce, assim redigida:

Assim, cabe à Secretaria da Receita Previdenciária verificar a existência do crédito tributário que se quer imputar ao responsável tributário, evitando-se a cobrança, em duplicidade de obrigações já adimplidas pelos cedentes de mão-de-obra, seja por ocasião do recolhimento mensal de suas contribuições previdenciárias; ou através de fiscalização total por parte do INSS; seja através de inclusão de seus débitos em parcelamento (REFIS).

(...)

Assim sendo, determino que seja anulada a Decisão Notificação, para que sejam cumpridas as seguintes exigências:

Verificar se a prestadora teve fiscalização total no período ainda cobrado na NFLD ou se aderiu ao REFIS, em período concomitante com o lançamento fiscal da NFLD em apreço.

A existência de uma das situações, fiscalização total, ou adesão ao REFIS, por si só, já leva à constatação da improcedência da NFLD, pela ocorrência do "bis in idem".

Na execução das demandas comandadas pela 2ª CaJ, foram efetuadas pesquisas nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Previdenciária, ocasião em que foram examinadas informações disponíveis relativas à empresa contratada e prestadora dos serviços em tela, sendo constatado não existir, à época, qualquer ação fiscal com exame da contabilidade, tampouco emissão de CND de baixa, e nem débitos lançados em desfavor do prestador no período de apuração em apreço.

Verificou-se dessarte, que a constituição do crédito referente às contribuições previdenciárias ora em debate foi objeto de lançamento unicamente em face do responsável solidário, mas, não, em desfavor do devedor principal, restando por cumprida, pois, o comando orientador da 2ª CaJ, restando assim afastada qualquer possibilidade de cobrança em duplicidade.

Cabe ressaltar que, para o deslinde da lide que ora se nos apresenta, se mostra despicienda a análise da contabilidade da prestadora, uma vez que, conforme expressamente estatuído no art. 31 da Lei nº 8.212/91, à responsabilidade solidária do contratante não se aplica, em nenhuma 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, de 10.12.97).

§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, de 10.12.1997).

*§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, de 28.4.1995). (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, de 28.4.95). (grifos nossos)

Ademais, a busca não legalmente autorizada de outros meios de elisão da solidariedade em estudo, que não a comprovação pelo executor do 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, representaria negativa de vigência ao comando taxativamente encartado no §3º do art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.032/95.

O dispositivo normativo acima mencionado estabelece, como meio idôneo de elisão da solidariedade em pauta, a elaboração, pelo prestador, de folha de pagamento e GPS distintas e individualizadas para cada tomador, cujas cópias autenticadas devem ser exigidas pelos contratantes quando da quitação das notas fiscais/faturas correspondentes.

3.4. DO ENUNCIADO 30 DO CRPS.

Alega o Recorrente não ser cabível a retroatividade do Enunciado nº 30 do CRPS.

A tal alegação não se reserva aplausos.

Reza o Enunciado 30 do JR/CRPS, publicado no DOU de 05/02/2007, que *“Em se tratando de responsabilidade solidária, o fisco previdenciário tem a prerrogativa de constituir os créditos no tomador de serviços mesmo que não haja apuração prévia no prestador de serviços”*.

Equivoca-se o Recorrente na crença de que a imputação do lançamento em seu nome haja decorrido na aplicação retroativa do mencionado Enunciado 30 do CRPS. Não o foi.

O lançamento em destaque foi constituído diretamente em face do devedor solidário em razão da mera incidência dos preceitos legais insculpidos no art. 31 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pelas leis nº 9.032/95 e 9.528/97, conforme já fartamente esclarecido no tópico 3.1. deste voto.

Alias, cite-se, que o próprio Enunciado 30 há pouco referido decorre, igualmente, da interpretação pacificada das normas encartadas no dispositivo legal acima aludido.

De outro eito, não é demais enaltecer que o Verbete do CRPS em tela registra a interpretação pacífica ou majoritária adotada pelo Conselho de Recursos da Previdência Social, hoje CARF, a respeito de um tema específico, com a dupla finalidade de tornar pública a jurisprudência para a sociedade bem como de promover a uniformidade entre as decisões, ostentando, dessarte, natureza meramente interpretativa, sendo aplicada a todos os casos não definitivamente julgados.

3.5. DA BASE DE CÁLCULO

Alega o Recorrente que o Art. 195, I, "a" da Constituição da República fixou a base de cálculo da contribuição previdenciária, não estando o legislador infraconstitucional autorizado a determinar novas bases, seja por leis, decretos, simples ordens de serviço ou instruções normativas, sob pena de violar o princípio constitucional da hierarquia das normas. Aduz não haver qualquer cabimento incidir contribuições previdenciárias sobre uma base de cálculo presumida, aplicando-se alíquotas sobre um percentual das notas fiscais.

Os argumentos expendidos pela empresa não merecem o albergue pretendido.

Conforme já esclarecido à exaustão no tópico 3.1 deste voto, o art. 146 da CF/88 outorgou à Lei Complementar a competência para ditar normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre fatos geradores, obrigação e crédito tributários e contribuintes, dentre outras.

No exercício de tal competência, louvou o art. 148 do CTN prescrever que, nas hipóteses em que o cálculo do tributo tiver por base, ou tomar em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, poderá arbitrar o valor da base de cálculo ou os aludidos preços, sempre que forem omissos ou não merecerem fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.

Inserido no escopo iluminado no parágrafo precedente, o art. 33 da Lei nº 8.212/91 honrou estabelecer, de forma hialina, imune a qualquer questionamento, que nas hipóteses de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o fisco federal pode inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Com efeito, a estrutura normativa 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. Excepcionalmente, nas ocasiões em que o conhecimento fiel dos montantes acima referidos não for viável, o ordenamento jurídico admite o emprego da aferição indireta.

No procedimento de apuração da matéria tributável por arbitramento, vale-se a Autoridade Fiscal de outros elementos de sindicância que não aqueles documentos

assinalados pela lei como adequados ao registro lapidado dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, tais como as folhas de pagamento, GFIP e os Livros Fiscais. Tais elementos podem ser os mais diversos, como, a título meramente ilustrativo, RPA, notas fiscais, Custo Unitário Básico da construção civil, valor de mercado de utilidades recebidas por segurados, valor presumido de mão de obra empregada em serviços executados mediante cessão de mão de obra, dentre outros.

Alguns desses critérios de aferição indireta, a serem empregados pela fiscalização nas hipóteses autorizadas pela lei, como é o presente caso, encontram-se positivados na legislação previdenciária, ostentando natureza meramente procedimental interna, não interferindo, de maneira alguma, *extra muros*, eis que não vinculam nem impõem obrigações, de qualquer espécie, aos contribuintes. A abrangência de seus comandos, advirta-se, restringe-se, tão somente, ao critério de apuração indireta das bases de cálculo de contribuições previdenciárias, nada mais.

Nessa perspectiva, conforme expressamente estatuído na lei, não concordando o sujeito passivo com o valor aferido pela Autoridade Lançadora, compete-lhe, ante a refigurada distribuição do ônus da prova, que lhe é avesso, demonstrar por meios idôneos que tal montante não condiz com a realidade.

No caso ora em apreciação, o Recorrente não logrou ilidir a responsabilidade solidária que lhe fora imputada pela lei, decorrente da contratação de serviços prestados mediante cessão de mão de obra.

Não tendo o Recorrente apresentado à fiscalização as folhas de pagamento dos segurados que executaram os serviços em tela, valeu-se a autoridade lançadora, escudada pelo permissivo legal há pouco revisitado, do critério de apuração das contribuições previdenciárias devidas via aferição indireta da base de cálculo, conforme os procedimentos estabelecidos para esse fim na Ordem de Serviço MPS/INSS/DAF nº 83/1993, aplicando-se para a apuração da remuneração os percentuais estabelecidos de acordo com a atividade desenvolvida pela empresa prestadora de serviço constantes em seu subitem 7.2.

No caso presente, em conformidade com a legislação acima citada, foi adotado como salário de contribuição, o produto da incidência do percentual mínimo de 40% sobre os valores contidos nas notas fiscais de serviços. Entretanto, tratando-se da prestação de serviços em que haja fornecimento de material, desde que estabelecido contratualmente, ainda que não discriminado na nota fiscal, fatura ou recibo, o valor do serviço corresponderá a, no mínimo, 50% do valor bruto dos documentos fiscais, representando a mão de obra, conseqüentemente, percentual nunca inferior a 20% do valor bruto, que foi o percentual adotado na presente aferição, conforme assim relatado pelo agente do fisco em seu Relatório Fiscal.

A matéria em relevo já foi bater às portas da Suprema Corte, em precedente específico sobre o tema, proferido quando do julgamento do RE nº 579.281/PR, da lavra do eminente Ministro Cezar Peluso, DJe de 14/3/08, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA ANULATÓRIA. AFERIÇÃO INDIRETA. ORDEM DE SERVIÇO. LEGALIDADE.

Não padece de vício de legalidade a Ordem de Serviço nº 083/93, que estabelece percentuais a incidirem sobre o valor bruto de nota fiscal de serviço ou fatura, na hipótese de aferição indireta do salário de contribuição. Trata-se de regulamentação do procedimento de arbitramento, a estabelecer critérios para

tanto. Do contrário, não existiriam parâmetros objetivos para o Fisco proceder ao levantamento do débito nos casos em que não dispusesse de elementos concretos para fazê-lo, ante a imprestabilidade ou inexistência de escrita contábil relativa a mão-de-obra empregada pelo contribuinte' (fl. 308). A recorrente, com fundamento no art. 102, III, a, alega violação ao disposto nos arts. 5º, II; 37; 146, III, a; e 150, I, da Constituição Federal.

Inadmissível o recurso.

Conforme evidenciado, restam improcedentes as alegações desfiladas pelo Recorrente, não carecendo a decisão de Primeira Instância, alfim, qualquer reparo.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário interposto pelo Responsável solidário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Não será conhecido o recurso oferecido pela empresa contratada em razão de sua intempestividade.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva