



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18050.005981/2008-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-006.818 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de janeiro de 2020
Recorrente BRASKEM S/A E OUTROS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1996 a 31/01/1999

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS OU ATOS NORMATIVOS.
SÚMULA CARF N. 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

RELAÇÃO DE CO-RESPONSÁVEIS - CORESP. SÚMULA CARF Nº 88

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP, o “Relatório de Representantes Legais - RepLeg” e a “Relação de Vínculos - VÍNCULOS, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa (Súmula CARF nº 88).

SOLIDARIEDADE. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.

A contratante de 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, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. SOLIDARIEDADE. ELISÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

A responsabilidade solidária do cessionário de mão-de-obra é elidida se comprovado o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura emitida pelo cedente.

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. SOLIDARIEDADE. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DO SIMPLES.

A partir da validade dos efeitos da opção pelo SIMPLES efetuada pela empresa prestadora de serviços, a solidariedade do tomador de serviço cinge-se às

contribuições devidas à Previdência pelos segurados empregados utilizados pela prestadora.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. MULTAS. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF N.º 119.

Nos termos da Súmula CARF n.º 119, para as multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, com o novo art. 35 ou com o art. 35-A, todos da Lei n.º 8.212/91.

TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF N 4.

De acordo com o disposto na Súmula CARF n.º 04, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE LEGAL. ENUNCIADO DE SÚMULA CARF 108.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade (Súmula Carf n.º 2) e das alegações referentes à relação de co-responsáveis (Súmula Carf n.º 88), rejeitar o pedido de perícia e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para aplicar a reatratividade benigna aos fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449/2008, nos termos da súmula CARF no 119 .

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Fernanda Melo Leal, Thiago Duca Amoni (suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente). Ausente a conselheira Juliana Marteli Fais Feriato.

Relatório

Autuação

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito NFLD, nº 5.790.6853, lavrada contra o contribuinte identificado, em decorrência da aferição da remuneração da mão-de-obra contida em notas fiscais/faturas de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra pela empresa JOINT ASSESSORIA TÉCNICA LTDA à contratante BRASKEM S/A, tendo em vista que esta não comprovou a elisão da responsabilidade solidária prevista no artigo 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

O lançamento tem por finalidade apurar e constituir as contribuições previdenciárias, correspondentes às contribuições dos segurados, da empresa, do financiamento concedido em razão do grau de incidência laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, relativo às competências 04/1996 a 01/1999. Por bem descreverem os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância, o qual transcrevo a seguir:

Trata-se de lançamento de Crédito Tributário, Debcad nº 35.790.685-3, que, segundo Relatório da Notificação Fiscal (fls. 74/86), foi constituído para apurar e cobrar contribuições sociais destinadas à Previdência Social, correspondente às competências 04/1996 a 01/1999.

Conforme mencionado Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, o presente lançamento decorre da aferição da remuneração da mão-de-obra contida em notas fiscais/faturas de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra pela empresa JOINT ASSESSORIA TÉCNICA LTDA à contratante BRASKEM S/A, visto não ter comprovado esta a elisão da responsabilidade solidária prevista no artigo 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

A remuneração de mão-de-obra contida nas notas fiscais vista foram aferidas mediante a aplicação do percentual determinado pela legislação sobre o valor bruto da nota fiscal, conforme estabelecido nos procedimentos legislação norte do procedimento.

As remunerações de mão-de-obra contidas nas notas fiscais vistas foram aferidas mediante a aplicação do percentual de 40% sobre o valor bruto da nota fiscal, conforme estabelecido nos procedimentos da Instrução Normativa nº 100 de 18/12/2003.

A Empresa BRASKEM S.A. foi pessoalmente cientificada do lançamento sob julgamento em 31 de dezembro de 2004 (fls.01).

DA IMPUGNAÇÃO

A Empresa BRASKEM, apresentou, em 12 de janeiro de 2005 (fl. 292), impugnação ao presente lançamento mediante instrumento acostado ao presente processo (fls. 162/247), alegando - em síntese - o seguinte:

Decadência: que o direito de constituir o crédito tributário, conforme o artigo 173 do Código Tributário Nacional (CTN), decai no prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Inclusão dos diretores no pólo passivo: alega que inexistente motivo para que os diretores tenham sido incluídos no pólo passivo como responsáveis pelo pagamento das contribuições exigidas, porque não lhes foi apontada nenhuma conduta ilícita que justificasse a responsabilização pessoal dos mesmos por débitos da empresa.

Menciona jurisprudência em relação à exclusão da pessoa física do pólo passivo de execuções quando inexistente excesso de mandato, infração à lei e aos estatutos no exercício de suas funções.

Em item denominado Incompetência do INSS para fiscalizar, arrecadar e cobrar contribuições de empresas optantes pelo SIMPLES, o contribuinte alega que a presente NFLD foi constituída para cobrar, a título de responsabilidade solidária, contribuições devidas por empresa prestadora de serviços, contratada pela ora defendente, que, como regra, contrata com micro e pequenas empresas (como forma de incentivar o empreendimento).

Em outro item, a notificada, alegando Recolhimento já efetuado, afirma que a fiscalização equivocou-se quando sustenta que com a edição da Lei nº 9.032/95, a elisão da responsabilidade solidária ocorre mediante apresentação de guias de recolhimento "específica", elaborada distintamente para cada empresa.

Transcrevendo a Ordem de Serviço INSS/DAF nº 176, afirma que a obrigação da empresa tomadora de serviços é apenas exigir da prestadora a exibição das guias comprovante dos recolhimentos para a Previdência Social, tanto é que para o caso de transporte e manutenção a legislação previdenciária continua permitindo o preenchimento de guia de forma global, conforme prevê os itens 3.1.2 e 3.1.3 da referida OS nº 176.

Alega que não existe responsabilidade solidária por preenchimento incompleto de guias.

Questiona ausência de constituição do crédito tributário pelo lançamento inexistência jurídica do crédito fiscal.

Alega que o crédito não foi regularmente constituído e afirma a falta de prova quanto ao efetivo débito da empresa contratada, seguida da responsabilização solidária da impugnante, constitui cerceamento de defesa, na medida em que o INSS não discrimina valores devidos, não aponta os períodos, não esclarece se as contribuições impugnadas são relativas à parcela patronal ou de empregados.

A necessidade de prévia apuração da existência ou não de débito previdenciário perante o devedor original para imposição de responsabilidade solidária está prevista também no § 2º do artigo 42 do Decreto nº 2.173/97. A elisão pela comprovação prevista neste dispositivo somente poderá ser procedida perante o INSS, visto que à notificada não é permitido o exame da escrituração contábil e dos documentos internos das empresas com quem contrata.

Em item denominado Impossibilidade de alteração dos conceitos de Direito Privado pela legislação tributária, a empresa, citando doutrina, legislação e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, afirma que a legislação tributária não pode mudar os conceitos de Direito Privado, com muito mais razão, pelos agentes da fiscalização, que são meros aplicadores do direito positivo, para expandir competências. •

Alega desobediência, pela Fiscalização, a exigências da Lei 8.212, de 1991.

Prosseguindo seu arrazoado, a empresa alega tipicidade cerrada e legalidade estrita (tributo não previsto em lei).

Afirma o Sujeito Passivo que o lançamento por arbitramento apresenta-se como verdadeira medida punitiva, sancionatória, devendo ter sua aplicação em restritas

hipóteses, por se tratar de penalidade, em atenção aos princípios que regem do direito sancionatório.

Alegando injustificada a utilização de aferição indireta, afirma que o procedimento de aferição indireta é excepcional, como previsto no art. 33, § 6º, da Lei 8.212/91 e jurisprudência que transcreve, sendo cabível tão somente no caso de fraude nos registros contábeis que omita o montante do valor efetivamente devido ao órgão previdenciário.

A Notificada, em sua peça de defesa, dedicou vários itens ao tema Responsabilidade Solidária (Responsabilidade Solidária instituída fora das hipóteses do CTN).

Reportando-se, novamente, ao CTN, seção II do Capítulo IV (solidariedade), assegura que o INSS e a Lei 8.212, de 1991 equivocaram-se ao interpretar a referida previsão como se fosse autônoma e dissociada de qualquer outro dispositivo do referido Código.

Alegando enriquecimento ilícito do INSS, o contribuinte afirma que o procedimento do INSS de autuar a impugnante sem anterior e regular constituição do débito através da fiscalização da empresa contratada configura enriquecimento ilícito do órgão previdenciário, que se locupleta "n" vezes das mesmas contribuições, na mesma proporção em que autua "n" empresas tomadoras de serviço, desconsiderando que o fato gerador da contribuição é um só e não pode ser multiplicado. Diante da ausência de comprovação do inadimplemento da empresa contratada, está configurado o enriquecimento ilícito do INSS, vedado pelo art. 884 do Código Civil.

Em item intitulado "Mérito das Contribuições", o contribuinte alega que, para eventual hipótese de serem superados os argumentos citados, apresentam-se argumentos que demonstram serem inexigíveis - por ilegalidade e inconstitucionalidade - as contribuições ora impugnadas, alegando pessoalidade da responsabilidade por infração, contesta:

SAT; aplicação da SELIC; multa; erros de cálculos.

Afirma ser indispensável a perícia contábil.

Requer:

- a) o deferimento de perícia contábil para demonstração dos critérios de cálculo dos valores de contagem e incidência de juros, multa e correção monetária;
- b) a juntada de documentos que não tenham sido possíveis de obter e examinar no exíguo prazo de defesa, a produção de demais provas admitidas em Direito e a decretação da insubsistência da notificação ora impugnada, bem como a juntada da documentação que anexa, a qual comprova as alegações formuladas;
- d) expedição de Ofício a SRF para que informe a situação fiscal da prestadora de serviços, quanto opção da mesma pelo SIMPLES.

DILIGÊNCIA FISCAL

O presente processo foi baixado em diligência para que se comprovasse a que foi dada ciência ao prestador de serviços desta NFLD (fls. 295/297).

O Serviço de Fiscalização, em resposta à solicitação de diligência, elaborou Despacho (fl. 299) solicitando manifestação da DRJ, visto a declaração de inconstitucionalidade dos art. 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 1991.

Acórdão de Primeira Instância

Os membros da 5ª Turma da DRJ-SDR, por unanimidade de votos, julgaram a impugnação procedente em parte, na forma do relatório e voto (e-fls. 309 a 340) conforme transcrição de ementa seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1996 a 31/01/1999

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. SOLIDARIEDADE. DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO DE RECOLHIMENTO. SOLIDARIEDADE.

A responsabilidade solidária do cessionário de mão-de-obra é elidida se comprovado o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura emitida pelo cedente.

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.

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 no Plano de Custeio da Seguridade Social, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

MULTA.

Sobre as contribuições previdenciárias em atraso incide multa de caráter irrelevável. Art. 35 da Lei 8.212/91.

JUROS.

É lícita a utilização da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para o cálculo dos juros incidentes sobre as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS. Art. 34 da Lei 8.212/91.

SIMPLES.

A partir da validade dos efeitos da opção pelo SIMPLES efetuada pela empresa prestadora de serviços, a solidariedade do tomador de serviço cinge-se às contribuições devidas à Previdência pelos segurados empregados utilizados pela prestadora.

DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública apurar e constituir os seus créditos extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

A decisão de piso declarou a decadência em relação às competências abril/1996 a novembro/1998, e manteve o lançamento nas competências dezembro/1998 e janeiro/1999, em relação a cota dos segurados.

Recurso Voluntário

Cientificado dessa decisão em 19/08/2009 (e-fl.340), o contribuinte interpôs em 11/09/2009 recurso voluntário (e-fls. 365 a 430), no qual reiterou as alegações oferecidas em sede de impugnação.

A 2ª turma da 4ª Câmara do CARF, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário, em sessão plenária de 12/03/2012, prolatando-se o Acórdão nº 2403001.101, assim ementado (e-fls. 439 a 446):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1996 a 31/01/1999

PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA.

Ocorre a decadência com a extinção do direito pela inércia de seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu exercício dentro de um prazo prefixado, e este se esgotou sem que esse exercício tivesse se verificado. Assim, cumpre observar hipótese decadencial face a edição da Súmula Vinculante nº 8 exarada pelo Supremo Tribunal Federal STF e da Lei Complementar nº 128 de dezembro de 2008, artigo 13, I, “a”.

Recurso Voluntário Provido.

Conforme disposto no voto, foi reconhecida a decadência total do crédito tributário pela regra do artigo 150, § 4º do CTN, conforme transcrição de trecho do voto a seguir:

Voto

(...)

Assim, conforme registro de fls.10, considerando o período da ocorrência da infração definido pelas competências 04/1996 a 01/1999, e ainda que a empresa fora notificada

em 31/12/2004(fls.01), na forma do artigo 150, § 4º do CTN, diante dos argumentos supra, e em obediência ao previsto no artigo 62A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, sou de parecer que o crédito lançado conforme a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito NFLD em comento encontra-se, todo ele, fulminado pelo instituto da decadência.

Tal decisão requer reformar o Acórdão a quo para ver alcançadas todas as competências lançadas.

Por economia processual, deixo de enfrentar demais alegações.

Recurso Especial

O processo foi encaminhado, para ciência da Fazenda Nacional, em 25/4/2012, que interpôs, tempestivamente, em 22/5/2012, Recurso Especial, visando a reforma do acórdão recorrido a fim de afastar integralmente a decadência (e-fls. 448 a 461).

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho 2400053/2013, e-fls. 464 a 466, de 15/1/2013.

Também cientificado do Acórdão nº 2403001.101, do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, em 25/7/2013, o recorrente apresentou, tempestivamente em 08/8/2013, contrarrazões em que alega o não conhecimento do recurso, por veicular teses já superada pela CSRF, bem como adota paradigmas desprovidos de similitude fática.

Os membros da 2ª turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decisão unânime, deram provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para aplicar a regra decadencial prevista no art. 173, I do CTN, conforme transcrição de ementa a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1996 a 31/01/1999

CONTRIBUIÇÕES	PREVIDENCIÁRIAS.	OBRIGAÇÃO	PRINCIPAL.
DECADÊNCIA.	RESPONSABILIDADE	SOLIDÁRIA.	AUSÊNCIA
RECOLHIMENTOS ANTECIPADOS.			

Constatada a ausência de recolhimento antecipado do tributo, o critério para aplicação da regra decadencial será o previsto no art. 173, I do CTN, mesmo nos casos de lançamento por homologação.

Na ocasião, determinou-se o retorno dos autos ao colegiado de origem, para análise das demais questões postas no recurso voluntário, que tiveram análise prejudicada pelo reconhecimento da decadência total.

Embargos de Declaração

Cientificado da decisão consubstanciada no Acórdão de Recurso Especial em 06/04/2017 (efl. 500), o sujeito passivo opôs Embargos de Declaração (e-fls. 502 a 507), com fundamento no art. 65 do RICARF.

Os embargos foram admitidos por meio do despacho de e-fls. 511 a 514 e rejeitados em sessão de 12 de dezembro de 2017 (acórdão 9202-006.294 – e-fls. 515 a 523), conforme ementa a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Exercício: 2003

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACOLHIMENTO

Devem ser rejeitados os embargos de declaração ao restar evidenciado que o acórdão embargado não padece de da contradição apontada, quando o colegiado ao analisar o contexto fático e provas, fundamenta suas razões de decidir de forma diversa da interpretação adotada pelo sujeito passivo.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes, Relatora.

Inicialmente cumpre esclarecer, que no acórdão de recurso especial nº 9202005.170, consta determinação de retorno dos autos ao colegiado de origem para análise das demais questões postas no recurso voluntário, não analisadas na sessão de 12/03/2012, pelo reconhecimento da decadência total do crédito lançado.

O recurso é tempestivo. Porém, por força da Súmula Carf nº 2, não conheço das alegações de inconstitucionalidade a cerca do SAT/RAT.

Súmula CARF nº 02

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

O recorrente alega impossibilidade de inclusão do nome de seus responsáveis legais na lavratura do auto de infração antes de comprovada quaisquer das condutas previstas no arts. 134 e 135 do CTN.

Quanto ao disposto aplico a súmula vinculante CARF nº 88 e deixo de conhecer quanto à matéria:

Súmula CARF nº 88

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Defende o recorrente que o INSS, órgão responsável pela lavratura do auto de infração em tela, não detém competência para arrecadar, fiscalizar ou cobrar contribuições relativas a sujeito passivo optante do SIMPLES e encontra-se, através da autuação, buscando receber o que não lhe pertence.

Ocorre que a opção da empresa pelo SIMPLES não retira sua a responsabilidade de arrecadar mediante desconto da remuneração dos segurados empregados, e recolher as contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, conforme disposto na Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996, em seu art. 3º, parágrafo 2º alínea h. Competente, portanto o INSS para fiscalizar as contribuições previdenciárias devidas pelas empresas optantes.

Em relação à alegação de incompetência do INSS para fiscalizar fatos ocorridos fora de sua circunscrição, aplico o disposto na súmula CARF nº 27.

Súmula CARF nº 27

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Sustenta o recorrente a inaplicabilidade da substituição tributária relativamente às prestadoras de serviço enquadradas no SIMPLES. Aduz que estas empresas estão sujeitas a uma tributação diferenciada, que seu regime especial de tributação está exposto na Lei nº 9.317/98, que a obrigação de retenção é inexigível relativamente aos contribuintes optantes do SIMPLES.

O instituto da Solidariedade está disciplinado no Código Tributário Nacional - CTN instituído pela Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966:

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.

A Lei 8.212, de 1991, art. 31, Redação alterada pela MP nº 1.523-9, de 27 de junho de 1997, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528, de 1997, determinou que o contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra responde solidariamente pelo recolhimento das contribuições previdenciárias devidas sobre a mão- de-obra utilizada:

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 a ele prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23 não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

No tocante à elisão da responsabilidade solidária, a Lei 9.032, de 28 de abril de 1995, dentre outras alterações, acrescentou os §§ 3º e 4º ao art. 31 de Lei 8.212, de 1991, disciplinando a matéria:

§ 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.

§ 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.

Conforme descrito no relatório fiscal, não foram elididos da responsabilidade solidária pelo recorrente, os serviços constantes em notas fiscais emitidas no período 04/1996 a 01/1999. Não foram apresentados os recolhimentos das contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, com relação a cota dos segurados, condição necessária para elisão da responsabilidade solidária.

Conforme acima citado, a responsabilidade solidária ora questionada é por não recolhimento das contribuições sociais destinadas a Seguridade Social e não, pelo preenchimento incompleto de guia, conforme afirma o contribuinte em seu recurso.

A opção da empresa pelo SIMPLES não elide a responsabilidade solidária da recorrente relativa à contribuição dos segurados, conforme disposto na Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996, em seu art. 3º, parágrafo 2º alínea "h". Veja-se:

Lei nº 9.317/1996. (..)

Art. 3º A pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa e de empresa de pequeno porte, na forma do art. 2º, poderá optar pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES.

§ 2º O pagamento na forma do parágrafo anterior não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

h) Contribuição para a Seguridade Social, relativa ao empregado.

Portanto correta a decisão da DRJ em manter os lançamentos referentes às contribuições dos segurados devidas por solidariedade pela recorrente. Não há o que prover nessa parte.

Acordam os membros da 5ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, declarar decadência com relação às competências abril/1996 a novembro/1998, mantendo o lançamento nas competências dezembro/1998 e janeiro/1999, **com relação a cota dos segurados**, perfazendo o total de R\$ 6.449,43 (seis mil, quatrocentos e quarenta e nove reais e quarenta e três centavos) na data da consolidação, nos termos do relatório e do voto da Relatora que passam a integrar o presente julgado. (grifei)

Ademais, a atribuição de responsabilidade ao solidário, independe de existir crédito definitivo, e não comporta benefício de ordem, de acordo com os dispositivos legais supracitados.

Quanto à alegação de que o crédito tributário não foi regularmente constituído, vez que o órgão previdenciário não procedeu a fiscalização no contribuinte original da obrigação, também não acolho.

Nesse mesmo sentido segue ementa do Parecer CJ/MPAS n.º 2.376/2.000, nestas palavras:

DIREITO TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO. SOLIDARIEDADE PASSIVA NOS CASOS DE CONTRATAÇÃO DE EMPRESAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DUPLICIDADE DE LANÇAMENTOS. NÃO OCORRÊNCIA.

A obrigação tributária é uma só e o fisco pode cobrar o seu crédito tanto do contribuinte, quanto do responsável tributário. Não há ocorrência de duplicidade de lançamento, nem de bis in idem e nem de crime de excesso de exação.

Verifica-se do exposto que não deve o fisco diligenciar para examinar a contabilidade da prestadora, pois se assim o fosse não haveria o benefício de ordem, não existiria motivo para se efetuar o lançamento na tomadora de serviços.

De acordo com o relatório fiscal foi programada fiscalização total e que constatou que o recorrente não se preocupava com a guarda de documentos referentes à elisão da responsabilidade solidária até janeiro de 1999.

Esta auditoria foi iniciada com o objetivo de verificar e apurar eventuais diferenças sobre todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, isto é, fiscalização total da empresa. Porém, quando da análise por amostragem da enorme incidência de terceirização de mão de obra, cerca de dois terços do total de mão de obra da Braskem, constatamos que a mesma nunca se preocupou com a perfeita guarda da documentação referente à elisão da responsabilidade solidária até janeiro de 1999 e o correto enquadramento dos serviços prestados por terceiros sujeitos a retenção de 11 % sobre o valor das notas fiscais de serviço, como consequência foram solicitadas todas as notas fiscais de serviços prestados no período objeto da ação fiscal. Ocorre que a empresa não mantinha a documentação relativa aos serviços prestados em conformidade com a legislação, o que levou a necessidade de manuseio dos documentos de caixa, que

representou análise de cerca de 5000 documentos por competência para possibilitar a seleção das notas fiscais de serviços prestados. Além das notas fiscais foram apurados também por esta modalidade os pagamentos à pessoa física (autônomos). Esta forma de apuração, devido a enorme desorganização documental da empresa, repetimos, à luz da legislação previdenciária, provocou um prolongamento no prazo para conclusão da ação fiscal. Tais fatos levaram à segmentação desta auditoria: primeiro houve o encerramento parcial com a apuração dos fatos geradores incidentes sobre a folha de salários, pagamentos a diretores não empregados e membros do conselho de administração e fiscal, além da avaliação dos riscos ambientais para cobrança do adicional de SAT. Passamos agora a auditoria com a análise das notas fiscais/recibos/faturas e os respectivos contratos de prestação de serviços, visando apuração de eventuais débitos por solidariedade. Em fase posterior serão apuradas eventuais diferenças das retenções sobre as notas fiscais de prestação de serviços a partir de 02/1999.

É importante destacar que os documentos que se encontravam arquivados pela empresa tomadora, foram vistoriados um a um, durante todo o período fiscalizado, tendo a Fiscalização ficado sempre atenta à existência de Guias de recolhimento de contribuições previdenciárias, de Folhas de pagamento, contratos de prestação de serviços e tudo o mais relacionado com os serviços executados pelas empresas prestadoras, observando rigorosamente a legislação e as normas vigentes. O Relatório de Lançamentos, parte integrante desta Notificação, expressa no campo observações, elementos que podem perfeitamente comprovar os dados extraídos de documentos, como:

- a) nota fiscal de prestação de serviços - discriminando, número, data de emissão, valor, tipo de serviço prestado e o número do contrato/proposta/ordem de serviço/boletim de medição quando informado;
- b) faturas de serviços - discriminando número, data de emissão, valor, tipo de serviço prestado e o número do contrato/proposta/ordem/boletim de medição de serviço quando informado;
- c) contrato de prestação de serviços e seus anexos quando apresentados;
- d) termos aditivos aos contratos quando apresentados.

Percebe-se diferentemente do alegado que a documentação exigida deveria estar sob a guarda do recorrente, já que era tomadora dos serviços prestados.

A recorrente, poderia se elidir, afastar a solidariedade nos termos do art. 220, § 3º do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, conforme a época de ocorrência do fato gerador.

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

Também não identifico cerceamento de defesa, pois o auto discrimina os valores devidos, seus respectivos períodos e detalha as contribuições que foram apuradas, no DAD-Discriminativo Analítico do Débito, e-fls 8 a 13.

Afirma o Sujeito Passivo que o lançamento por arbitramento apresenta-se como verdadeira medida punitiva, sancionatória, devendo ter sua aplicação em restritas hipóteses, por se tratar de penalidade, em atenção aos princípios que regem do direito sancionatório. Alegando

injustificada a utilização de aferição indireta, afirma que o procedimento de aferição indireta é excepcional, como previsto no art. 33, § 6º, da Lei 8.212/91 e jurisprudência que transcreve, sendo cabível tão somente no caso de fraude nos registros contábeis que omita o montante do valor efetivamente devido ao órgão previdenciário.

Aferição indireta é o procedimento de que dispõe a RFB para apuração indireta da base de cálculo das contribuições sociais. As hipóteses que a autorizam estão tratadas no art. 33 da Lei nº 8.212/91 e alterações posteriores:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (Grifei)

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (grifei)

§ 4º Omissis

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

§ 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.

§ 7º O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de lançamento, de auto de infração e de confissão de valores devidos e não recolhidos pelo contribuinte. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 8º Aplicam-se às contribuições sociais mencionadas neste artigo as presunções legais de omissão de receita previstas nos §§ 2º e 3º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e nos arts. 40, 41 e 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (destacou-se)

Assim, tem-se que o lançamento por arbitramento é meio indiciário e deve ser aplicado somente nos casos previstos em lei. É um recurso à disposição do Fisco para ser usado

somente quando o sujeito passivo inviabiliza o acesso às fontes próprias das informações. O arbitramento é tornado prova ex lege, é uma prova presumida, juris tantum, para suprir a falta da prova certa e própria que foi inviabilizada pelo sujeito passivo.

Se regularmente constituído o crédito tributário indiretamente aferido, cabe ao contribuinte o ônus da prova em contrário. Todavia cabe ao Fisco o ônus da prova dos fatos que justificam o lançamento, que, no caso concreto, seria o motivo que amparou a adoção do procedimento de aferição indireta, qual seja, a demonstração da impossibilidade de produção de provas diretas e prova indiciária que permitiu presumir que o fato gerador ocorreu.

No presente caso, verifica-se que a fiscalização intimou o contribuinte a apresentar a documentação necessária e suficiente à verificação da ocorrência do fato gerador e apuração da base de cálculo, por meio dos Termo de Início de Procedimento Fiscal e Termos de Intimação Fiscal (e-fls. 53 a 68). Seguem trechos do relatório fiscal que comprovam o descrito:

Constitui fato gerador da Notificação em referência, as remunerações contidas nas Notas Fiscais/Faturas/Recibos de Prestação de Serviços, relativos aos serviços prestados de FISCALIZACAO OBRAS, SERVICO ENGENHARIA, PLANEJ. GER.MONTAGEM, mediante cessão de mão obra, pela empresa prestadora supracitada, descritos no Relatório de Lançamentos integrante desta NFLD, ficando a empresa responsável solidariamente pelo recolhimento, nos termos do art. 31, da Lei 8.212, de 1991.

A Empresa foi intimada a apresentar a documentação necessária à elisão da responsabilidade solidária, através dos TIAD (anexos), contudo apresentou-a deficientemente. Como consequência, foi lavrada a presente Notificação em virtude da não comprovação do recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída nas Notas Fiscais/Faturas/Recibos correspondentes aos serviços executados, assim como da não apresentação das folhas de pagamento da empresa prestadora, vinculadas às referidas notas, conforme estabelecido no § 2º do art. 46 do Decreto 612, de 1992, que deu nova redação ao Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social, aprovado pelo Decreto nº 356, de 07 de dezembro de 1991, e incorporou as alterações da legislação posterior, assim como nos §§ 2º e 3º do art. 42 do Decreto 2.173, de 05 de março de 1997, que aprovou o Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social, observando-se o período de vigência quando da ocorrência dos fatos geradores.

Pelos motivos expostos no parágrafo anterior e com fundamento no § 3º do art. 33 da Lei 8.212, de 1991, para a apuração da remuneração contida em Nota Fiscal/Fatura/Recibo emitida pela contratada para a execução dos serviços descritos no Relatório de Lançamentos anexo, aplicou-se o percentual conforme tabela abaixo, que corresponde ao percentual mínimo de mão-de-obra incidente sobre o valor bruto das notas fiscais/faturas/recibos de acordo o serviço realizado, conforme estabelecido nos art. 618 a 623 da Instrução Normativa/INSS/DC 100, de 18 de dezembro de 2003, que dispõe sobre Aferição Indireta da Remuneração da Mão-de-Obra Contida em Nota Fiscal, Fatura ou Recibo de Prestação de Serviços.

Assim, diante da não apresentação dos esclarecimentos e documentos solicitados, a fiscalização utilizou o procedimento de aferição indireta para apuração da base de cálculo das contribuições sociais lançadas, com base no disposto no artigo 33, parágrafo 3º da Lei nº 8.212/91, conforme relata no Relatório Fiscal.

Nesse contexto, a autoridade fiscal houve por bem apurar a base de cálculo das contribuições com base nas notas fiscais de prestação de serviços. O cálculo das contribuições

sociais em questão foi norteado pela Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18 de dezembro de 2003, que dispõe sobre Aferição Indireta da Remuneração da Mão-de-Obra Contida em Nota Fiscal, Fatura ou Recibo de Prestação de Serviços.

O arbitramento dos valores da base de cálculo fez-se necessário e foi realizado de forma correta pela fiscalização, amparado na legislação vigente, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Para se desincumbir desse ônus, a fim de rechaçar tal conduta de aferição indireta (corretamente adotada pela fiscalização), a notificada deveria demonstrar o desacerto do lançamento, com a apresentação dos documentos correspondentes aos fatos geradores de contribuições previdenciárias que lhe foram solicitados. Entretanto, o recorrente limitou-se a arguir a ilegalidade do procedimento de aferição indireta adotado na impugnação e no recurso voluntário.

Há uma regra elementar do direito no sentido de que a ninguém é lícito tirar vantagem da própria ilicitude ou, conforme o caso, das próprias irregularidades ou omissões. Se não foi apresentada à Fiscalização documentos ou escrituração contábil ou se os mesmos não refletirem, total ou parcialmente, as bases de cálculo das contribuições previdenciárias, isso não exime a empresa do pagamento da referidas contribuições se apuradas com base em outros elementos de prova. O objetivo da legislação ao permitir a utilização da técnica de aferição indireta é possibilitar uma aproximação, o máximo possível, da ocorrência dos eventos ensejadores de obrigações previdenciárias, o que foi corretamente efetuado pela fiscalização, como já demonstrado.

Simples alegações desacompanhadas de provas não são suficientes para alterar o lançamento efetuado. No âmbito do Processo Administrativo Fiscal cabe ao impugnante fazer a prova do direito ou do fato afirmado na impugnação, o que, não ocorrendo, acarreta a improcedência da alegação.

A apresentação dessas provas pelo impugnante deve ser feita no momento da impugnação, precluindo o direito de fazê-la em outro momento processual, salvo se ocorrer alguma das hipóteses previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Assim, como citado na norma de regência, cabe ao recorrente indicar precisamente os pontos de discordância do lançamento e comprovar suas alegações, por meio de elementos hábeis para afastar a imputação da irregularidade apontada, que demonstrem a efetividade do direito alegado.

Portanto, correto o procedimento de aferição indireta adotado pela fiscalização.

Defende o recorrente que não há entre as duas empresas relação de natureza tributária a justificar a solidariedade pretendida pela Lei e que por isso, é a prestadora que tem relação com o fato gerador da respectiva contribuição.

Quanto ao vínculo existente entre as empresas, o relatório fiscal e a documentação acostada aos autos, comprova de forma inequívoca a existência de contratos de cessão de mão-de-obra entre o recorrente e a prestadora de serviços, senão vejamos:

O Funcionamento da Unidade de Insumos Básicos da BRASKEM S/A, é permanente e contínuo; e, conseqüentemente, também é permanente e contínua a sua necessidade de serviços para manter operando, ininterruptamente, as suas instalações e os seus equipamentos distribuídos através de cada uma das suas Unidades Industriais, sob pena de se criar pontos de estrangulamento, que sem dúvida alguma, seriam altamente prejudiciais à dinâmica e à manutenção da sua produção.

Um Flagrante e Contínuo Processo de Terceirização das atividades da empresa foi constatado, inclusive, daquelas atividades que são consideradas normais para a mesma, ou inerentes aos seus próprios objetivos. E a execução dessas atividades se dá através de empresas prestadoras de serviços, cujos contratos, independentemente, da forma como foram celebrados, ou como se apresentam, incluem ou carregam em si mesmos o INSTITUTO DA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.

Os serviços executados pela empresa contratada, se deram mediante Cessão de Mão-de-Obra, que consiste:

"na colocação à disposição do contratante em suas dependências ou nas de terceiros de segurados que realizem serviços contínuos, cujas características impossibilitem a plena identificação dos fatos geradores das contribuições, tais como construção civil, limpeza e conservação, manutenção, vigilância, e outros assemelhados, especificados no regulamento, independentemente da natureza e da forma de contratação." (Lei 8212, de 1991 art. 31 § 2º).

"colocação à disposição do contratante em suas dependências ou nas de terceiros de segurados que realizem serviços contínuos cujas características impossibilitem a plena identificação dos fatos geradores das contribuições, independentemente da natureza e da forma de contratação.

Enquadram-se na situação prevista no § 3º as seguintes atividades:

- a) construção civil;
- b) limpeza e conservação,
- c) manutenção;

d) vigilância;

e) segurança e transporte de valores;

f) transporte de cargas e passageiros;

g) outras atividades definidas pelo MTB." (Regulamento da Organização e do Custeio da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 612, de 21 de julho 1992, art. 46, §§ 3º e 4º)"

"colocação à disposição do contratante em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, não relacionados diretamente com as atividades normais da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação.

Enquadram-se na situação prevista no § 4º, dentre outras, as seguintes atividades:

a) construção civil, '

b) limpeza e conservação;

c) manutenção;

d) vigilância;

e) segurança e transporte de valores;

f) transporte de cargas e passageiros;

g) serviços de informática". (Regulamento da Organização e do Custeio da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 2.173, de 05 de março 1997, art. 42, §§ 4º e 5º)".

NOS TEXTOS SUPRACITADOS, EXISTEM TRÊS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA, QUAIS SEJAM:

a) colocação à disposição do contratante;

b) nas suas dependências ou nas de terceiros;

c) de segurados que realizem serviços de natureza contínua.

O elemento serviços de natureza contínua é entendido como aqueles serviços que se constituem em necessidade permanente do contratante, ligados ou não à sua atividade fim.

Registre-se, por oportuno, que os conceitos de continuidade e intermitência não se contrapõem. coexistem. Por isto mesmo, não se pode, assim no seu mister, ater-se a um contrato de forma isolado, mas, à permanente necessidade desses serviços no complexo industrial como um todo e à natureza contínua desses serviços no contexto global das diversas Unidades Industriais existentes na área Industrial da contratante, não importando se os mesmos foram executados, por este ou aquele prestador. O conceito de continuidade abrange os serviços e não a empresa contratada. Se caracterizada a necessidade permanente do serviço, este, independentemente de quem o prestar, terá natureza contínua. Assim, pode ser encontrada na BRASKEM uma empresa prestando vários serviços, ou um mesmo serviço sendo prestado por várias empresas. Desta, ou daquela forma, uma coisa fica clara: a prestação de serviços de manutenção, montagem, informática, alimentação, construção civil, análises de produtos, transporte de pessoal ou de carga, dentre outros é contínua, ainda que intermitente, isto posto, conclui-se que também está presente o terceiro pressuposto da cessão de mão-de—obra: a continuidade do serviço prestado.

A Nota Fiscal, a Fatura, ou o Recibo de Prestação de Serviços, constituem evidência da existência de um Contrato de Prestação de Serviço, independentemente da forma, se "escrito ou verbal, tácito ou expresso". E nesse referido documento podem ser constatados diversos elementos como:

- a) a identificação do prestador de serviços, por meio da razão social e do CGC/CNPJ;
- b) a data da emissão;
- c) o valor do serviço prestado;
- d) a discriminação do serviço;

Conforme já tratado anteriormente, a Lei 8.212, de 1991, art. 31, determinou que o contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra responde solidariamente pelo recolhimento das contribuições previdenciárias devidas sobre a mão-de-obra utilizada:

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 a ele prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23 não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

A responsabilidade solidária do contratante está vinculada, necessariamente, à prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra. No caso sob exame, o conjunto probatório é indicativo da prestação dos serviços contratados mediante cessão de mão de obra.

Em uma de suas alegações, a recorrente assevera que a solidariedade tributária prevista em lei ocorre quando a cessão de mão de obra resulta em subordinação jurídica com o tomador de serviços.

O vínculo de solidariedade na contratação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, é atribuído pela lei ao contratante na condição de responsável tributário pelo pagamento dos tributos, cuja terceira pessoa, ainda que não realizando o fato gerador da obrigação, encontra-se vinculada em decorrência do elo negocial.

A garantia a que alude o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, é denominada "solidariedade de direito", pois decorre de previsão expressa em lei específica tributária. Eis o que dispõe, nesse sentido, o art. 124 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o 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.

O parágrafo único do art. 124 do CTN revela que na solidariedade passiva tributária não existe devedor principal e secundário, podendo, já no lançamento fiscal, ser chamado a saldar a totalidade da dívida um, alguns ou todos os obrigados pela lei. Em outros

dizeres, a solidariedade tributária independe de prévia constituição do crédito em face do devedor originário e não comporta benefício de ordem.

Tal linha de raciocínio, inclusive, já era adotada pelo Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS), o qual por meio do Enunciado nº 30, editado pela Resolução nº 1, de 31 de janeiro de 2007, decidiu 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.”

Verifica-se do exposto, que restou devidamente demonstrado nos autos, o liame entre as duas empresas, configurado por meio dos contratos de cessão de mão de obra, que conforme a legislação descrita, implicam na responsabilidade solidária em relação aos tributos decorrentes dos serviços prestados. Afasto a alegação de inexistência de vínculo tributário entre prestadora e tomadora.

Com base nos documentos que instruem os autos, tampouco cogita-se da existência de duplicidade do recolhimento no período de 12/1998 a 01/1999, em relação às contribuições previdenciárias vinculadas às notas fiscais de prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, não havendo indicação de cobrança pelo Fisco da prestadora de serviços, inclusive na modalidade de parcelamento. Existem apenas conjecturas desprovidas de lastro probatório lançadas pela empresa autuada quanto à dupla exigência do mesmo tributo e enriquecimento ilícito do INSS.

A fim de comprovar os recolhimentos o recorrente solicita perícia contábil, que sequer atende aos requisitos determinados na legislação para que se possa realizá-la. O contribuinte tenta atribuir à perícia ônus probatório que é seu, e não expõe os motivos que justifiquem, não formula os quesitos referentes aos exames desejados, nem apresenta o perito, conforme dispõe a legislação (Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, nos art. 16, inciso IV, e 18). Portanto, considero o pedido não formulado.

Quanto à utilização da taxa Selic, a matéria encontra-se sumulada pelo CARF:

Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Súmula CARF nº 108

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

Quanto a multa de ofício pelo descumprimento da obrigação principal, essa é devida pelo devedor solidário. Aqui não se trata de responsabilidade pessoal por infrações, nos termos do art. 137 do CTN. Entretanto, trata-se, no caso concreto, de auto de infração por descumprimento de obrigação principal, passível de multa de ofício, o que atrai o art. 106, II, alínea "c", do CTN, considerando-se a retroatividade da lei mais benéfica, vez que é a regra.

Considerando-se que o lançamento em tela foi constituído em momento anterior às alterações à Lei n. 8.212/91, promovidas pela Medida Provisória n. 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009, é mister proceder-se a cotejo entre as penalidades cabíveis em conformidade com a legislação vigente antes e depois do retrocitado diploma legal, aplicando a multa mais favorável ao sujeito passivo, por ocasião do pagamento ou do parcelamento, quando for o caso, conforme disposto na súmula CARF 119. Dou provimento ao recurso nesta parte.

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão

Ante ao exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade (Súmula Carf nº 2) e das alegações referentes à relação de co-responsáveis (Súmula Carf nº 88), rejeitar o pedido de perícia e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para aplicar a reatratividade benigna aos fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, nos termos da súmula CARF nº 119 .

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes