



**Processo nº** 18471.001532/2008-49  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-006.814 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de janeiro de 2020  
**Recorrente** PETROBRÁS - PETROLEO BRASILEIRO SA E OUTRO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/1999 a 30/09/2000, 01/11/2000 a 31/05/2001

NULIDADE. COISA JULGADA ADMINISTRATIVA. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Pelo exame dos autos não restou configurada ofensa à coisa julgada administrativa.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. SOLIDARIEDADE.

Caracterizada nos autos a hipótese de solidariedade tipificada no art. 124, II, e parágrafo único, do CTN, c/c art. 30, VI, da Lei n. 8.212/1991, resta procedente o lançamento com espeque na responsabilidade solidária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em afastar a decadência, vencidos os conselheiros Fernanda Melo Leal (relatora) e Wesley Rocha que a reconheceram; por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, vencidos os conselheiros Fernanda Melo Leal (relatora), Wesley Rocha e Juliana Marteli Fais Feriato, que a acataram. No mérito, por maioria de votos, por negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Fernanda Melo Leal (relatora) e Wesley Rocha, que deram provimento. Designada para fazer o voto vencedor a conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva,

Fernanda Melo Leal, Thiago Duca Amoni (suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente). Ausente temporariamente o conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa

## Relatório

De acordo com o Relatório Fiscal, trata-se de crédito lançado pela fiscalização, contra a sociedade empresária identificada, consolidado em 01/09/2002, referente às competências de dezembro de 1999 a setembro de 2000 e novembro de 2000 a maio de 2001, através do Debcad n.º 35.496.381-3, cujo valor original é de R\$ 40.831,54, a ser acrescido de juros e multa de mora. Refere-se às contribuições previdenciárias, parte patronal e parte segurados, não recolhidas à época própria. As contribuições foram apuradas com base no instituto da responsabilidade solidária, decorrente da execução de serviços de construção civil, de acordo com o artigo 30, VI, da Lei no 8.212/1991, com redação vigente à época dos fatos geradores.

Informa o Auditor-Fiscal que a Petrobrás contratou a empresa Sigmatronic Manutenção e Montagem Ltda, CNPJ: 50.947.936/0001-00, contrato n.º 315.2.070.99-2, para execução sob regime de empreitada por preços unitários, de serviços de ampliação do sistema de supervisão e controle do Terminal de Cubatão. Regularmente intimada a 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 a obra contratada, nem a apresentação de folhas de pagamentos específica dos segurados empregados alocados na obra contratada;

Os parâmetros adotados para aferição do salário de contribuição foram os estabelecidos em ato administrativo do Instituto Nacional do Seguro Social por força do preconizado no art. 33 da Lei no 8212/91. 3.4.

A Sigmatronic foi cientificada da lavratura do Auto de infração por edital e não apresentou manifestação. A Petrobrás tomou ciência pessoalmente da lavratura do auto de infração e apresentou impugnação, alegando, em síntese que a autoridade autuante parte da presunção do não recolhimento das Contribuições Previdenciárias por parte da Contratada; que para a cobrança por solidariedade faz-se necessária a efetiva comprovação do crédito, ou seja, antes da cobrança do devedor solidário, deverá existir o lançamento contra o devedor original; que a base de cálculo utilizada na apuração do crédito foi equivocada pois considerou o valor das notas fiscais como a base de cálculo da contribuição, quando deveria fazê-lo somente sobre o montante dos salários; que não tem qualquer cabimento fazer incidir as contribuições sobre uma base de cálculo presumida, aplicando-se a alíquota sobre um percentual das notas fiscais, eis que tal norma foi criada por mera normatização interna do INSS; que a autoridade administrativa não pode exigir o tributo simplesmente porque alega não ter o contribuinte originário cumprido a sua obrigação. É preciso aferi-la, demonstrar sua existência contra todos os devedores e quantificá-la. Assim, requer o cancelamento do auto de infração lavrado.

Posteriormente, a Petrobrás apresenta aditivo à defesa, juntando documentação extensa e alegando que a contratada cumpriu integralmente a sua obrigação, afastando dessa forma, a responsabilidade solidária da contratante.

Face à documentação apresentada pela Petrobrás, o serviço de Fiscalização emitiu despacho informando que da análise da impugnação apresentada, e das provas produzidas, conclui-se que os valores originalmente apurados deveriam ser mantidos, julgando procedente o crédito lançado.

A Petrobrás (fls. 400/404) apresenta Recurso Voluntário reafirmando as teses apresentadas na impugnação. Após a elaboração das Contra-Razões, o processo foi encaminhado ao CRPS.

Por meio do acórdão 31/2004, da 2a CaJ do CRPS, decide-se pela anulação da Notificação n.º 17.401.4/0588/2003, informando que o INSS falhou ao citar a prestadora de serviços. Destaca ainda que o INSS não se esforçou para localizar a Contratada, optando pela publicação de editais em praça distinta do domicílio fiscal da Prestadora.

A Delegacia de Receita Previdenciária apresenta Pedido de Revisão de Acórdão reiterando a inocorrência de vício insanável e que o entendimento do CRPS estaria conflitante com a legislação previdenciária e a 2a CaJ do CRPS decidido pelo não conhecimento do pedido de revisão.

Em face da manutenção da decisão da 2a CaJ do CRPS, expressa no Acórdão no 31, de 26/01/2004, os autos foram devolvidos ao Serviço de Fiscalização para cumprimento das diligências determinadas pelo CRPS, dando reinício ao contencioso administrativo.

A Delegacia de Fiscalização da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro informa que a Petrobras foi cientificada através da Intimação n.º 1.825/2011 em 29/12/2011. Quanto à Sigmatronic Manutenção e Montagem Ltda (prestadora), consta do despacho da DEMAC-RJ que a mesma teria sido cientificada do Resultado de Diligência de 16/01/2008 e da reabertura do prazo para recurso, através da Intimação n.º 1.826/2011. Entretanto, na análise da referida intimação e do AR, verifica-se que a ciência foi dada a SIGMATRONIC TECNOLOGIA APLICADA LTDA, contribuinte com nome e endereço diverso da prestadora de serviço em questão.

Assim, foi apresentada nova impugnação pela Petrobrás reiterando o quanto colocado na impugnação apresentada anteriormente.

A DRJ Rio de Janeiro, na análise da peça impugnatória, manifestou seu entendimento no sentido de que:

Quanto ao exame da contabilidade da Contratada, consoante Resolução n.º 1, de 31/01/2007, publicada no DOU de 05/02/2007, é necessária apenas a verificação acerca do prestador ter sido alvo de procedimento fiscal com exame da contabilidade no período de interesse. Caso positivo, incabível a lavratura do crédito por responsabilidade solidária em nome da Contratante. Assim, o exame da contabilidade da Contratada é desnecessário, estando plenamente respaldado pelas normativas vigentes o procedimento adotado pelo Auditor Fiscal.

Quanto à prejudicial de decadência, em consulta aos autos, constata-se que a Petrobras (Contratante) tomou ciência da NFLD lavrada em 25/09/2002. 30. Observa-se que as competências do crédito vão de dezembro de 1999 a setembro de 2000 e novembro de 2000 a maio de 2001. Logo, com relação à contratante não ocorreu a decadência.

No que toca à Contratada, tem-se que o Acórdão no 31/2004, de 26/01/2004, da 2a CaJ do CRPS decide pela anulação da Decisão Notificação nº 17.401.4/0588/2003, mencionando, entre outros fundamentos, o fato de a ciência da Contratada ter se dado por meio de edital em praça diferente do domicílio da Contratada. Embora o despacho da DEMAC-RJ informe que a SIGMATRONIC MANUTENÇÃO E MONTAGEM LTDA foi cientificada do Resultado de Diligência de 21/01/2008 e da reabertura do prazo para recurso, através da Intimação nº 1.826/2011 em 29/12/2011, verifica-se na análise da referida intimação e do AR que a ciência foi dada a SIGMATRONIC TECNOLOGIA APLICADA LTDA, contribuinte com nome e endereço diverso da prestadora de serviço em questão.

Portanto, conclui-se que apenas a Petrobrás foi regularmente cientificada do lançamento. Assim, em atendimento ao determinado pela Súmula Vinculante nº 8, do STF, e consoante o artigo 3º da Portaria RFB nº 2284, de 29/11/2010, em relação à Sigmatronic Manutenção e Montagem Ltda, verifica-se, para todas as competências do crédito, a ocorrência da decadência.

Quanto a solidariedade, prevista no art. 30, inciso VI, da Lei 8.212/1991, pela execução de obra de construção civil, a forma de elisão da solidariedade vem expressa no § 3º, do art. 220 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999. Pela disposição legal, se a tomadora de serviços não apresenta a guia de recolhimento quitada, vinculada à nota fiscal/fatura, bem como a folha de pagamento pertinente, assume a obrigação contributiva por solidariedade, não havendo de alegar a existência de qualquer ilegalidade quando da cobrança pela RFB.

Com a ocorrência do fato gerador, configura-se a obrigação tributária e o INSS, através da Receita Federal do Brasil, fica autorizado a proceder ao lançamento das contribuições pertinentes, com a constituição do devido crédito. Este crédito pode ser constituído no nome de qualquer uma das pessoas expressamente designadas no artigo 220 do Decreto nº 3.048/1999. Cumpre destacar que a exigência da apresentação de documentos para elisão da responsabilidade solidária não se caracteriza como transferência da atividade de fiscalizar, mas, uma faculdade para a contratante se elidir da solidariedade. Faculdade esta assegurada pelo direito regressivo e pela possibilidade de retenção de importâncias devidas para garantia do cumprimento das obrigações.

Quanto ao questionamento da mensuração da base de cálculo, engana-se a Contratante quando diz em sua impugnação que os valores da base de cálculo apurados não correspondem ao real valor das contribuições previdenciárias. Tendo em vista, a não apresentação dos documentos intimados, não restou outra alternativa à fiscalização, a não ser proceder à apuração das contribuições previdenciárias pela via da aferição indireta, utilizando para tal as notas fiscais de serviço e os Boletins de Medição.

Ante a impossibilidade de acesso aos documentos que lhe permitissem a precisa apuração do “quantum” devido, recorreu ao arbitramento para a apuração do mesmo, como determinam os artigo 148, do CTN; artigo 33, §§ 3º e 6º, da Lei no 8.212/1991 e artigo 235 do RPS – Regulamento da Previdência Social.

No caso em pauta, em que as notas fiscais de serviço contêm mão de obra e material sem a devida discriminação dos valores, foi considerado, atendendo ao determinado no item 20.2 da mesma Ordem de Serviço, que 50 % (cinquenta por cento) correspondem ao

material utilizado e que 50 % (cinquenta por cento) correspondem ao valor de mão-de-obra e o salário de contribuição foi calculado com a aplicação do percentual de 40 % (quarenta por cento) sobre a parte considerada como mão-de-obra, ou seja, 20 % (vinte por cento) do valor da nota fiscal de serviço.

Os atos normativos não estabelecem alíquota, mas sim parâmetros de aferição nos casos autorizados pela Lei e Decreto pertinentes. Portanto, o proceder do Auditor-Fiscal, em face da realidade observada, encontra-se plenamente respaldado pela legislação pertinente.

Quanto ao questionamento sobre cobrança de um ente da Administração Indireta Federal, aduz-se que a defendant, como sociedade de economia mista, é regida pelas regras de direito privado submetendo-se ao mandamento constante no Art. 173, do Estatuto Político Pátrio de 05 de outubro de 1.988.

Por fim, quanto ao pedido de produção de provas, esclarece-se que o momento para sua produção, no processo administrativo, é juntamente com a impugnação. Quanto às provas documentais, tem-se que o impugnante deveria obedecer ao previsto no artigo 16, § 4º, do Decreto 70.235/1972, o que não restou demonstrado.

Por todo o arrazoado exposto, entende a DRJ que o lançamento é procedente, devendo, em relação à Sigmatronic Manutenção e Montagem Ltda., observar o disposto no item 34 deste decisum.

Em sede de Recurso Voluntário, a Petrobrás levanta novamente a preliminar de decadência e base de cálculo equivocada, e no mérito questiona a aferição indireta, aduz que não houve constituição definitiva do crédito tributário, independente da questão do benefício de ordem.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

### **Preliminar – Nulidade - Coisa Julgada Administrativa**

No presente processo entendo que este colegiado não poderia dar sequencia ao julgamento tendo em vista que houve uma decisão a qual não foi cumprida nos seus exatos termos.

Seguindo esta linha, utilizei o racional contido em diversos votos do CARF, especialmente do conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, contido no Acórdão 2402006.257, que analisa exatamente o mesmo decorrer processual.

Pois bem, conforme já relatado, a 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento do CRPS decidiu anular a Decisão Notificação – DN, determinando que o INSS apresentasse elementos, com base na contabilidade da contribuinte, que justificasse o procedimento adotado.

Vale dizer, o CRPS não anulou o lançamento e ainda fez claras determinações ao INSS no sentido de que o “INSS deve apresentar elementos com base na contabilidade do sujeito passivo”, e “anular a DN, determinado que o INSS verifique a existência do crédito lançado na contabilidade do contribuinte prestador de serviços”.

Entendo, pois, que ocorreu coisa julgada material com relação à decisão, e não coisa julgada para anular o próprio lançamento. Vale dizer, a decisão transitada em julgado foi no sentido de determinar que o INSS verificasse a sua contabilidade. No entender do CRPS, a falta de verificação da contabilidade do prestador poderia ensejar o lançamento de contribuição em duplicidade, como deixa clara a fundamentação do voto condutor do acórdão.

A despeito disso, o relatório de diligência fiscal revela que “não houve ação fiscal com exame da contabilidade englobando o período referente ao lançamento em pauta”.

Mister salientar que se determinou, expressa e literalmente, o exame da contabilidade da empresa prestadora, não bastando, pois, a análise do conta corrente junto aos sistemas da SRFB, do fisco previdenciário, etc.

A decisão do Conselho transitou em julgado e essa questão não poderia ter sido redecidida pela DRJ. É bem verdade, registre-se, que esse entendimento do CRPS acabou sendo superado ao longo do tempo, mas não neste PAF, no qual ele transitou em julgado, como se depreende do exame dos autos e tendo em vista que não foi conhecido o Pedido de Revisão então apresentado pela Secretaria da Receita Previdenciária.

Diante do exposto, é óbvio que houve erro relacionado à própria materialidade do fato gerador e à sua base de cálculo, devendo ser provido o recurso para cancelar o lançamento por vício material.

Em síntese, o lançamento permaneceu com o mesmo vício apontado pelo CRPS, vício este relacionado à própria materialidade do fato gerador e à sua base de cálculo, lembrando que vício formal é mácula inerente ao procedimento e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito, ao passo que vício material é aquele relativo à validade e à incidência da lei.

No caso in concreto, como houve vício relativo à materialidade do fato gerador e à sua base de cálculo, houve vício na incidência da lei, não se vislumbrando simples erro de forma (incompetência da autoridade lançadora, incorreção do documento que formalizou o lançamento, etc).

Cumpre lembrar que lançamento é justamente o procedimento administrativo (ou ato 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, na dicção do art. 142 do CTN.

A inobservância de tal norma implica, indubitavelmente, vício de natureza material, e não meramente formal.

Passa-se a analisar as demais matérias suscitadas em grau recursal, caso este relator seja vencido neste ponto.

### **Preliminar – Do prazo decadencial**

A recorrente afirma que em 29/12/2011 (data em que foi científica pela via postal do resultado da diligência - que efetuou pesquisas nos sistemas informatizados da RFB e constatou que NÃO houve fiscalização com exame de contabilidade na contratada englobando o período referente ao lançamento), a autoridade administrativa teria praticado ato de cobrança, relativo a tributos cujos fatos geradores ocorreram no período compreendido entre dezembro de 1999 e setembro de 2000 e novembro de 2000 a maio de 2001 - o que configuraria decadência.

Todavia, entendo que não houve a constituição do crédito tributário em 2011, uma vez que o CRPS não anulou o lançamento efetuado em 25/09/2002, constituído mediante NFLD, mas apenas determinou que o INSS analisasse a contabilidade da prestadora e diligenciasse no seu endereço. Houve, então, mera diligência determinada em decisão transitada em julgado no Conselho e determinação para que o sujeito passivo se manifestasse no prazo de trinta dias.

Ressalte-se, no entanto, que a DRJ, na decisão de piso, reconheceu que se operou a decadência com relação a Sigmatronic eis que foi confirmado que a prestadora não foi devidamente científica do lançamento.

Ao meu ver, o reconhecimento da decadência com relação apenas a prestadora não faz nenhum sentido, e nem está sendo observado princípios constitucionais como razoabilidade. Para além disso, o racional defendido neste voto é no sentido de que o crédito deveria ser constituído para que depois fosse cobrado. Constituído, diga-se, pautado da real existência de débito por meio de análise contábil do prestador, para que então fosse cobrada a qualquer um dos solidários.

Assim, entendo que deve ser estendida a decadência para a Recorrente. Em sendo vencida, passo a análise dos demais pontos.

### **Mérito – Solidariedade e aferição indireta**

A própria contribuinte reconhece a existência de solidariedade legal no período lançado, mas afirma que não teria havido prévia configuração da obrigação junto ao contribuinte originário.

Como já afirmado, essa questão foi previamente decidida pelo CRPS e se encontra sob o abrigo da coisa julgada.

Realmente se decidiu que haveria necessidade de averiguação na contabilidade do prestador. Todavia, caso o colegiado entenda que não houve produção de coisa julgada administrativa e que é necessária a (re)análise dessa matéria, segue-se adiante.

Até a edição da Lei 9711/98, a legislação determinava que o contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, respondia solidariamente com o prestador pelas obrigações para com a seguridade social. Com a edição da citada lei, com vigência a partir de fevereiro de 1999, a empresa contratante passou a ser obrigada a reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida.

É inquestionável, e a própria contribuinte reconhece, que havia solidariedade entre o tomador e o prestador.

A tese recursal, portanto, e isto está claramente definido, é que seria imprescindível a verificação da falta de recolhimento no prestador.

Pois bem. O CTN, em seu art. 121, parágrafo único, prevê duas espécies de sujeitos passivos: (1) o contribuinte, que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador da obrigação; e (2) o responsável, o qual está obrigado por expressa previsão legal. No tocante ao responsável, o art. 128 do Código preleciona que sua obrigação deve necessariamente decorrer de sua vinculação com o fato gerador.

Solidariamente obrigado, portanto, é aquele que tem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, ou aquele expressamente designado por lei, ex vi dos incs. I e II do art. 124.

Muito embora costumeiramente se denomine o solidariamente obrigado como responsável solidário, fato é que o Código, até mesmo por sua tipologia e pela disposição de seus artigos, estabelece uma clara diferenciação entre tais institutos.

A solidariedade é tratada nos arts. 124 e 125, enquanto a responsabilidade é regrada em capítulo próprio, e nos arts. 128 e seguintes.

Conquanto a solidariedade tenha o efeito de responsabilizar/obrigar o sujeito ao pagamento do crédito tributário (sob o ponto de vista do direito das obrigações, o Código Civil, em seu art. 391, preceitua que pelo inadimplemento das obrigações "respondem" todos os bens do devedor), é iniludível que o CTN distinguiu as figuras (a) do contribuinte, (b) do responsável e (c) do solidariamente obrigado.

É importante frisar, ainda, que enquanto a solidariedade pressupõe o interesse comum na obrigação principal (e veja que não se trata de mero interesse, mas sim de interesse comum na própria obrigação), ou a expressa indicação em lei (a exemplo do art. 31 da Lei

8212/91, com a redação da Lei 9528/97), a responsabilidade tributária pressupõe simples vinculação com o fato gerador da respectiva obrigação.

A extensão da relação jurídico tributária a uma determinada pessoa requer a ocorrência de todos os elementos fáticos previstos em lei, ou seja, a concretização de todas as circunstâncias legais atinentes à solidariedade ou à responsabilidade. Dito de outra forma, a solidariedade ou a responsabilidade pressupõem a regra matriz de incidência e a regra matriz de solidariedade ou responsabilidade, cada uma com seus pressupostos fáticos e seus sujeitos próprios (contribuintes, solidários, responsáveis, etc).

Daí se segue que, para a caracterização da solidariedade, primeiramente seria necessária a constituição do crédito tributário ou a verificação da falta de recolhimento naquele que ostentava a posição natural de contribuinte - o prestador.

Uma vez que a fiscalização não se dignou de verificar a falta de recolhimento no prestador, deve ser provido o recurso, a fim cancelar o crédito tributário contra ela constituído.

Essa interpretação está de acordo com o entendimento da Primeira e da Segunda Turma do STJ, conforme precedentes abaixo com destaques:

**TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTROVÉRSIA ACERCA DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA ENTRE PRESTADOR E TOMADOR DE SERVIÇOS DE CESSÃO DE MÃO DE OBRA. ART. 31 DA LEI 8.212/1991. AFERIÇÃO INDIRETA ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI 9.711/1998. IMPOSSIBILIDADE. ART. 124 DO CTN. CONSTITUIÇÃO VÁLIDA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NÃO OCORRÊNCIA. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 83/STJ**

1. Trata-se de demanda referente à contribuições previdenciárias relativas ao período de 11/1996 a 07/1997, 01/1999 a 06/2001 e 01/1999 a 05/2000. Quanto aos Fatos Geradores ocorridos antes da Lei 9.711/1998, aplicasse o art. 31 da 8.212/1991 na sua redação original. Após o dia 1º.02.1999, adota-se a redação dada pela Lei 9.711/1998.

2. o acórdão recorrido não nega a existência de responsabilidade solidária pelo recolhimento das contribuições entre tomadora e prestadora dos serviços. O que sustenta o acórdão é que a responsabilidade solidária supõe a existência de regular constituição do crédito tributário, que não teria ocorrido. In casu, como bem fundamentou o acórdão recorrido, a constituição do crédito tributário, referente ao período anterior a 1º.02.1999, não poderia ser feita por meio da aferição indireta nas contas do tomador dos serviços.

Precedentes: REsp 1.175.075/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 31.5.2011; AgRg no REsp 1.142.065/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 10.6.2011; REsp 1.174.976/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 11.5.2010.

3. Dessume-se que o acórdão recorrido está em sintonia com o atual entendimento deste Tribunal Superior, razão pela qual não merece prosperar a irresignação. Incide, in casu, o princípio estabelecido na Súmula 83/STJ.

4. Acrescente-se que, nos contratos de cessão de mão de obra, a responsabilidade do tomador do serviço pelas contribuições previdenciárias é solidária, conforme consignado na redação original do art. 31 da Lei 8.212/91, não comportando benefício de ordem, nos termos do art. 124 do Código Tributário Nacional.

Precedentes: AgRg no REsp 1.213.709/SC, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 18.12.2012, DJe 8.02.2013; REsp 1.281.134/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 13.12.2011, DJe 19.12.2011; AgRg no REsp 1.142.065/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 7.6.2011, DJe 10.6.2011.

5. Por fim, constata-se que não se configura a ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, tal como lhe foi apresentada. Não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução. Nesse sentido: REsp 927.216/RS, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13.8.2007; e REsp 855.073/SC, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 28.6.2007.

6. Recursos Especiais não providos. (REsp 1518887/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/04/2015, DJe 30/06/2015)

.....

**PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTROVÉRSIA ACERCA DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO CONTRATANTE DE SERVIÇOS EXECUTADOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO DE OBRA. ART. 31 DA LEI N. 8.212/91.**

1. O Tribunal regional não afastou a responsabilidade solidária entre o prestador do serviço e o contratante, apenas reconheceu que cabe ao Fisco, em primeiro lugar, verificar a contabilidade da prestadora de serviços e se houve ou não recolhimento da contribuição previdenciária, para, então, constituir o crédito tributário. Efetivamente, o sujeito passivo da obrigação tributária é a prestadora de serviços, razão por que não há como afastar a obrigação do Fisco de primeiro verificar a sua contabilidade e se houve recolhimento ou não recolhimento da contribuição previdenciária. Tal fato, no entanto, não exclui a solidariedade entre a empresa contratante e a cedente de mão de obra. O óbice à cobrança intentada pela Fazenda Pública é tão somente a forma utilizada para apurar o crédito tributário.

2. Precedentes: REsp 1212832/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 19.11.2010; AgRg no REsp 1142065/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 10.6.2011; e REsp 939.189/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, DJe 23.11.2009.

3. Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 202.293/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/09/2012, DJe 25/09/2012)

.....

**DIREITO TRIBUTÁRIO. FISCALIZAÇÃO DA CONTABILIDADE DA PRESTADORA DE SERVIÇOS COMO PRESSUPOSTO PARA O RECONHECIMENTO DE SOLIDARIEDADE NA FASE DE COBRANÇA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE A CESSÃO DE MÃO DE OBRA.**

Na cobrança de contribuições previdenciárias realizada com base na redação original do art. 31 da Lei n. 8.212/1991, não é lícita a autuação da tomadora de serviços sem que antes tenha havido a fiscalização da contabilidade da prestadora de serviços executados mediante cessão de mão de obra. O art. 31 da Lei n. 8.212/1991, em sua redação original, reconhece a existência de responsabilidade solidária entre o tomador e o

prestador de serviços pelas contribuições previdenciárias incidentes sobre a cessão de mão de obra. A referida solidariedade, entretanto, ocorrerá na fase de cobrança do tributo, pressupondo, desse modo, a regular constituição do crédito tributário, cuja ocorrência, antes da vigência da Lei n. 9.711/1998 que deu nova redação ao art. 31 da Lei n. 8.212/1991, demandava a fiscalização da contabilidade da empresa prestadora dos serviços de mão de obra, devedora principal da contribuição previdenciária. Precedentes citados: AgRg no REsp 1.348.395RJ, Segunda Turma, DJe 4/12/2012, e AgRg no REsp 1.174.800RS, Segunda Turma, DJe 23/4/2012. (AgRg no REsp 1.194.485ES, Rel. Min. Diva Malerbi, Desembargadora convocada do TRF 3<sup>a</sup> Região, julgado em 26/2/2013)

Isto posto, entendo que a fiscalização não atuou conforme o intuito da lei, atuando a Petrobras por um suposto débito sem antes verificar se realmente este estava pendente de pagamento por parte da empresa contratada. Para além disso, entendo também que deveria ser estendido o reconhecimento de decadência para a Recorrente.

Caso vencida, baseando-se no quanto exposto pela DRJ e Recorrente de forma clara e objetiva, no mérito entendo que deve DADO provimento ao Recurso Voluntário.

### **CONCLUSÃO:**

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido anular a decisão de piso e caso não seja acolhida, no mérito DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos moldes acima expostos.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes

### **Voto Vencedor**

Sheila Aires Cartaxo Gomes- Redatora designada

Em que pese a pertinência das razões e fundamentos legais expressos no voto da Ilustre Relatora, peço vénia para divergir de seu posicionamento, em relação a preliminar de nulidade de coisa julgada administrativa e quanto o mérito do recurso.

### **Preliminar – Coisa Julgada Administrativa**

Entende a ilustre relatora que este colegiado não poderia dar sequencia a este julgamento, por existir decisão administrativa da 2ª Câmara de Julgamento do CRPS, que teria transitado em julgado.

Conforme já relatado, a 2ª Câmara de Julgamento do CRPS, decidiu anular a DECISÃO-NOTIFICAÇÃO n.º 17.401.4/588/2003 (e-fls. 387/392), por meio do acórdão n.º 031 (e-fls. 415/416).

No corpo do voto, o próprio relator não contesta que o lançamento fora feito em conformidade com a legislação aplicável ao caso, mas fundamenta sua razão de decidir em recomendações procedimentais contidas no Parecer CJ/MPAS 2.376/2000.

O INSS, inconformado com a decisão, sugeriu a propositura de pedido de revisão desse julgado (e-fls. 418/422), ao argumento de que o entendimento do acórdão fundamentado no Parecer CJ/MPAS 2.376/2000 estaria conflitante com a lei. O Pedido de Revisão não foi conhecido pela 2ª CAJ/CRPS, conforme Acórdão n.º 766, e-fls. 433/436, por ausência de previsão regimental.

Note-se que com a anulação da decisão de primeira instância pelo acórdão n.º 031, deu-se reinicio ao contencioso administrativo, conforme comprova o documento de e-fl. 438, portanto, não há que se falar em coisa julgada administrativa.

Coisa julgada administrativa significa a imutabilidade das decisões proferidas neste âmbito para a Administração Pública, implicando assim na impossibilidade de se interpor qualquer novo recurso administrativo. Não é o que ocorreu nos autos, pois reiniciou-se o contencioso administrativo, pendente de decisão de primeira e segunda instâncias, com o objetivo de se verificar as recomendações contidas no Parecer CJ/MPAS 2.376/2000.

O processo retornou ao serviço de fiscalização, que em atendimento aos procedimentos previstos no acórdão CRPS n.º 031, elaborou informação fiscal (e-fl.473), que foi devidamente entregue à recorrente.

Em conformidade com o PAF, a recorrente apresenta nova impugnação, que foi julgada improcedente por meio do acórdão de e-fls. 784/799.

Pela leitura do acórdão recorrido, verifica-se que a recomendação contida no Parecer CJ/MPAS 2.376/2000 foi cumprida pela fiscalização. Coaduno com seus fundamentos e adoto-os como razão de decidir:

19. Primeiramente cumpre esclarecer que, no interregno do julgamento do pedido de revisão ao reinício do Contencioso Administrativo, o entendimento exarado pelo CRPS, à época, quanto à necessidade de exame da contabilidade do prestador do serviço a fim de constatar a existência ou não do crédito tributário, foi alterado pelo Conselho Pleno do CRPS, o qual exarou o Enunciado n.º 30, editado pela Resolução n.º 1, de 31/01/2007, publicada no DOU de 05/02/2007, passando a dispensar tal exigência:

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.

20. De acordo com a Resolução mencionada é necessária apenas a verificação acerca do prestador ter sido alvo de procedimento fiscal com exame da contabilidade no período

de interesse. Caso positivo, incabível a lavratura do crédito por responsabilidade solidária em nome da Contratante.

21. Destaque-se ainda que o Enunciado CRPS nº 30 cuidou de uniformizar a jurisprudência administrativa, conforme previa seu regimento interno, e poderia ser aplicado a todos os litígios pendentes de julgamento.

22. Nesse sentido já teve oportunidade de se pronunciar o Supremo Tribunal Federal (STF):

O conteúdo das formulações sumulares limita-se a contemplar e a consagrar, no âmbito dos tribunais, a sua orientação jurisprudencial predominante, caracterizada pela reiteração de decisões em igual sentido. O enunciado sumular assume valor meramente paradigmático, pois exprime o sentido da jurisprudência prevalecente em determinado tribunal. A súmula nada mais é do que a cristalização da própria jurisprudência. As súmulas dos tribunais não se submetem às regras de vigência impostas às leis. Nada impede que os magistrados e tribunais dirimam controvérsia com fundamento em orientação sumular fixada após a instauração do litígio. (AI AgR 137.619/DF, Rel. Min. Celso de Melo).

23. Assim, o exame da contabilidade da Contratada é desnecessário, estando plenamente respaldado pelas normativas vigentes o procedimento adotado pelo Auditor Fiscal.

(...)

35. Destaque-se que a fiscalização não lançou sobre o mesmo fato gerador, duas NFLDs, uma contra o contribuinte e outra contra o responsável, mas sim uma única NFLD, lavrada em nome dos dois interessados, no caso a Petrobrás e à empresa prestadora dos serviços, respeitando desta maneira, os itens 26 e 27 do Parecer CJ/MPAS nº 2.376/2000, que dispõe:

26. Em relação à arrecadação fiscal, temos que o mesmo fato gerador da obrigação tributária deve sempre constar do mesmo débito, evitando-se, assim, que a mesma obrigação seja cobrada duas vezes em duas NFLD distintas, uma em relação ao contribuinte e outra em relação ao responsável tributário. Portanto, em cada NFLD deve constar o nome não só do contribuinte como também de todos os responsáveis tributários.

27. A Arrecadação não deve lançar, sobre o mesmo fato gerador, duas NFLD, uma contra o contribuinte e outra contra o responsável.

Mister ressaltar, que o Parecer CJ/MPAS 2.376/2000 traz recomendações para se evitar de lançar, sobre o mesmo fato gerador, duas NFLD's, uma contra o contribuinte e outra contra o responsável.. Esses procedimentos foram devidamente cumpridos pelo relatório fiscal aditivo.

De posse da nova impugnação apresentada e do relatório emitido, a DRJ emitiu nova decisão, amparada pelos dispositivos legais aplicáveis ao caso, que inclusive foram reconhecidos pelo próprio acórdão nº 031 do CRPS.

Não identifico no presente processo, qualquer ato que tenha entrado em conflito com a decisão do CRPS. Pelo contrário, a anulação da decisão de primeira instância foi plenamente acatada e as providências solicitadas foram tomadas.

Tendo em vista que restou cumprida a determinação do CRPS, e, que, houve reinício do contencioso após sua decisão, não vejo como acolher a preliminar de coisa julgada arguida pela recorrente.

Também não identifico qualquer vício material no lançamento. A fiscalização procedeu ao lançamento das contribuições com base nas notas fiscais emitidas pelo prestador, em estrita observância à legislação de regência.

Ademais, o procedimento fiscal também estaria amparado no Parecer/CJ nº 2.376, de 21/12/2000, o qual possui a seguinte Ementa:

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

Como se vê, além do suporte na citada legislação, o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) consultou a Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência e Assistência Social (MPAS), tendo esta asseverado que o Fisco poderia cobrar o crédito tanto do contribuinte, quanto do responsável tributário, e que não haveria ocorrência de duplicidade de lançamento, nem de bis in idem e nem de crime de excesso de exação.

Pois bem, vejamos, agora, o que restou consignado no voto condutor do acórdão proferido pelo CRPS: 2ª CAJ Segunda Câmara de Julgamento

[...]

A Circular Conjunta INSS/DIRAR/CGFISC/CGCOB/ CGARRREC nº 006/2000, de 02 DEZ 2002, em especial o item 5.17, estabelece que:

5.17 A apuração do crédito com base na documentação do contribuinte deve prevalecer à realizada por arbitramento no responsável solidário, quando for pleiteada por qualquer dos devedores em fase processual própria.

Se analisarmos as mudanças nos procedimentos do INSS, que decorrem, inclusive, das recomendações contidas no Parecer CJ/MPAS 2.376/2000, que consta do preâmbulo do ato normativo mencionado, vemos uma preocupação em se evitar os lançamentos em duplicidade, ou ainda, a exigência de contribuições já recolhidas e é, dentro dessa ótica, que deve ser lido o mencionado no item 5.17.

[...]

Isso posto, entendo que o INSS deve apresentar elementos, com base na contabilidade do contribuinte, que justifique o procedimento adotado.

Assim não vejo outro desfecho senão anular a DN, determinado que o INSS verifique a existência do crédito lançado na contabilidade do contribuinte prestador dos serviços.

Conforme se observa, mesmo não tendo apontado qualquer mácula no lançamento, a Segunda Câmara de Julgamento do CRPS decidiu anular a decisão de primeira instância, tomando por base o item 5.17 da Circular Conjunta INSS/DIRAR/CGFISC/CGCOB/ CGARRREC nº 006/2000, de 2/12/02, que é posterior ao lançamento.

A preocupação manifestada pelo CRPS, era de que a fiscalização do INSS pudesse ter efetuado o lançamento em duplicidade, ou seja, tanto no tomador quanto no prestador. A mesma preocupação também é verificada nos itens 26 e 27 do já citado Parecer/CJ n.º 2.376/2000:

26. Em relação à arrecadação fiscal, temos que o mesmo fato gerador da obrigação tributária deve sempre constar do mesmo débito, evitando-se, assim, que a mesma obrigação seja cobrada duas vezes em duas NFLD distintas, uma em relação ao contribuinte e outra em relação ao responsável tributário. Portanto, em cada NFLD deve constar o nome não só do contribuinte como também de todos os responsáveis tributários.

27. A Arrecadação não deve lançar, sobre o mesmo fato gerador, duas NFLD, uma contra o contribuinte e outra contra o responsável.

Pois bem, encaminhados os autos à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), esta realizou a diligência requerida, mediante pesquisa em seus sistemas informatizados, constatando que “não houve ação fiscal com exame da contabilidade (no prestador dos serviços) englobando o período referente ao lançamento em pauta”, o que demonstra a observância do presente lançamento ao item 27 do Parecer/CJ n.º 2.376/2000.

Na sequência, a RFB procedeu à intimação do solidário e do prestador, quanto ao resultado da diligência.

Portanto, diante do quadro que se apresenta, não restou evidenciado qualquer vício material no lançamento efetuado, em especial quanto à materialidade do fato gerador e à sua base de cálculo, motivo pelo qual concluímos pela sua manutenção.

### **Mérito – Solidariedade e aferição indireta**

A contribuinte reconhece a existência de solidariedade legal no período lançado, mas insurge-se quanto a necessária constituição do crédito tributário no prestador.

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. (grifei)**

A responsabilidade solidária da ao poder público a possibilidade de efetuar o lançamento no responsável que também sofre a sujeição passiva na forma do Art. 121 do Código Tributário Nacional a seguir:

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:

(..)

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

A lei acima referida pelo Código Tributário Nacional é a própria 8.212/91, em seu art. 30, VI, nas redações vigentes à época dos fatos geradores:

Lei 8.212/1991

Art. 30

VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem; (Redação dada pela MP nº 1.523-9, de 28/06/97 e reeditada até a MP nº 1.523-13, de 23/10/97 - Republicada na MP nº 1.596-14 de 10/11/97, convertida na Lei nº 9.528, de 10/12/97).

Temos que a solidariedade tributária, prevista no inciso II do artigo 124 do Código Tributário Nacional não se presume, sendo uma decorrência legal. Ademais, registe-se que tal instituto não comporta o benefício de ordem. Deste modo, não procede a alegação da defendant de que primeiro deveria o débito ser apurado na prestadora.

De acordo com o parágrafos 3º do Art. 220 do Decreto 3048/99, a solidariedade será elidida:

§ 3º A responsabilidade solidária de que trata o caput será elidida:

**I - pela comprovação, na forma do parágrafo anterior, do recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando corroborada por escrituração contábil; e (grifei)**

II - pela comprovação do recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, aferidas indiretamente nos termos, forma e percentuais previstos pelo Instituto Nacional do Seguro Social.

III - pela comprovação do recolhimento da retenção permitida no caput deste artigo, efetivada nos termos do art. 219. (Inciso acrescentado pelo Decreto nº 4.032, de 26/11/2001)

No caso dos autos, a PETROBRAS não apresentou à Fiscalização as guias de recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, assumindo a obrigação contributiva por solidariedade.

5 - Foi verificado durante o desenvolvimento da ação fiscal que a empresa contratou com a empresa construtora, identificada no item 1 deste, a construção em cumprimento ao(s) contrato(s) n.º: 315.2.070.99-2 cujo(s) objeto(s) era(m): EXECUÇÃO, PELA CONTRATADA, SOB O REGIME DE EMPREITADA POR PREÇOS UNITÁRIOS, DOS SERVIÇOS DE AMPLIAÇÃO DO SISTEMA DE SUPERVISÃO E CONTROLE DO TERMINAL DE CUBATÃO (SUBESTAÇÃO PRIMÁRIA) DO

**DTCS. OBS: SEGUE CÓPIA DO ANEXO I TRAZENDO O MEMORIAL DESCRTIVO DOS SERVIÇOS**

Ocorre que a empresa não comprovou o cumprimento das obrigações da construtora para com a Seguridade Social, ou seja, não houve a devida comprovação, através de guias de recolhimento específicas para a obra contratada, nem a apresentação de folhas de pagamentos específicas dos segurados empregados alocados na obra contratada.

10 - Assim, não tendo a empresa contratante e tomador a, ora fiscalizada, apresentado os documentos suficientes de modo a elidir a solidariedade; sendo a empresa proprietária, qualquer que seja a forma de contratação, solidária com a empresa construtora pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social; e sabedores de que o instituto da solidariedade, em matéria tributária, não comporta benefício de ordem, o débito foi lançado através da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD - DEBCAD n.º 35.496.381-3.

11 - A empresa contratante deixou de apresentar os seguintes documentos: 1 - FPAG'S E GPS DE TODO O PERÍODO.

A responsabilidade solidária nasce com o fato gerador da obrigação tributária e independe de prévia constituição do crédito em face da empresa construtora. Com a ocorrência do fato gerador, configura-se a obrigação tributária e o fisco, fica autorizado a proceder ao lançamento com a constituição do devido crédito em nome de qualquer uma das pessoas expressamente designadas no artigo 30, VI da Lei 8.212/1991.

A exigência da apresentação de tais documentos para elisão da responsabilidade solidária não se caracteriza como transferência da atividade fiscalizatória que é privativa dos agentes fiscais, mas uma forma de a contratante se isentar da responsabilidade solidária.

Desse modo, com base no valor das notas fiscais emitidas pelo prestador dos serviços, a fiscalização procedeu à apuração das contribuições devidas, seguindo o critério de aferição previsto no art. 63 e seguintes da Instrução Normativa INSS/DC n.º 70, de 10/5/02, donde se conclui que o crédito foi devidamente (e previamente) constituído e corresponde, sim, a um crédito devido pelo prestador dos serviços (devedor original), mas que foi lançado em nome do Recorrente, por solidariedade, estando, pois, em perfeita sintonia com a legislação.

Sendo assim, não cumpridos os requisitos acima reproduzidos, foi corretamente efetuado o lançamento das contribuições previdenciárias em nome do tomador.

**Conclusão**

Ante ao exposto, voto por rejeitar a preliminar e negar provimento ao recurso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes