



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

<b>PROCESSO</b>	<b>18471.001558/2008-97</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2401-011.815 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	4 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	PETROBRAS - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A E OUTRO
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/03/1996 a 31/12/1998

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

RELAÇÃO DE CORRESPONSÁVEIS. FINALIDADE MERAMENTE INFORMATIVA. 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.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. BENEFÍCIO DE ORDEM. INEXISTÊNCIA. ENUNCIADO Nº 30 DO CRPS.

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.

ENUNCIADO N.º 30 DO CRPS. APLICABILIDADE O entendimento do Enunciado n.º 30 do CRPS pode ser aplicado nos julgamentos de processos administrativos fiscais realizados após a sua edição, independentemente dos fatos geradores se referirem a período anterior a esse momento.

AFERIÇÃO INDIRETA Com a recusa ou apresentação deficiente de documentos a fiscalização promoverá o lançamento de ofício por

arbitramento, inscrevendo as importâncias que reputar devidas, conforme respaldo no art. 33, §3º, da Lei 8.212, de 1991.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa prevista no art. 35 da Lei 8212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por voto de qualidade, dar provimento parcial aos recursos voluntários para aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009. Vencidos os conselheiros Matheus Soares Leite (relator), Guilherme Paes de Barros Geraldi e Carlos Eduardo Ávila Cabral que davam provimento aos recursos. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

(documento assinado digitalmente)

Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Carlos Eduardo Avila Cabral e Miriam Denise Xavier (Presidente).

## RELATÓRIO

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta para, ao final, complementá-lo (e-fls. 236 e ss).

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização (**NFLD DEBCAD 35.605.900-6 consolidado em 05/09/2003**), no valor de R\$ 254.611,58, acrescidos de juros e multa, contra a empresa acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 42/45), refere-se às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa, dos segurados, e às destinadas ao financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho – SAT (até 06/1997), e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT (a partir de 07/1997), referentes às competências 03/1996 a 12/1998.

As contribuições foram apuradas com base no instituto da **responsabilidade solidária**, decorrente de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, de acordo com o **artigo 31 da Lei no 8.212/1991** (anterior à Lei nº 9.711 de 20/11/1998), com redação vigente à época dos fatos geradores, pela empresa **HELIVIA AERO TÁXI LTDA - CNPJ 15.818.545/0001-87**, em cumprimento ao **contrato 101.2.021.95-4**.

A descrição dos serviços prestados, de acordo com o objeto do contrato encontra-se no item 5 do Relatório Fiscal.

A **PETROBRAS**, notificada do lançamento em 29/09/2003 apresentou impugnação em 14/10/2003, através do instrumento de fls. 62/68, alegando em síntese:

#### **Da Decadência**

1. Preliminarmente, verificou-se a ocorrência da decadência do direito de constituição do crédito previdenciário, tendo em vista o decurso de prazo maior que 5 (cinco) anos, entre alguns dos fatos geradores do tributo;
2. Pacífico também o entendimento esposado no STJ, onde a decadência em questão é regida pelo CTN e, assim, por tratar-se de matéria de ordem pública, cabe o pronunciamento desse Órgão Julgador, declarando-se e extinção do crédito onde couber;

#### **Da inexistência da cessão de mão-de-obra**

3. Tanto na redação atual do artigo 31 da Lei 8.212/91, quanto na anterior à Lei 9.711/98, para caracterização da cessão de mão-de-obra é necessário a existência de um serviço contínuo e a colocação do empregado à disposição do contratante;
4. No caso vertente, não ocorreram tais pressupostos, tendo o contrato versado somente sobre uma prestação de serviços da empresa contratada para a impugnante, tendo os empregados sob seu próprio comando, pelo prazo necessário para consecução do objeto contratado;
5. O contrato foi firmado para fins de realização de serviços determinados, jamais para fornecimento de mão-de-obra;
6. A lei quer abarcar os contratos em que o próprio serviço seja seu objeto e não meio para obtenção de um resultado diverso;
7. As hipóteses do artigo 219 do Decreto 3.048/99 devem ser interpretadas de acordo com o entendimento da Lei;

#### **Da solidariedade**

8. A solidariedade passiva pressupõe sempre a configuração prévia da obrigação, a fim de que o credor possa imputá-la a um dos devedores solidários, ou seja, faz-se necessário a declaração de existência da obrigação em face de todos os devedores, inclusive o originário, e a constituição de sua liquidez;
9. No lançamento por homologação, caso o devedor originário não recolha o tributo, deve a autoridade administrativa proceder com o lançamento de ofício, quando, então, será o crédito exigível;
10. Inexistindo lançamento contra o devedor originário, capaz de conferir exigibilidade ao crédito tributário, não pode o INSS vir cobrar da recorrente, simplesmente porque a obrigação dos devedores originários não se configurou;
11. A autarquia não pode exigir o tributo, simplesmente porque alega não ter o contribuinte originário cumprido sua obrigação, pois é preciso aferi-la, demonstrando a sua existência contra todos os devedores e quantificá-la;
12. Não se argumente com o fato de o lançamento ser declarativo da obrigação e que, sendo esta preexistente àquele, poderia, portanto, a dívida ser cobrada da recorrente. Tal entendimento acaba por inverter as regras do Direito;
13. Não se trata de arguir o benefício de ordem, o qual só pode ser exercitado se a dívida estiver ao menos configurada em face de todos os devedores, sendo que no caso em pauta sequer existe a dívida, pois o lançamento não foi feito contra o devedor originário;

#### **Da mensuração da base de cálculo**

14. A notificação considerou os valores brutos das notas fiscais, como a base de cálculo da contribuição, quando deveria fazê-lo somente sobre o montante dos salários, uma vez, que embutido no valor da nota fiscal ou da fatura, encontram-se diversos outros valores que não se referem à folha salarial da empresa contratada;
15. O INSS ofende diretamente o princípio da legalidade, alargando a base de cálculo, ao deixar de configurar, de forma precisa, o valor correspondente à folha de pagamento;
16. O INSS transfere para a impugnante a fiscalização tributária sobre o contribuinte, e o impõe uma obrigação fora das hipóteses legais;
17. A Autarquia está realizando a cobrança de um ente da administração indireta Federal, postulando o governo o recebimento de crédito do próprio governo;
18. Por fim, requer a juntada da documentação comprobatória anexa, com o consequente cancelamento do auto/notificação em referência, o reconhecimento da decadência do direito de constituição do crédito previdenciário, e a revisão do crédito tributário contra a ora impugnante, decidindo-se então pela sua improcedência, extinguindo todo o lançamento tributário, e;
19. Protesta pela juntada, *a posteriori*, de documentação superveniente.

A contratada para execução dos serviços, **HELIVIA AERO TAXI LTDA**, por sua vez, impetrou defesa, fls. 72/74, alegando em síntese que:

1. Prestou os serviços à PETROBRAS através do contrato nº 101.2.021.95-4 nos termos do Código Brasileiro de Aeronáutica, transcrevendo os artigos 133 a 136 da Lei nº 7.565/86;

2. A impugnante “nunca, em momento algum, alocou mão de obra (cessão de mão de obra) de mecânicos e pilotos do seu quadro de funcionários para a PETROBRAS, porque este não é o objeto do contrato”;
3. Os §§ 3º e 4º do artigo 31 da Lei nº 8.212/1991 definem claramente a cessão de mão de obra, não sendo esta a atividade desenvolvida pela HELIVIA à PETROBRAS, pois que realiza transporte aéreo”;
4. A impugnante sempre cumpriu com as obrigações previdenciárias, fato que pode ser demonstrado com a colocação à disposição para apresentação a qualquer tempo que se fizer necessário.

O Lançamento foi julgado **PROCEDENTE** através da Decisão-Notificação nº **17.401.4/0416/2004, de 22/04/2004**, fls. 104/111. Devidamente notificada a PETROBRAS em 07/05/2004 (fls. 112) e a prestadora dos serviços em 10/05/2004 (fls. 113).

Cientificadas da decisão, a empresa tomadora de serviços apresentou Recurso ao Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS, em 26/05/2004 (fls. 115/121). A empresa prestadora de serviços não apresentou Recurso.

O INSS apresentou contrarrazões, às fls. 125/127, sendo o processo encaminhado ao CRPS, para julgamento.

Os membros da 2ª Câmara de Julgamento do CRPS, através do Acórdão 0001986, de 23/11/2004 (fls. 129/134), decidiram por ANULAR a Decisão Notificação – DN, determinando que o INSS adotasse as cautelas mínimas de auditoria fiscal previdenciária para evitar duplicidade de exação tendo por base a mesma dívida sob o fundamento de responsabilidade solidária.

Inconformada com a Decisão, considerando que não houve vício insanável que acarretasse a nulidade da DN, a Secretaria da Receita Previdenciária - SRP, interpôs Pedido de Revisão do Acórdão (fls. 136/140).

As empresas interessadas foram devidamente comunicadas do Acórdão assim como do Pedido de Revisão, sendo concedido às mesmas, prazo para manifestação, o que acarretou o pronunciamento da PETROBRAS (fls. 142/145), a prestadora de serviços cientificada em 21/01/2005 (fls. 147), não se manifestou.

O Pedido de Revisão **NÃO FOI CONHECIDO**, pelos membros da 2ª Câmara de Julgamento, conforme Acórdão nº 0001045, de 09/08/2005, sob a alegação de que “*a recorrente limitou-se a discutir o que já havia sido devidamente analisado por esta Cal*” (fls. 151/153).

No interregno do julgamento do pedido de revisão ao reinício do Contencioso Administrativo, o Conselho Pleno do CRPS exarou o Enunciado nº 30, editado pela Resolução nº 1, de 31/01/2007, publicada no DOU de 05/02/2007, da seguinte forma:

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.

Em atendimento ao determinado no Acórdão do CRPS, o Auditor Fiscal efetuou pesquisas nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB, sendo analisadas as informações disponíveis relativas à empresa contratada constatando-se que **não houve ação fiscal com exame de contabilidade, englobando o período referente ao lançamento em pauta**. Foi constatado que a empresa não aderiu ao parcelamento especial da Lei nº 9964/2000 – REFIS, assim como ao parcelamento especial da Lei nº 10684/2003 – PAES, (fls. 183).

Assim sendo, a Petrobras foi notificada do Resultado da Diligência de 17/01/2008, assim como da reabertura do prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, através da INTIMAÇÃO nº 478/2011 (fls. 188) e a HELIVIA através de Edital publicado em 10/08/2011 (fls. 200), entretanto não apresentaram manifestações (fls. 232).

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 236 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação procedente em parte**, com a **manutenção parcial** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/03/1996 a 31/12/1998

DECADÊNCIA PARCIAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

*O direito de a Seguridade e Social apurar e constituir seus créditos, no lançamento por homologação, extingue-se após 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador.*

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. CARACTERIZAÇÃO.

*A previsão contratual de colocação, à disposição do contratante, de segurados que realizem serviços de necessidade permanente, ainda que de forma intermitente, configura a cessão de mão-de-obra.*

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO.

*A responsabilidade solidária não comporta benefício de ordem, podendo ser exigido o total do crédito constituído da empresa contratante, sem que haja apuração prévia no prestador de serviços - artigo 220 do Decreto nº 3.048/99, c/c artigo 124, parágrafo único, do Código Tributário Nacional - Enunciado 30 do CRPS.*

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em resumo, a decisão recorrida decidiu por reconhecer a decadência das contribuições e acréscimos legais lançados **até a competência 09/1998**, considerando que a prestadora de serviços (Helivia) foi cientificada em 22/10/2003, em data posterior à ciência da Petrobras, nos termos do art. artigo 150, § 4º do CTN. Dessa forma, permaneceu o litígio apenas em relação às competências não atingidas pela decadência, **10/1998 a 12/1998**.

Devidamente intimado do julgamento da DRJ em primeira instância, a **Petrobras** interpôs o competente recurso voluntário, através do qual sustenta:

1. Que a NFLD ora atacada não faz qualquer menção, seja no seu relatório; seja nos seus fundamentos, onde estaria caracterizada a responsabilidade tributária da ora Recorrente, pois não aponta onde estaria a cessão de mão-de-obra que justificaria o lançamento;
2. Que a fiscalização deixou de elaborar uma argumentação lógica e de correlação entre os fatos que, pretensamente, ensejaram a lavratura da NFLD e os fundamentos, legais e normativos, em que se apoiaram;
3. A ilegalidade do reconhecimento da retroatividade da aplicação do enunciado 30 do CRPS processo administrativo fiscal art. 2º, XIII, da lei nº 9.784/99;
4. Que a reabertura do contencioso administrativo sem a realização da diligência que lhe fora determinada pelo CRPS não tem qualquer cabimento, pois o fisco descumpriu expressa decisão administrativa válida, infringindo o disposto no art. 57, caput e no §1º do Regimento Interno do CRPS;
5. A inexistência da cessão de mão-de-obra, que justifique a lavratura do lançamento, pois não houve um serviço contínuo, com a colocação de empregados / segurados à disposição da Recorrente, de modo a configurar uma cessão de mão-de-obra, e, por via de consequência, ensejar a responsabilidade tributária, já que o contrato versou sobre uma prestação de serviços específica, com direção e coordenação exclusivas da contratada e dentro dos limites de seu objeto, com a execução do serviço como um todo, não existindo qualquer previsão contratual que deixe à disposição do contratante o pessoal que participou da prestação dos serviços;
6. Que houve incorreta mensuração da base de cálculo no lançamento;
7. Necessidade de exclusão da responsabilidade dos sócios e responsáveis pela empresa.

A empresa **prestadora de serviços** também interpôs recurso voluntário, consubstanciado as seguintes alegações:

1. Que somente poderia haver a cobrança do valor, após ter sido levado a efeito prévia apuração junto à empresa prestadora de serviços;
2. Que não houve a caracterização da cessão de mão-de-obra, já que não houve a alocação de pilotos e mecânicos do quadro de funcionários da recorrente para a Petrobrás, mas apenas a locação de helicópteros
3. Que os serviços prestados não foram contínuos;
4. Que o crédito tributário foi extinto pelo pagamento, mediante os normais pagamentos efetuados sobre a folha de salários da recorrente, eis que não entende haver cessão de mão-de-obra no caso, o que não lhe obrigaria a efetuar folhas de pagamento distintas para cada tomadora de serviço, fazendo juntar aos autos as guias de recolhimento.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento dos Recursos Voluntários.

Não houve apresentação de contrarrazões.

Em sessão realizada no dia 17 de julho de 2014, os membros do colegiado, por meio da **Resolução nº 2401-000.458** (e-fls. 897 e ss), decidiram converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

[...] Antes mesmo de se adentrar ao mérito de qualquer das alegações preliminares ou meritórias arguidas nos recursos objeto de análise por este Eg. Conselho, tenho que exista providência preliminar a ser tomada no presente caso.

Uma das alegações de ambas as partes é que as contribuições lançadas já haviam sido adimplidas por ocasião de pagamentos efetuados pela empresa Helivia.

Referida empresa anexou em seu recurso uma série de guias de pagamento e resumos de folha de pagamento que aponta comprovarem que não houve qualquer descumprimento da legislação tributária relativamente ao contrato firmado com a Petrobrás.

Tais guias, que somente foram juntadas aos autos na oportunidade da interposição do recurso voluntário encontram-se às fls. 749 a 876 dos autos e não foram objeto de análise, a despeito do que fez constar o auditor fiscal em seu resultado de diligência às fls. 183.

Dessa forma, diante do princípio da busca da verdade material, plenamente aplicável ao processo administrativo fiscal federal, bem como da garantia ao contraditório e ampla defesa voto no sentido de **CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA** para que os autos baixem a origem e o fiscal notificante informe se as guias de pagamento e demais documentos juntados às fls. 749 a 876 (1) são relacionados ao presente lançamento, (2) se possuem o condão de comprovar o efetivo e total recolhimento das contribuições objeto do presente lançamento, (3) se tais recolhimentos efetivamente constam na base de dados da SRFB e (4) se tais documentos possuem o condão de elidir a responsabilidade solidária da recorrente Petrobrás S/A no presente caso.

É como voto.

Em cumprimento à **Resolução nº 2401-000.458** (e-fls. 897 e ss), foi elaborada a **Informação Fiscal** (e-fls. 908 e ss), nos seguintes termos:

[...] **Da Diligência: análise dos documentos juntados às folhas 749 a 876**

17. Conforme determinado na Resolução nº 2401-000.458 da 4ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento do CARF (fls. 897 a 902) que converteu o julgamento em diligência para análise conclusiva dos documentos mencionados em epígrafe, seguem as considerações.

18. Preliminarmente verificamos a natureza do serviço contratado, conforme consta no Relatório Fiscal da NFLD (fls. 42 a 51):

*5 - Foi verificado durante o desenvolvimento da ação fiscal que a empresa contratou com a empresa prestadora, identificada no item 1 deste, a execução de serviços mediante cessão de mão-de-obra, em cumprimento*

*ao(s) contrato(s) n º: 101.2.021.954, cujo(s) objeto(s) era(m): Locação de helicóptero, modelo BO-105-CBS, com as características e equipamentos mencionados no item 3.1, para transporte de pessoal e material designados pela PETROBRAS, em operações de voo a serem realizadas em todo território nacional inclusive entre o continente brasileiro e as unidades de perfuração, produção ou auxiliares operando na Plataforma Continental Brasileira, de propriedade da PETROBRAS ou a ela afetadas, e/ou no apoio e transporte de sondas helitransportáveis, conforme item 1.1 do contrato. De acordo com o item 3.3.1 do contrato, os profissionais que operavam os helicópteros eram da contratada. No item 3.3.1.1 previa a manutenção permanente na base de operações da locação contratada o efetivo mínimo de dois pilotos por aeronave. No item 3.3.1.2 há a referência à manutenção permanente de, pelo menos, um mecânico categoria II por helicóptero, e no item 3.3.1.2.1 há referência à permanência de pelo menos um mecânico de categoria I para cada grupo de até cinco helicópteros. O item 3.3.1.4 refere-se. Ocorre que a empresa contratante não comprovou o cumprimento das obrigações da empresa contratada para com a Seguridade Social, ou seja, não houve a devida comprovação, através de guias de recolhimento específicas para o serviço contratado, nem a apresentação de folhas de pagamentos específicas dos segurados empregados alocados no serviço.*

19. Em 03/10/2013, foram juntados os seguintes documentos (fls. 749 a 876):

19.1. Folha de Pagamento Helivia Aero Taxi, CNPJ:15.818545/0002-6

- As folhas de pagamento são inespecíficas, portanto não há como fazer a vinculação com o contrato em questão. Desta forma, não contribuem para comprovação de adimplemento do débito levantado.

19.2. Guias de Recolhimento da Previdência Social - GRPS Helivia Aero Taxi, CNPJ:15.818545/0002-6 GRPS 09/98, 10/98, 11/98, 12/98, 13/98

- As GRPS são inespecíficas, portanto não há como fazer a vinculação com o contrato em questão. Desta forma, não contribuem para comprovação do adimplemento do débito levantado.

19.3. Resumo dos tributos 09/98, 10/98, 11/98, 12/98, 13/98.

- Referem-se a Folha de Pagamentos e Guias de Recolhimento inespecíficas. Desta forma, não contribuem para comprovação de adimplemento do débito levantado.

19.4. Relação de pagamento de pensão alimentícia 09/98, 10/98, 11/98, 12/98, 13/98.

- Informação irrelevante para comprovação de adimplemento do débito levantado.

19.5. Relação bancária 09/98, 10/98, 11/98, 12/98, 13/98

- Informação irrelevante para comprovação de adimplemento do débito levantado

20. Diante da documentação juntada, e conforme informações solicitadas pelo CARF, segue análise conclusiva:

**(1) Os documentos de fls. 749 a 876 são relacionados ao presente lançamento?**

**NÃO.**

**As folhas de pagamento e guias de recolhimento apresentadas referem-se a contratada, porém não são específicas para o serviço contratado em questão, como determina a legislação pertinente. Portanto, não há como fazer a devida vinculação das mesmas ao contrato, firmado com a PETROBRAS, cujas contribuições devidas são o objeto do lançamento.**

Além das guias de recolhimento e folhas de pagamento não específicas, foram juntados resumo de tributos, relação de pensão alimentícia e relação bancária que em nada contribuem para o ditame.

**(2) Os documentos de fls. 749 a 876 possuem o condão de comprovar o efetivo e total recolhimento das contribuições objeto do presente lançamento?**

**NÃO.**

Aqui é preciso esclarecer que a **confrontação isolada de folhas de pagamento com guias de recolhimento da previdência social - GRPS, sendo ambas (folhas de pagamento e GRPS) não-específicas, não permite concluir diretamente pela regularidade de tais recolhimentos e que, por conseguinte, estes possam ser abatidos dos montantes lançados nas NFD em questão, haja vista que não há nada que comprove sua vinculação com os serviços prestados. Para tanto, seria necessária a apresentação por parte da AUTORA/CONTRATANTE de GRPS específicas da CONTRATADA, contendo o nome e CGC/CNPJ da AUTORA/CONTRATANTE, número, data e valor total das notas fiscais de serviço/fatura as quais se vinculem, além, é claro, de folhas de pagamento específicas, compreendendo os empregados que prestaram os serviços à AUTORA/CONTRATANTE. Sem as folhas de pagamento específicas e as GRPS vinculadas, torna-se impossível garantir que houve o devido recolhimento das contribuições previdenciárias de que trata o lançamento em discussão nestes autos.**

**(3) Os recolhimentos efetivamente constam na base de dados da RFB?**

**SIM.**

Conforme o Anexo “Guias de recolhimento juntadas x Consulta sistema de arrecadação”, verificamos que as GRPS juntadas constam na base de dados da RFB – Sistema de Arrecadação.

**Porém o fato de constarem na base de dados da RFB não significa que estão adimplidas as contribuições sociais relativas ao contrato em questão**, de acordo com o já exposto no item acima.

**A constatação de recolhimentos não específicos no período do lançamento não permite estabelecer o vínculo inequívoco dos mesmos com o débito em questão.**

Note-se que o acolhimento de guias de recolhimento não específicas permitiria, em tese, que um mesmo conjunto de guias fosse utilizado em duplicidade, ou até mesmo múltiplas vezes, para atestar a regularidade do recolhimento das contribuições previdenciárias decorrentes de serviços prestados não apenas à AUTORA/CONTRATANTE, mas também a outros tomadores de serviços.

**(4) Os documentos de fls. 749 a 876 possuem o condão de elidir a responsabilidade solidária da recorrente Petrobras S/A no presente caso?**

**NÃO.**

Pelos motivos já expostos, entendemos, portanto, que **não há outra maneira de se comprovar que tenham sido efetivamente recolhidas as contribuições previdenciárias decorrentes dos contratos objetos da lide, de modo a elidir a responsabilidade solidária da AUTORA/CONTRATANTE (PETROBRAS) em face da CONTRATADA (HELIVIA AERO TAXI), que não a apresentação das folhas de pagamento específicas e respectivas Guias de Recolhimento da Previdência Social – GRPS, também específicas para o contrato em tela (nº 101.2.021.95-4), conforme preconiza o art 31 da Lei nº 8.212/91.**

Conforme já mencionado diversas vezes ao longo do presente processo, o lançamento do crédito em questão foi realizado porque as recorrentes não cumpriram com suas obrigações legais, **que constituem não só deveres das empresas prestadora e tomadora de serviços, mas também um modo da contratante elidir sua responsabilidade solidária.**

A Fiscalização agiu seguindo estritamente os dispositivos da legislação de regência, que determina a obrigação de guarda, pela tomadora dos serviços, de documentos da prestadora, a saber, as guias de recolhimento quitadas, vinculadas ao serviço contratado, bem como a folha de pagamento pertinente, todos por cópia autenticada.

**Nem a contratante, nem a prestadora dos serviços cumpriram tais ditames.**

**Conforme já citado, apesar de existirem recolhimentos no CNPJ da empresa prestadora, a empresa recorrente (tomadora dos serviços) não anexou documentação capaz de comprovar inequivocamente o vínculo de tais recolhimentos com o contrato em questão.**

Ressalte-se que a contratante, em que pese poder se eximir da responsabilidade em questão, nada fez para elidi-la, não tendo mantido em sua guarda os documentos exigidos pela legislação de regência.

21. Ante ao exposto, ao chefe da Equipe Fiscal 05, para ciência e encaminhamento à Dicat /Demac para dar prosseguimento e atender ao disposto Resolução nº 2401-000.458 (fls. 897 a 902)

Cientificados em 24/11/2023 (fls. 929, PETRÓLEO BRASILEIRO S.A PETROBRAS) e em 04/12/2023 (fl. 931, HELIVIA AERO TAXI S.A), não houve apresentação de Manifestação pelos contribuintes no prazo regulamentar.

Em seguida, por se tratar de retorno de diligência e considerando que o Relator não mais integra nenhum dos colegiados da Seção, os autos foram encaminhados à 2ª Seção, para novo sorteio, tendo sido distribuídos a este Conselheiro para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

### 1. Juízo de Admissibilidade.

Os Recursos Voluntários são tempestivos e atendem aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, deles tomo conhecimento.

### 2. Dos Recursos Voluntários apresentados pela Petrobras e pela Helivia Aero Táxi.

Em seu Recurso Voluntário (e-fls. 371 e ss), a **Petrobras** alega, resumidamente, o que segue: (i) nulidade da NFLD em razão da ausência de requisitos mínimos; (ii) necessidade de ser feita a ação fiscal com exame da contabilidade na empresa contratada; (iii) irretroatividade da aplicação do Enunciado 30 do CRPS; (iv) impossibilidade de se exigir da contratante a obrigação previdenciária, posto que a contribuinte originária promoveu a integralidade dos recolhimentos previdenciários, mesmo que não realizados por meio de guias específicas, ou seja, o fazendo por meio de guias globalizadas; (v) impossibilidade de se prosperar o contencioso administrativo sem a realização das diligências determinadas no Acórdão proferido pelo CRPS; (vi) necessidade de observância do Parecer CJ/MPAS 2.376; (vii) inexistência da “cessão de mão-de-obra”; (viii) impossibilidade de incidir as contribuições sobre uma base de cálculo presumida, aplicando-se alíquotas sobre um percentual das notas fiscais; (ix) exclusão de responsabilidade tributária dos responsáveis legais, sócios, diretores etc; (x) necessária realização da diligência pericial, para que fique definitivamente comprovado o integral cumprimento daquelas obrigações fiscais.

Por sua vez, a interessada **Helivia Aero Táxi**, em seu Recurso Voluntário (e-fls. 628 e ss), alega, resumidamente, o que segue: (i) nulidade da notificação fiscal de lançamento de débito;

(ii) antes da Lei 9.711/1998, que alterou o artigo 31 da Lei nº 8.212/91, não era permitido à Fazenda Pública utilizar-se da técnica prevista no art. 33, §6º, da Lei 8.212/1991 para aferir indiretamente o montante devido, exclusivamente a partir do exame da contabilidade da empresa contratante de mão-de-obra, conforme ocorreu no presente caso, sem antes buscar a apuração da base de cálculo e eventuais pagamentos realizados na documentação do contribuinte (prestador do serviço); (iii) a **prévia fiscalização da prestadora de serviço** é requisito necessário para a regular constituição do crédito, segundo o art. 9º do Decreto nº 70.235/72, que dispõe acerca da necessidade do lançamento ser instruído com prova concludente de que os eventos tributários ocorreram em estrita conformidade com a descrição de hipóteses normativas; (iv) inexistência da “cessão de mão de obra”; (v) os créditos tributários sob espeque foram devidamente extintos pelo pagamento, na forma do artigo 156, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Ao que se passa a analisar.

## **2.1. Preliminares.**

### **2.1.1. Preliminar de nulidade do lançamento.**

Em relação à nulidade do lançamento, entendo que não assistem razão aos recorrentes, estando hígida a exigência em epígrafe.

A começar, é certo que a constituição do crédito tributário, por meio do lançamento de ofício, como atividade administrativa vinculada, exige do Fisco a observância da legislação de regência, a fim de constatar 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 (art. 142 do CTN). A não observância da legislação que rege o lançamento fiscal ou a falta de seus requisitos, tem como consequência a nulidade do ato administrativo, sob pena de perpetuar indevidamente cerceamento do direito de defesa.

No caso dos autos, entendo, pois, que o auto de infração em discussão está em conformidade com os arts. 10 e 11 do Decreto 70.235/1972 e não violou o art. 59 desta norma. Veja-se:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

(...)

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

A propósito, o art. 60 do Decreto nº 70.235/72 menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que o Auto de Infração só poderá ser declarado nulo se lavrado por pessoa incompetente ou quando não constar, ou nele constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito de defesa

No caso dos autos, a auditoria esclareceu os procedimentos utilizados, baseando-se em documentos fornecidos pelo próprio interessado, a partir dos quais foi caracterizada a ocorrência dos fatos geradores, de forma clara e precisa, permitindo ao impugnante verificar os valores lançados e, se for o caso, contestá-los fundamentadamente.

Decerto, incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

No presente caso, a autoridade agiu em conformidade com os dispositivos legais que disciplinam o lançamento, discriminando no Relatório Fiscal os dispositivos legais aplicáveis ao caso, além de descrever os fatos geradores das contribuições, bem como os documentos que serviram de base para a apuração das contribuições devidas, cujos valores estão demonstrados nos documentos anexos, além de mencionar os valores dos acréscimos legais a título de juros e multa, com a correspondente fundamentação legal.

Constatado que não foi procedido o recolhimento das contribuições devidas, e considerando as disposições legais que atribuem prerrogativa de arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas na Legislação Previdenciária, e à fiscalização a obrigação legal de verificar se as contribuições devidas estão sendo realizadas em conformidade com o ali estabelecido, não pode o agente fiscal se furtar ao cumprimento do legalmente estabelecido, sob pena de responsabilidade, de conformidade com o art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Decerto, o cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo, hipótese que não se verifica *in casu*. O contraditório é exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embaraço ao direito de defesa do recorrente.

Cabe destacar, ainda, que na fase oficiosa, a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. O princípio do contraditório é garantido pela fase litigiosa do processo administrativo (fase contenciosa), a qual se inicia com o oferecimento da impugnação.

Nesse aspecto, há de se esclarecer que a condução das investigações por parte da autoridade lançadora é de exclusiva competência desta. Antônio da Silva Cabral, in “Processo Administrativo Fiscal”, Ed. Saraiva – São Paulo, 1993, diferencia, com propriedade, dois momentos dentro do procedimento fiscal; o procedimento oficioso e o procedimento contencioso:

O procedimento fiscal pode ser encarado sob duplo ângulo: como procedimento oficioso e como procedimento contencioso.

O procedimento oficioso é específico da Administração. Uma vez ocorrido o fato gerador, a autoridade lançadora procede ao lançamento de ofício, isto é, procede oficiosamente. (...).

O procedimento contencioso se inicia mediante a impugnação do sujeito passivo. Enquanto a fase oficiosa é de iniciativa da autoridade administrativa, o contencioso é de iniciativa do contribuinte. (p. 194).

A atividade de lançamento, que vai desde a verificação do fato gerador até a intimação para que o sujeito passivo pague determinada quantia, instaura o processo fiscal, embora não implique a instauração de contencioso fiscal. O contribuinte pode conformar-se com a exigência e pagar o que está sendo exigido. Não surge qualquer lide. (p. 190).

Vale ressaltar que a oportunidade de manifestação do contribuinte não se exaure na etapa anterior à efetivação do lançamento. Pelo contrário, na busca da preservação do direito de defesa do contribuinte, o processo administrativo fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235/72, estende-se por outra fase, a fase litigiosa, na qual o autuado, inconformado com o lançamento que lhe foi imputado, instaura o contencioso fiscal mediante apresentação de impugnação ao lançamento, quando as suas razões de discordância serão levadas à consideração dos órgãos julgadores administrativos, sendo-lhe facultado pleno acesso à toda documentação constante do presente processo.

Ao meu ver, o lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (a) constatação do fato gerador cominado na lei; (b) caracterização da obrigação; (c) apuração do montante da base de cálculo; (d) fixação da alíquota aplicável à espécie; (e) determinação da exação devida – valor original da obrigação; (f) definição do sujeito passivo da obrigação; e (g) lavratura do termo correspondente, tudo conforme a legislação.

Entendo, portanto, que não há nenhum vício que macula o presente lançamento tributário, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, havendo a devida descrição dos fatos e dos dispositivos infringidos e da multa aplicada. Portanto, entendo que não se encontram motivos para se determinar a nulidade do lançamento, por terem sido cumpridos os requisitos legais estabelecidos no artigo 11 do Decreto nº 70.235/72, notadamente considerando que o contribuinte teve oportunidade de se manifestar durante todo o curso do processo administrativo.

Dessa forma, não procede o argumento acerca da nulidade do lançamento, eis que não se vislumbra ofensa à ampla defesa, tendo em vista estarem descritos todos os motivos para constituição do crédito; os fatos geradores; as bases de cálculos; os fundamentos legais; o Relatório fiscal e os seus relatórios de lançamentos, além da certeza de que foram oferecidas totais condições para que o contribuinte pudesse compreender perfeitamente os procedimentos adotados pela auditoria fiscal.

Tendo o fiscal atuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Assim, uma vez verificado a ocorrência do fato gerador, o Auditor Fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ele constatados e efetuar o lançamento tributário.

A propósito, incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe, portanto, ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, não sendo o caso de decretar a nulidade do auto de infração, eis que preenchidos os requisitos do art. 142 do CTN.

**Por fim, destaco que a insatisfação dos recorrentes a respeito da utilização da técnica prevista no art. 33, §6º, da Lei 8.212/1991 para aferir indiretamente o montante devido, conforme ocorreu no presente caso, sem antes buscar a apuração da base de cálculo e eventuais pagamentos realizados na documentação do interessado (prestador do serviço), trata-se de matéria que se confunde com o mérito, a ser analisada mais adiante.**

Portanto, não há de se falar em nulidade do auto de infração, tendo em vista que este foi devidamente instituído com base no Decreto nº 70.235/1992, bem como foi assegurado ao Recorrente o exercício de seu direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal, razões pelas quais afasto a preliminar arguida.

#### **2.1.2. Preliminar de ausência de responsabilidade solidária dos responsáveis legais, sócios, diretores.**

O recorrente Petrobras pleiteia, ainda, a exclusão de responsabilidade tributária dos responsáveis legais, sócios, diretores.

No caso em questão, verifico que apenas as pessoas jurídicas foram autuadas, tanto é assim, que nenhum sócio foi cientificado pessoalmente. A relação de sócios constantes nos documentos anexos ao auto de infração, não atribui responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas e nem comporta discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

A questão, inclusive, já foi objeto de Súmula neste Conselho:

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).

Dessa forma, trata-se de matéria substancialmente alheia ao presente lançamento, não tendo sido instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho.

### **2.1.3. Preliminar de conversão do julgamento em diligência.**

O recorrente Petrobras pleiteia, ainda, a conversão do julgamento em diligência, a fim de se verificar os pagamentos efetuados pelo interessado, sob pena de cobrança em duplicidade.

Entendo que o pedido resta prejudicado, posto que plenamente atendido pela **Resolução nº 2401-000.458** (e-fls. 897 e ss), tendo sido elaborada a **Informação Fiscal** (e-fls. 908 e ss), e os recorrentes foram devidamente cientificados, não apresentando manifestação complementar nos autos.

Ademais, ainda que assim não o fosse, os elementos de prova a favor do recorrente, no caso em análise, poderiam ter sido por ele produzidos, apresentados à fiscalização no curso do procedimento fiscal, ou, então, na fase impugnatória, com a juntada de todos os documentos e o que mais quisesse para sustentar seus argumentos, não podendo o pedido de perícia ser utilizado como forma de postergar a produção probatória, dispensando-o de comprovar suas alegações.

Assim, o pedido de prova pericial técnica ou a conversão do julgamento em diligência, não serve para suprir ônus da prova que pertence ao próprio contribuinte, dispensando-o de comprovar suas alegações.

Dessa forma, a matéria se encontra prejudicada, não havendo mais qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho.

### **2.2. Mérito.**

Em relação ao mérito, entendo que razão assiste aos recorrentes.

A começar, cabe destacar que, antes do advento da Lei nº 9.711/98, não havia para o tomador de serviços o dever de apurar e reter os valores devidos pelas prestadoras de serviços e, por esta razão, não era permitido à Fazenda Pública apurar tal valor, sem antes apurar os possíveis recolhimentos efetuados pelas segundas.

Isso porque, com a edição da Lei nº 9.711/1998 (com produção de efeitos apenas a partir de 01/02/1999), passou a ser da empresa contratante/tomadora de serviços a responsabilidade exclusiva pelo recolhimento da contribuição previdenciária prevista no artigo 31 da Lei nº 8.212/1991. É ver os exatos termos do artigo 29 da Lei nº 9.711/1998 que determinou a produção de efeitos apenas prospectivos:

Art. 29. O art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, produzirá efeitos a partir de 1º de fevereiro de 1999, ficando mantida, até aquela data, a responsabilidade solidária na forma da legislação anterior.

Cabe destacar que a redação anterior do artigo 31 da Lei nº 8.212/1991 já previa a responsabilidade solidária do contratante de serviços, porém, antes de proceder à cobrança da

tomadora, necessário seria verificar a contabilidade da prestadora para fins de apuração e constituição do crédito, **o que não vislumbro na hipótese dos autos.**

Nessa esteira, o STJ tem entendido que, nos períodos anteriores a 01/02/1999, o lançamento contra o tomador de serviços requer prévia fiscalização da(s) prestadora(s), o que, segundo se constata dos autos, **não ocorreu no caso concreto.**

Tal entendimento não afasta a responsabilidade solidária do tomador de serviço, posto que a solidariedade está objetivamente delineada na legislação infraconstitucional. Questiona-se apenas a forma de constituição do crédito tributário perpetrada pela Administração Tributária, que arbitrou indevidamente o lançamento sem que tivesse ocorrido a fiscalização da contabilidade da empresa prestadora dos serviços de mão de obra.

É ver os seguintes julgados:

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)**

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 noREsp 1.194.485ES, Rel. Min. Diva Malerbi, Desembargadora convocada do TRF 3ª Região, julgado em 26/2/2013)**

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA ENTRE PRESTADOR E TOMADOR DE SERVIÇOS. ART. 31 DA LEI N. 8.212/91 (REDAÇÃO ORIGINAL). CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO PRÉVIA DO PRESTADOR DE SERVIÇO. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ. 1. A jurisprudência do STJ reconhece, nos termos do art. 31 da Lei n. 8.212/91, com a redação vigente até 1º.2.1999, a inviabilidade de lançamento por aferição indireta, com base tão somente nas contas do tomador do serviço, pois, para a devida constituição do crédito tributário, faz-se necessário observar se a empresa cedente recolheu ou não as contribuições devidas, o que, de certo modo, implica a precedência de fiscalização perante a empresa prestadora, ou, ao menos, a concomitância. Incidência da Súmula 83/STJ. 2. O entendimento sufragado não afasta a responsabilidade solidária do tomador de serviço, até porque a

solidariedade está objetivamente delineada na legislação infraconstitucional. Reprime-se apenas a forma de constituição do crédito tributário perpetrada pela Administração Tributária, que arbitra indevidamente o lançamento sem que se tenha fiscalizado a contabilidade da empresa prestadora dos serviços de mão de obra. Agravo regimental improvido. **(AgRg no REsp 1348395/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/11/2012, DJe 04/12/2012)**

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. EXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. EMPRESA CONTRATANTE. ART. 31 DA LEI N. 8.212/91. SOLIDARIEDADE. REDAÇÃO ANTERIOR À LEI N. 9.711/87 QUE ESTABELECEU A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO / AFERIÇÃO INDIRETA APENAS A PARTIR DA CONTABILIDADE DA EMPRESA CONTRATANTE (DEVEDORA SOLIDÁRIA). ART. 33, § 6º, DA LEI N. 8.212/91 E 148 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. 1. O presente caso cuida de situação anterior à Lei n. 9.711/98, hipótese diversa da retratada no acórdão embargado, merecendo, portanto, reforma. Houve omissão quanto à tese de que a responsabilidade da sociedade tomadora somente poderia ter sido invocada se ficasse constatada, mediante verificação da autarquia previdenciária junto à prestadora dos serviços, o inadimplemento da contribuição previdenciária. 2. Não existindo para o contratante, antes da Lei n. 9.711/98, o dever de apurar e reter valores, não era permitido à Fazenda Pública utilizar-se da técnica do § 6º do art. 33 da Lei n. 8.212/91 para aferir indiretamente o montante devido a partir do exame da contabilidade da empresa contratante de mão de obra, sem antes buscar a apuração da base de cálculo e de eventuais pagamentos realizados na documentação do contribuinte (executor/cedente). Isso deveria ter ocorrido primeiramente em relação à contabilidade de quem tinha o dever de apurar e pagar o tributo, ou seja, a empresa cedente de mão de obra. 3. Sendo insuficiente a documentação da empresa contribuinte, seria possível ao órgão fazendário buscar na documentação de terceiros, tal como o contratante, os elementos necessários à estipulação do tributo devido mediante arbitramento (art. 148 do CTN). 4. Apenas a partir da Lei n. 9.711/98, quando a empresa contratante de mão de obra passou a ser responsável tributário, se tornou possível aplicar a técnica da aferição indireta do § 6º do art. 33 da Lei n. 8.212/91 diretamente em relação à sua contabilidade, porquanto passou a ela o dever de apurar e efetivar retenções em nome da empresa cedente. 5. Dessarte, não se está a negar a solidariedade entre a empresa contratante e a cedente de mão de obra antes da Lei n. 9.711/98. O óbice à cobrança intentada pela Fazenda Pública é a forma utilizada para apurar o crédito tributário, porquanto se utilizou da aferição indireta a partir do exame da contabilidade do devedor solidário apenas, deixando de buscar os elementos necessários junto à empresa cedente (contribuinte). 6. Precedentes: AgRg no REsp 840179/SE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 24.3.2010; REsp 727.183/SE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 18.5.2009; e REsp 780.029/RJ, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, DJe 5.11.2008. 7. Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes. **(STJ - EDcl no AgRg no**

**Ag: 1043396 RJ 2008/0089160-1, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 05/10/2010, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 15/10/2010)**

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. EMPRESA CONTRATANTE. ART. 31 DA LEI N. 8.212/91. SOLIDARIEDADE. REDAÇÃO ANTERIOR À LEI N. 9.711/87 QUE ESTABELECEU A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO / AFERIÇÃO INDIRETA APENAS A PARTIR DA CONTABILIDADE DA EMPRESA CONTRATANTE (DEVEDORA SOLIDÁRIA). ART. 33, § 6º, DA LEI N. 8.212/91 E 148 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. 1. O cerne da questão ora debatida é saber se o § 6º do art. 33 da Lei n. 8.212/91 podia ser aplicado ao contratante de mão de obra em relação aos fatos geradores anteriores à Lei n. 9.711/98, que conferiu nova redação ao art. 31 da Lei n. 8.212/91. 2. Não existindo para o contratante, antes da Lei n. 9.711/98, o dever de apurar e reter valores, não era permitido à Fazenda Pública utilizar-se da técnica do § 6º do art. 33 da Lei n. 8.212/91 para aferir indiretamente o montante devido a partir do exame da contabilidade da empresa contratante de mão de obra, sem antes buscar a apuração da base de cálculo e de eventuais pagamentos realizados na documentação do contribuinte (executor/cedente). Isso deveria ter ocorrido primeiramente em relação à contabilidade de quem tinha o dever de apurar e pagar o tributo, ou seja, a empresa cedente de mão de obra. 3. Sendo insuficiente a documentação da empresa contribuinte, seria possível ao órgão fazendário buscar na documentação de terceiros, tal como o contratante, os elementos necessários à estipulação do tributo devido mediante arbitramento (art. 148 do CTN). 4. Apenas a partir da Lei n. 9.711/98, quando a empresa contratante de mão de obra passou a ser responsável tributário, se tornou possível aplicar a técnica da aferição indireta do § 6º do art. 33 da Lei n. 8.212/91 diretamente em relação à sua contabilidade, porquanto passou a ela o dever de apurar e efetivar retenções em nome da empresa cedente. 5. Dessarte, não se está a negar a solidariedade entre a empresa contratante e a cedente de mão de obra antes da Lei n. 9.711/98. O óbice à cobrança intentada pela Fazenda Pública é a forma utilizada para apurar o crédito tributário, porquanto se utilizou da aferição indireta a partir do exame da contabilidade do devedor solidário apenas, deixando de buscar os elementos necessários junto à empresa cedente (contribuinte). 6. "(...) a responsabilidade solidária de que tratava o referido artigo 31 da Lei 8.112/91, com a redação da época, não dispensava a existência de regular constituição do crédito tributário, que não poderia ser feita mediante a aferição indireta nas contas da tomadora dos serviços." (REsp 727.183/SE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 18/05/2009) 7. Agravo regimental não provido. **(STJ - AgRg no REsp: 840179 SE 2006/0085790-7, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 09/03/2010, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 24/03/2010)**

Depreende-se, pois, que apenas a partir da Lei n° 9.711/98, quando a empresa contratante de mão-de-obra passou a ser responsável tributário, se tornou possível aplicar a técnica

da aferição indireta do § 6º do art. 33 da Lei n. 8.212/91 diretamente em relação à sua contabilidade, porquanto passou competir a ela o dever de apurar e efetivar retenções em nome da empresa cedente.

Dessa forma, entendo pela procedência do pleito dos recorrentes, para reconhecer a improcedência do crédito tributário objeto do presente lançamento, eis que ausente pressuposto legal para a aferição indireta, nos termos em que reconhece a remansosa jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), sendo desnecessário tecer maiores considerações sobre os demais argumentos lançados em Recurso Voluntário.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER dos Recursos Voluntários para rejeitar as preliminares e, no mérito, DAR-LHES PROVIMENTO, a fim de reconhecer a improcedência do lançamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

### **VOTO VENCEDOR**

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Redator Designado.

Acompanho o voto do conselheiro Relator, rejeitando a preliminar de nulidade e considerando impertinente o pedido de exclusão da responsabilidade tributária dos responsáveis legais, sócios, diretores (Súmula CARF nº 88), bem como não acolhendo o pedido para a conversão do julgamento em diligência. Divirjo, contudo, em relação ao mérito.

Adentrando ao mérito pela alegação de impossibilidade de o lançamento prosperar sem a realização das diligências determinadas no Acórdão proferido pelo CRPS, decisão a invocar o Parecer CJ/MPAS nº 2.376, de 2000, temos de ponderar que a NFLD não foi anulada, tendo o CRPS se limitado a determinar diligência na esfera do contencioso administrativo de primeira instância para que fossem adotadas cautelas mínimas de auditoria fiscal previdenciária para evitar duplicidade de exação tendo por base a mesma dívida, sob o fundamento de responsabilidade solidária.

Em atendimento ao determinado no Acórdão do CRPS, foram realizadas pesquisas nos sistemas informatizados da Receita Federal, sendo analisadas as informações disponíveis relativas à empresa contratada constatando-se que não houve ação fiscal com exame de contabilidade, englobando o período referente ao lançamento em pauta, bem como constatado que a empresa não aderiu ao parcelamento especial da Lei nº 9964/2000 – REFIS, assim como ao parcelamento especial da Lei nº 10684/2003 – PAES.

O Acórdão de Recurso Voluntário que anula a decisão de primeira instância e muito menos o Acórdão de Pedido de Revisão que não o conhece não têm o poder de criar norma jurídica individual condicional acerca da apreciação do resultado da diligência a ser empreendida pela autoridade julgadora de primeira instância, ou seja, acerca dos desdobramentos da diligência empreendida na apreciação da lide, sob pena de supressão de instância e de indevida ingerência na atividade jurisdicional administrativa do julgador de primeira instância.

Os litigantes foram intimados a se manifestar do resultado da diligência e poderiam ter apresentado a prova documental contábil a demonstrar a insubsistência do lançamento. Portanto, o exercício do amplo direito de defesa e do contraditório foram observados no presente processo administrativo fiscal, tendo sido assegurado tanto à responsável solidária quanto à contribuinte a oportunidade de apresentar alegações e provas, inclusive contábeis.

Ao prolatar sua decisão, a autoridade julgadora de primeira instância se deu por satisfeita com o resultado da diligência e adentrou ao exame de mérito alinhando-se ao entendimento veiculado no Enunciado 30 do CRPS. Ao agir assim, o julgador de primeira instância não aplicou retroativamente uma norma material de direito tributário e nem uma nova interpretação de norma administrativa, mas simplesmente deu ao processo não definitivamente julgado a solução que considerava pertinente em face da legislação tributária de regência.

A invocação de um Enunciado ou a filiação a um entendimento jurisprudencial cristalizado em Enunciado, ainda que o Enunciado não seja citado, é perfeitamente possível e mesmo que o Enunciado seja editado posteriormente à ocorrência dos fatos geradores. Nesse sentido, temos a seguinte ementa:

Acórdão nº 2402-005.546, de 18 de janeiro de 2017.

ENUNCIADO N.º 30 DO CRPS. APLICABILIDADE O entendimento do Enunciado n.º 30 do CRPS pode ser aplicado nos julgamentos de processos administrativos fiscais realizados após a sua edição, independentemente dos fatos geradores se referirem a período anterior a esse momento.

Em julgamentos anteriores, também referentes ao art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação da Lei nº 9.528, de 1997, tendo o presente colegiado composição diversa, aplicou-se de forma unânime a inteligência veiculada no Enunciado nº 30 do CRPS, como ilustra a seguinte ementa:

Acórdão nº 2401-005.324, de 07/03/2018, Relator Rayd Santana Ferreira.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. Período de apuração: 01/11/1998 a 31/12/1998 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. BENEFÍCIO DE ORDEM. INEXISTÊNCIA. ENUNCIADO N° 30 DO CRPS.

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.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO CONTRATANTE.

O contratante de qualquer serviço executado mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes da Lei de Custeio da Seguridade Social, em relação aos serviços prestados, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem. Art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.032/95.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ELISÃO. INOCORRÊNCIA.

A responsabilidade solidária do contratante com o executor de serviços prestados mediante cessão de mão de obra 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.

Para os efeitos da elisão da solidariedade em tela, o cedente da mão de obra deve 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.

AFERIÇÃO INDIRETA Com a recusa ou apresentação deficiente de documentos a fiscalização promoverá o lançamento de ofício por arbitramento, inscrevendo as importâncias que reputar devidas, conforme respaldo no art. 33, §3º da Lei 8.212/91, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Adotou-se o entendimento de que, ao não exigir a documentação comprobatória do adimplemento das contribuições devidas pelo contratado, o contratante se sujeita, *ex lege*, automaticamente, à solidariedade pelo adimplemento das contribuições previdenciárias relativas aos serviços contratados, sendo cabível a aferição indireta pela não apresentação da documentação pertinente à contratada e ao contratante a demonstrar a elisão da responsabilidade solidária. Note-se que o fundamento da aferição indireta repousa no §3º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, e não em seu §6º. A legislação de regência, especificada no lançamento pela autoridade lançadora, não exige reintimação e nem vincula, diante da ausência do benefício de ordem e diante do ônus de produzir prova do adimplemento das contribuições para a elisão da responsabilidade, a validade da aferição indireta à intimação do contribuinte, sendo possível a intimação do responsável solidário. Além disso, no caso concreto, ambos foram intimados do lançamento e integram o presente processo administrativo fiscal, facultando-se à contribuinte oportunidade para demonstrar a regularidade no recolhimento de suas contribuições, inclusive com prova advinda de sua escrituração contábil.

Destarte, cabível a aplicação do Enunciado 30 do CRPS, devendo prevalecer 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.

A jurisprudência da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais espousa o entendimento em tela, sendo ilustrativo o Acórdão nº 9202-010.928, de 22 de agosto de 2023, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/05/1995 a 31/03/1998 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. APURAÇÃO PRÉVIA JUNTO AO PRESTADOR. DESNECESSIDADE. BENEFÍCIO DE ORDEM. INEXISTÊNCIA.

Em se tratando de responsabilidade solidária o Fisco tem a prerrogativa de constituir os créditos no tomador de serviços mesmo que não haja apuração prévia no prestador.

A responsabilidade solidária não comporta benefício de ordem. Não havendo comprovação, por parte do tomador, de que o prestador efetivou os recolhimentos devidos, a autoridade fiscal poderá efetuar o lançamento contra quaisquer dos solidários.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, negar-lhe provimento.

Não há violação do art. 142 do CTN, eis que é razoável se concluir pela existência do inadimplemento por parte do contribuinte na medida em que se demonstrou não ter sido a responsável solidária capaz de comprovar o adimplemento pela apresentação da documentação pertinente ao contribuinte e por não ter havido fiscalização na contribuinte com exame de contabilidade a englobar o período referente ao lançamento e nem parcelamento.

Portanto, efetuado o lançamento de ofício contra todos os devedores do tributo, ou seja, contra responsável tributário e contra contribuinte, o lançamento é válido, mesmo sem uma prévia fiscalização para apuração do não recolhimento das contribuições previdenciárias junto ao contribuinte, inclusive em razão de o processo administrativo fiscal possibilitar ao contribuinte a demonstração do adimplemento da obrigação, havendo constituição conjunta do crédito tributário em face de contribuinte e responsável, sem benefício de ordem. A prova apresentada, contudo, não tem o condão gerar conclusão favorável aos recorrentes.

A simples análise das disposições contratuais revela a configuração da cessão de mão-de-obra, tendo havido colocação contínua de pilotos e mecânicos e não apenas locação de helicópteros. Caracterizada a cessão de mão-de-obra, não prospera a alegação de não ser exigível a elaboração de folha específicas e vinculação dos recolhimentos. Nem mesmo os documentos de fls. 749/876 fazem prova favorável às alegações recursais, pois não se detecta sua correlação para com trabalhadores alocados na execução do contrato em questão, não tendo sido demonstrado quais trabalhadores o executaram, prova esta inclusive facilitada pela natureza das atividades executadas pelos trabalhares, pilotos e mecânicos de helicóptero (atividades que demandam uma série de controles inerentes ao seu desempenho).

A base de cálculo foi apurada segundo as disposições aplicáveis à aferição indireta, estando amparada pelo disposto no art. 33, §3º, da Lei nº 8.212, de 1991, merecendo reparo apenas a multa de mora aplicada, eis que deve ser limitada em face do advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991 (Parecer SEI Nº 11315/2020/ME, aprovado pelo Despacho nº 328/PGFN-ME, de 5 de novembro de 2020).

Isso posto, voto por CONHECER dos recursos voluntários, REJEITAR AS PRELIMINARES e, no mérito, DAR-LHES PROVIMENTO PARCIAL para aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro