



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.001560/2008-66
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-006.357 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de junho de 2020
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1997 a 31/10/1998

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, é fator essencial à configuração da 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento aos recursos voluntários.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

01- Adoto inicialmente como relatório a narrativa constante do V. Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ de (e- fls. 1.379/1.390) por sua precisão e as folhas dos documentos indicados no presente são referentes ao e-fls (documentos digitalizados):

“LANÇAMENTO

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização (NFLD DEBCAD 35.496.289-2 consolidado em 01/09/2002), no valor de R\$ 35.284,62; acrescidos de juros e multa, contra a empresa acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 32/35), refere-se às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa, dos segurados, e às destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, referentes às competências 12/1997 a 10/1998.

2. 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 I M COMÉRCIO E TERRAPLENAGEM LTDA - CNPJ 08.288.581/0001-10 em cumprimento ao contrato 161.2.043.95-4.

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

DA IMPUGNAÇÃO DA PETROBRAS

3. A PETROBRAS, notificada do lançamento em 25/09/2002 apresentou impugnação em 10/10/2002, através do instrumento de fls. 40/45, alegando, em síntese:

Da inexistência da “cessão de mão de obra”

3.1. que não houve serviço contínuo e nem os empregados ficaram à disposição da contratante, o contrato foi firmado para fins de realização de serviços determinados, jamais para fornecimento de mão de obra; portanto não ficou caracterizada a cessão de mão de obra;

3.2. o contrato em tela versou somente sobre uma prestação de serviços da empresa contratada para a impugnante, e ressalte-se, pelo prazo necessário para a consecução do objeto contratado;

3.3. o escopo da lei é abranger aqueles serviços de trato sucessivo, de prestação permanente, a mando do tomador. A lei quer abarcar os contratos em que o próprio serviço seja o seu objeto, e não meio para obtenção de um resultado diverso, os quais contam apenas com a supervisão do tomador de serviços, mas não com seu comando (e é esta a hipótese vertente);

3.4. assim a conclusão a que se chega, é que não pode ser imputada uma responsabilização solidária, levando-se em conta que o contrato que celebrou não foi de CESSÃO DE MÃO DE OBRA, de acordo com os termos da Lei;

3.5. mesmo que a autarquia vislumbrasse a existência de cessão de mão de obra, deveria a mesma fazer consignar na notificação o serviço realizado pela empresa contratada, permitindo o exercício da ampla defesa;

Da solidariedade

3.6. afirma o contribuinte que é inegável a previsão da solidariedade passiva na Lei, contudo, essa solidariedade pressupõe sempre a configuração da dívida ou da obrigação, a fim de que o credor possa imputá-la a um dos devedores solidários. Para que o

devedor solidário seja cobrado, faz-se necessário a declaração de existência da obrigação do devedor originário, e a constituição de sua liquidez;

3.7. deve-se proceder ao lançamento primeiro contra o contribuinte e, somente após, constituído o crédito contra o devedor principal é que, também o devedor solidário poderá ser cobrado;

3.8. inexistindo o lançamento contra a empresa devedora originária, capaz de conferir exigibilidade ao crédito tributário, não pode o INSS cobrar da Recorrente, pelo simples motivo de que a existência da obrigação dos devedores não se configurou;

3.9. certo é que o lançamento declara a obrigação, mas deve declará-la em face de todos os devedores reputados solidários;

3.10. a autarquia não apurou e não lançou o tributo contra os devedores principais, mas está louvando-se do direito de constituir o crédito apenas contra a impugnante, tomando uma atitude totalmente injurídica;

3.11. em relação à base de cálculo, cumpre destacar que a autarquia equivocadamente considerou o valor das notas fiscais como base de cálculo da contribuição, quando deveria fazê-lo somente sobre o montante dos salários, uma vez que embutidos no valor das notas fiscais ou da faturas, encontram-se diversos outros valores, que não se referem à folha de salários da empresa prestadora de serviços;

3.12. invoca a sua qualidade de ente integrante da administração pública indireta para concluir que, na presente exação, o governo postula o recebimento de crédito do próprio governo;

3.13. por fim, requer o cancelamento da notificação e protesta pela juntada de documentação superveniente.

DO ADITAMENTO

4. A PETROBRAS, apresentou aditamento em 03/09/2003, fls. 1.126, anexando a documentação de fls. 1.127/1.299.

DA IMPUGNAÇÃO DA PRESTADORA DE SERVIÇOS

5. A I M COMÉRCIO E TERRAPLENAGEM, notificada do lançamento, em 09/12/2002, fls. 52, apresentou impugnação em 23/12/2002, fls. 54/55, anexando documentos de fls. 58/1008.

DA DILIGÊNCIA

6. Diante da documentação apresentada, fls. 58/1008, os autos foram encaminhados à Junta Notificante, para apreciação, tendo-se concluído, em 23/06/2003, fl. 1.011, pela manutenção do débito:

“1. Informamos que após análise dos documentos anexados às fls.49 a 970, concluímos pela não alteração do débito lavrado.

2. O débito em questão refere-se ao contrato 161.2.043.95-4, sendo o período do débito de 12/97 a 10/98. Anexaram ao processo GRPS's e Folhas de Pagamentos, porém estes documentos se encontram vinculados aos contratos 161.2.074.97-1 ou 161.2.088.96-8, abrangendo inclusive competências que não fazem parte do débito.

3. Pelo exposto, a documentação anexada nada tem haver com o contrato em questão e conseqüentemente com o débito, persistindo este integralmente.

4. Ao Serviço de Análise de Defesas e Recursos para prosseguimento.”

DO JULGAMENTO E RECURSO

7. O Lançamento foi julgado PROCEDENTE através da Decisão-Notificação n.º 17.401.4/0772/2003, de 26/08/2003, fls. 1.013/1.018. Devidamente notificada a PETROBRAS em 04/09/2003 (fl. 1.019) e a J M COMÉRCIO E TERRAPLENAGEM LTDA notificada em 19/09/2003 (fl. 1.020).

8. A PETROBRAS apresentou Recurso ao Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, em 30/09/2003 (fls. 1.023/1.027). A empresa contratada não apresentou recurso.

DAS CONTRA-RAZÕES

9. Após a elaboração das Contra-Razões, às fls. 1.032/1.034, o processo foi encaminhado ao CRPS.

10. A 2ª Câmara de Julgamento do CRPS, através Acórdão 0001111, de 28/06/2004 (fls. 1.036/1.044), decidiu anular a Decisão Notificação – DN, por maioria, determinando que o INSS apresentasse elementos, com base na contabilidade do contribuinte, que justificasse o procedimento adotado, verificasse, portanto, a existência do crédito lançado na contabilidade do contribuinte prestador de serviços.

11. Inconformada com a Decisão, considerando que não houve vício insanável que acarretasse a nulidade da DN, O INSS interpôs Pedido de Revisão do Acórdão (fls. 1.046/1.050).

12. As empresas interessadas foram devidamente comunicadas do Acórdão assim como do Pedido de Revisão (fls. 1.051 e fls. 1.052), sendo concedido às mesmas, prazo para manifestação, o que acarretou o pronunciamento da PETROBRAS em 25/10/2004 (fls. 1.055/1.058).

13. O Pedido de Revisão NÃO FOI CONHECIDO pela 2ª Câmara de Julgamento, conforme Acórdão n.º 0000690, de 27/05/2005, sob a alegação de que divergência de entendimento não é causa para revisão de julgados deste conselho (fls. 1.062/1.065).

DO REINÍCIO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

14. 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.

15. 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, caso contrário, permanece a lavratura do mesmo.

16. Em atendimento ao determinado no Acórdão do CRPS 0001111, de 28/06/2004, o Auditor Fiscal efetuou pesquisas nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal - SRFB, fls. 1.071, 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, e que a empresa não aderiu ao parcelamento especial da Lei n.º 9.964/2000 – REFIS, fls. 1.093, assim como ao parcelamento especial da lei n.º 10684/2003 – PAES.

17. Assim sendo, a Petrobras e a prestadora de serviços foram notificadas do Resultado da Diligência de 17/01/2008, fls. 1.094, assim como da reabertura do prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, através da INTIMAÇÃO n.º 1262/2010 (Petrobrás – fls. 1.100) em 07/12/2010, fls. 1.102 e, através do edital (J M Comércio e Terraplanagem) publicado no Diário Oficial da União em 28/05/2012, fls. 1.110, entretanto não se manifestaram.”

3 – A decisão de piso manteve em parte o lançamento conforme ementa abaixo indicada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1997 a 31/10/1998

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, é fator essencial à configuração da 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 n.º 3.048/99, c/c artigo 124, parágrafo único, do Código Tributário Nacional - Enunciado 30 do CRPS.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4 – A Petrobras e a prestadora IM Comércio de Terraplanagem Ltda., apresentaram Recurso Voluntário às fls. 1.398/1.412 e fls. 1.465/1.478 pugnando pelo cancelamento da autuação.

05 – Em sessão dessa C. Turma de 05/02/2018 foi dado provimento ao recurso, por maioria em Ac. 2201-004.077 de minha relatoria assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1997 a 31/10/1998

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO CONTRATANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE QUE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OCORREU MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA

É dever do Fisco, sob pena de ocorrência de vício material, a comprovação de que houve a prestação de serviço mediante cessão de mão de obra, para que haja responsabilidade solidária entre o contratante e o prestador de serviços pelas obrigações decorrentes da Lei de Custeio da Seguridade Social, não se aplicando, em qualquer

hipótese, o benefício de ordem. Art. 31 da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.032/95.

06 – Após, a PGFN através de Recurso Especial às fls. 1.582/1.600 em decisão de 29/01/2019 a C. Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF por maioria de votos conforme Ac. 9202-007.462 de fls. 1.692/1.703 complementado pelo Acórdão 9202-007.977 de Embargos de Declaração de fls. 1.708/1.712 reformou o V. Acórdão prolatado por essa C. Turma, conforme abaixo ementado .

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1997 a 31/10/1998

DECISÕES DE SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. AUSÊNCIA DE RECURSO. DEFINITIVIDADE.

São definitivas as decisões de segunda instância das quais não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição.

RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA. MANUTENÇÃO DOS FUNDAMENTOS DA AUTUAÇÃO. INOCORRÊNCIA DE INOVAÇÃO.

Não há que se falar em inovação quando os esclarecimentos prestados pela Fiscalização em virtude de diligência demandada pelos órgãos de julgamento administrativos prestam-se exclusivamente a esclarecer dúvidas por eles suscitadas, sem que tenham ocorrido alterações nos fundamentos jurídicos do lançamentos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1997 a 31/10/1998

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL.

Tendo sido julgada e afastada a questão preliminar de mérito pela turma ordinária, necessário o retorno dos autos para análise das demais questões de mérito.

No caso em apreço, não houve o devido registro de retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário. O que restou sanado por meio da análise dos embargos.

07 – Portanto, afastada a preliminar de nulidade do lançamento por vício material, no julgamento do V. Acórdão anterior, resta a essa C. Turma tratar das demais matérias suscitadas em recurso voluntário pelos contribuintes.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, Relator.

08 - Conheço dos recursos por estarem presentes as condições de admissibilidade.

09 – Quanto ao recurso voluntário do prestador J M COMÉRCIO E TERRAPLENAGEM LTDA de fls. 1.465/1.477, conheço apenas em parte da matéria tratada na forma do art. 17 do Decreto 70.235/72, uma vez que os temas debatidos sobre *incorreção da base de cálculo, falta de elementos que justifiquem o procedimento fiscal e o caráter confiscatório da multa aplicada*, por não terem sido objeto de defesa às fls. 54/57, limitando-se na época a juntar apenas os recolhimentos dos segurados empregados alocados no serviço contratado na tomadora Petrobrás.

10 – Quanto a parte conhecida do recurso em relação ao seu item III itens 11 a 15 sob o tópico *do correto recolhimento das contribuições sociais*, verifico que de acordo com a informação da fiscalização de fls. 1.011 após a juntada da defesa de ambos recorrentes, houve a seguinte manifestação:

NFLD N ° 35.496.289-2

1. Informamos que após análise dos documentos anexados às fls.49 a 970, concluímos pela não alteração do débito lavrado.
2. O débito em questão refere-se ao contrato 161.2.043.95-4, sendo o período do débito de 12/97 a 10/98. Anexaram ao processo GRPS's e Folhas de Pagamentos, porém estes documentos se encontram vinculados aos contratos 161.2.074.97-1 ou 161.2.088.96-8, abrangendo inclusive competências que não fazem parte do débito.
3. Pelo exposto, a documentação anexada nada tem haver com o contrato em questão e conseqüentemente com o débito, persistindo este integralmente.
4. Ao Serviço de Análise de Defesas e Recursos para prosseguimento.

11 – Por seu turno, o recorrente não conseguiu durante o processo infirmar a manifestação fiscal em relação a esse tópico e portanto, diante do seu ônus probatório, nego provimento ao seu recurso na parte conhecida.

12 – Em relação ao recurso da tomadora de fls. 1.398/1.412 inicio o julgamento conjunto em relação aos tópicos ***Da inexistência da “cessão de mão obra”; da solidariedade:***

13 – No mérito propriamente dito, entendo que melhor sorte não socorre o contribuinte, pois em relação a matéria da solidariedade não há maiores questionamentos recursais quanto aos fundamentos da decisão de piso que nessa parte as adoto como razões de decidir, *verbis*:

Da cessão de mão-de-obra

19. Alega a interessada que, ao contrário do que afirma a fiscalização, o tipo de serviço prestado não teria os pressupostos de serviços com cessão de mão de obra.

Conforme § 2º do artigo 31 da Lei nº 8.212/1991, vigente à época dos fatos geradores em questão:

Exclusivamente para os fins desta lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com as atividades normais da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação dada pela Lei 9.528, de 10/12/97)

20. É evidente que tipo de serviço, descrito no item 5, do Relatório Fiscal, em cumprimento ao contrato n.º 161.2.043.95-4, ou seja, locação de tratores para serviços, tais como acesso aos poços, aterramento de diques e auxílio aos DTM das sondas na área de Mossoró/RN, devido à sua natureza de manuseio de tratores e serviços de terraplenagem, demandou tempo do pessoal contratado para tal, e isto caracteriza a colocação da mão de obra à disposição da Petrobrás, como também a continuidade dos serviços prestados, considerando a definição de serviços contínuos, como sendo "aqueles que se constituem em necessidade permanente do contratante, serviços repetitivos, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que realizados de forma intermitente".

21. Destarte, torna-se despropositada a tese de inoccorrência de serviço contínuo, e da tentativa de provar que os empregados não ficaram à disposição da contratante para descaracterizar a cessão de mão de obra.

Da solidariedade

22. A fiscalização não lançou sobre o mesmo fato gerador, duas NFLD, uma contra o contribuinte e outra contra o responsável, mas sim uma única NFLD, cuja ciência foi dada aos dois interessados, no caso a PETROBRAS e à empresa prestadora dos serviços, respeitando desta maneira, os itens 26 e 27 do Parecer CJ/MPAS n.º 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.

23. Importante mencionar que em nenhum momento ficou comprovado nos autos que houve o pagamento do crédito nem pela impugnante e nem pela empresa prestadora de serviços.

24. Cabe ao fisco o ônus probatório do fato gerador, e à impugnante a prova dos elementos extintivos de sua obrigação, como o pagamento, a teor do artigo 333, do Código de Processo Civil. Assim, a prova do pagamento é ônus da impugnante, não do fisco:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

25. Não basta, portanto, a mera alegação de que os tributos foram pagos. **A empresa tomadora, no caso, a PETROBRAS, deve, efetivamente, comprovar o pagamento das contribuições devidas, pela anexação ao processo das guias de pagamento, que deveria ter exigido do executor no momento oportuno, conforme artigo 31 da Lei**

**8.212/1991, com a redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores:
(negrito do original)**

Art. 31. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta Lei, em relação aos serviços prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem. (Redação dada pela Lei 9.528, de 10/12/97)

(...)

26. É também neste sentido a jurisprudência, a exemplo de recente julgamento do STJ, publicado no DJe 21/02/2011, de lavra do Ministro Luiz Fux, no REsp 719350/SC - RECURSO ESPECIAL 2005/0012879-0, a respeito do art. 31 da Lei nº 8.212/1991:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FORNECEDOR/CEDENTE DE MÃO-DE-OBRA X TOMADOR/CESSIONÁRIO DE MÃO-DE-OBRA. ARTIGO 31, DA LEI 8.212/91. PERÍODO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI 9.711/98 (RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA). PERÍODO POSTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI 9.711/98 (RESPONSABILIDADE PESSOAL DO TOMADOR DO SERVIÇO). RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 1.131.047/MA). AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. ARTIGO 148, DO CTN, C/C ARTIGO 33, § 6º, DA LEI 8.212/91.

PROCEDIMENTO REGULADO POR ORDEM DE SERVIÇO. LEGALIDADE. TAXA SELIC. APLICAÇÃO AOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS PAGOS A DESTEMPO. LEI 9.065/95.

(...)

4. Destarte, remanesce a análise da insurgência especial atinente à responsabilidade tributária do tomador/cessionário de mão-de-obra no que concerne às contribuições previdenciárias cujos fatos imponíveis ocorreram entre janeiro de 1996 e janeiro de 1999, à luz dos disposto no artigo 31, da Lei 8.212/91.

5. Com efeito, o sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, a quem incumbe o dever jurídico de adimplir a prestação pecuniária equivalente ao tributo.

6. À luz do artigo 121, do CTN, tanto o contribuinte, quanto o responsável podem figurar como sujeito passivo da obrigação tributária principal.

7. O contribuinte (também denominado, na doutrina, de sujeito passivo direto, devedor direto ou destinatário legal tributário) tem relação causal, direta e pessoal com o pressuposto de fato que origina a obrigação tributária (artigo 121, I, do CTN), ao passo que o responsável tributário (por alguns chamado sujeito passivo indireto

ou devedor indireto) não apresenta liame direto e pessoal com o fato jurídico tributário, decorrendo o dever jurídico de previsão legal (artigo 121, II, do CTN).

(...)

11. Acerca da obrigação tributária solidária, forçoso ressaltar que é de sua essência a unicidade da relação jurídica tributária em seu pólo passivo, o que autoriza a autoridade administrativa a direcionar-se contra qualquer um dos coobrigados (contribuintes entre si, responsáveis entre si, ou contribuinte e responsável), que responderá in totum et totaliter pelo débito fiscal.

(...)

26. Conseqüentemente, os créditos tributários ora exigíveis (cujos fatos impositivos ocorreram entre janeiro de 1996 e janeiro de 1999) subsumem-se ao regime legal anterior à vigência das alterações introduzidas pela Lei 9.711/98, razão pela qual sobressai a responsabilidade tributária solidária do cessionário da mão-de-obra no período, o que facultava ao ente previdenciário eleger o sujeito passivo da obrigação tributária entre os respectivos co-obrigados, observada, entre outras, a possibilidade de o cessionário elidir sua responsabilidade acaso demonstrasse que o cedente comprovara o recolhimento prévio das contribuições sociais pertinentes (mediante cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento), quando da quitação da nota fiscal ou da fatura correspondente aos serviços executados.

27. Os artigos 136 e 137, do CTN (que versam sobre a responsabilidade tributária por infrações à legislação tributária), não conflitam com a responsabilidade tributária solidária instituída pela Lei 8.212/91 (com base no artigo 128, do mesmo código), máxime tendo em vista a conexão entre o nascimento da obrigação tributária solidária do cessionário e o descumprimento de seu dever de fiscalização da prestação pecuniária que deveria ter sido adimplida pelo cedente.

28. In casu, restou assente na origem que: "O que se observa no caso em tela é que a empresa impetrante, não tendo realizado as obrigações acessórias (§§ 3º e 4º, do art. 31, da Lei 8.212/91) relativas à fiscalização do pagamento das exações devidas pelas empresas que lhe prestavam serviços, não tomou ciência de que as mesmas não estavam cumprindo com suas obrigações perante o fisco. Deveria a apelante, para eximir-se da instituída responsabilidade solidária, ter-se acautelado com a comprovação do pagamento das contribuições previdenciárias pelas empresas contratadas. Tornou-se, assim, conforme disposição legal, responsável solidária pelo débito, vindo a ser executada pelo INSS.

(...)

Apuradas diferenças a menor no recolhimento da contribuição previdenciária, então, a autarquia poderia executar qualquer dos devedores, posto que cada um deles responde in totum pela obrigação. Movendo-se contra a impetrante ao lavrar as NFLD's, resta apenas o direito regressivo da apelante contra as empresas por ela contratadas, a fim de reaver, em ação própria, o montante que não era de sua responsabilidade. Destarte, ante o entendimento acima exposto, descabida qualquer alegação de impossibilidade de penalização por irregularidades cometidas pela empresa cedente de serviço, vez que cabia à empresa cessionária a fiscalização, sua obrigação acessória. Não há qualquer mácula aos arts. 136 e 137, porque há disposição legal sobre a responsabilidade da empresa apelante."

29. Outrossim, a Administração Tributária pode proceder à aferição indireta ou arbitramento da base impositiva do tributo, nas hipóteses enumeradas no artigo 148, do CTN, *verbis*:

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

30. O artigo 33, § 6º, da Lei 8.212/91, determina que, "se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário".

31. Destarte, a ausência de documentação que reflita, de maneira idônea, a realidade dos fatos, autoriza a autoridade fiscal a proceder à aferição indireta das contribuições sociais devidas, desde que observados os princípios da finalidade da lei, da razoabilidade, da proporcionalidade e da capacidade contribuinte, sendo certo, ainda, que a expedição de Ordens de Serviço a fim de regular o procedimento de arbitramento da base de cálculo, autorizada pela lei ordinária, não caracteriza ofensa ao princípio da legalidade tributária estrita.

(...)

33. Recurso especial desprovido.

27. Desse modo, inexistindo comprovação de pagamento da dívida, pode ser constituído o crédito tributário em qualquer um dos devedores, em razão da solidariedade, visto que esta não comporta benefício de ordem."

14 - Mesmo que não fosse dessa forma, verifica-se que a legislação de regência na época do lançamento previa de forma expressa a inexistência de benefício de ordem, tal qual o contribuinte requer que seja considerado, contudo, no caso em tela, havia previsão legal para o Fisco exigir o total do crédito constituído da empresa contratante, a teor do artigo 124, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966).

15 - A contratação de prestador mediante cessão de mão de obra, na época dos fatos que não restaram decaídos, ensejava a solidariedade do contratante para com as contribuições previdenciárias incidentes sobre a mão de obra aplicada, nos termos do art. 31 da Lei 8.212/1991, sem benefício de ordem.

16 - No que interessa ao presente processo, tem-se que a responsabilidade tributária solidária exsurge quando o responsável é chamado para adimplir o crédito tributário concomitantemente com o contribuinte, arcando, independentemente deste, com o pagamento integral do crédito tributário.

17 - O art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172/1966, define como devedores solidários:

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. (g.n.)

18 – De acordo com a previsão do inciso II do preceptivo legal acima citado, ocorre a solidariedade quando a lei expressamente designa os sujeitos que irão responder pela obrigação tributária. Neste caso, é necessária a previsão em lei, e isso foi disciplinado pelo art. 31 da Lei 8.212/1991 vigente na época, *verbis*:

Art. 31. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta Lei, em relação aos serviços prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23, **não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). Grifei**

19 – Em relação ao fato de ter sido lançado por aferição indireta, apesar de questionar a forma como lançado o crédito às (fls. 34/35) do relatório fiscal abaixo reproduzido, há o fundamento para tal mister sendo que o contribuinte não se desincumbiu do ônus probatório em afastar a metodologia aplicada e a forma como calculado o lançamento:

“10 - Assim, não tendo a empresa contratante e tomadora, ora fiscalizada, apresentado os documentos suficientes de modo a elidir a solidariedade; sendo a empresa contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra solidária com a empresa contratada e executora dos serviços contratados, pelo cumprimento das obrigações desta 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 nº 35.496.289-2.

11 - A empresa contratante deixou de apresentar os seguintes documentos: Cópia de Guias de Recolhimento e Folhas de Pagamento específicas.

12 - Os dados para o presente levantamento foram obtidos pela análise dos seguintes elementos: Contrato de Prestação de Serviço e respectivos Anexos, Aditivos do Contrato, Notas Fiscais/Faturas e respectivos Boletins de Medição de Serviços.

13 - Os parâmetros adotados para aferição do salário de contribuição foram estabelecidos por ato administrativo do Instituto Nacional do Seguro Social por força do preconizado no art. 33 da Lei nº 8.212/91 que a seguir transcrevemos parcialmente: "Ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11. " Assim, a regra estabelecida no item 7.2 da Ordem de Serviço INSS/DAF nº 83, de 13 de agosto de 1993, é a adoção de um percentual mínimo correspondente à atividade da empresa, no caso de 25 % (vinte e cinco por cento), como salário de contribuição, apurado sobre os valores contidos nas notas fiscais de serviços.

Tais parâmetros foram mantidos pela Ordem de Serviço INSS/DAF nº 176, de 05 de dezembro 1997, em seu item 11, que vigeu desde sua data de publicação até 01 de fevereiro de 1999. Ocorre que a partir 01/09/2002, início da vigência da INSTRUÇÃO NORMATIVA INSS/DC nº 070, DE 10 DE MAIO DE 2002, substancial alteração ocorreu na fixação dos percentuais mínimos correspondentes à mão-de-obra em serviços

de transporte de cargas e de passageiros, com a fixação de um percentual menor, de 20% (vinte por cento), conforme art. 65 deste ato administrativo, que foi o adotado na presente aferição.”

20 - No caso de aferição indireta do tributo a regra prevista no art. 33§§ 3º e 6º da Lei 8.212/91 guardam simetria com a previsão do lançamento por arbitramento do art. 148 do CTN, conforme STJ no AgRg no REsp 1175241/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/06/2010, DJe 06/08/2010

21 - A aferição indireta perpetrada pela autoridade tributária não obsta o direito do contribuinte de, em observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa, ilidir a presunção de legitimidade dos atos fiscais na constituição por arbitramento, cabendo-lhe o ônus probatório, sendo claro que o exercício dessa faculdade do contribuinte (de fazer prova, na fase judicial ou administrativa, para infirmar a presunção legitimamente considerada pela autoridade fiscal) não pode acarretar indevido prejuízo do Fisco (que, repita-se, agiu legitimamente, nas circunstâncias então apresentadas), nem pode privilegiar indevidamente o contribuinte (que, destaca-se, descumpriu sua obrigação acessória de manter escrituração regular de suas operações).

22 - Sobre o assunto leciona MISABEU DE ABREU MACHADO DERZI:

"O arbitramento, mediante processo regular, não é procedimento de lançamento especial. As modalidades de lançamento, previstas no Código Tributário Nacional, são apenas três: de ofício, com base em declaração do sujeito passivo ou de terceiros e por homologação. **O arbitramento, disciplinado no art. 148, é apenas técnica - inerente ao lançamento de ofício - para avaliação contraditória de preços, bens, serviços ou atos jurídicos, utilizável sempre que os documentos ou declarações do contribuinte sejam omissos ou não mereçam fé. Assim sendo, tanto nos tributos que deveriam ser lançados com base em declaração do contribuinte ou lançados por homologação, o art. 148 autoriza a Fazenda Pública a pôr de lado a escrita, os livros e demais informações prestados pelo sujeito passivo (havendo omissão, fraude ou simulação), para lançá-los de ofício. Sendo feito o lançamento de ofício ou a sua revisão nas hipóteses elencadas no art. 149 citado, poderá o Fisco servir-se da técnica do arbitramento, obedecidos os pressupostos e requisitos do art. 148, quais sejam:**

a) prévia desonestidade do sujeito passivo nas informações prestadas, abalando-se a crença nos dados por ele oferecidos, erro ou omissão na escrita que impossibilite sua consideração, tornando-a imprestável;

b) avaliação contraditória administrativa ou judicial de preços, bens, serviços ou atos jurídicos, em processo regular (devido processo legal);

c) utilização, pela Administração, de quaisquer meios probatórios, desde que razoáveis e assentados em presunções tecnicamente aceitáveis (preços estimados segundo o valor médio alcançado no mercado local daquele ramo industrial ou comercial - pauta de valores; ou índice de produção pautado em valores utilizados, em período anterior, no desempenho habitual da empresa-contribuinte que sofre o arbitramento, etc.

O arbitramento é remédio sancionante que viabiliza o lançamento, em face da imprestabilidade dos documentos e dados fornecidos pelo próprio contribuinte ou por terceiro legalmente obrigado a informar."

(In Comentários ao Código Tributário Nacional. Coord.: Carlos Valder do Nascimento.
Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 390/391.) Grifei

Conclusão

23 - Diante do exposto, conheço de ambos os recursos e no mérito **NEGO-LHES PROVIMENTO**, na forma da fundamentação acima.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso