



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.001572/2008-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-006.149 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de março de 2020
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1995 a 31/12/1998

SOLIDARIEDADE. ART. 31 LEI 8.212/91. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.

A contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta Lei, em relação aos serviços prestados, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(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. 1.064/1.079) 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 35.605.890-5 consolidado em 05/09/2003), no valor de R\$ 667.863,83 acrescidos de juros e multa, contra a empresa acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 50/53), 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 dos riscos ambientais do trabalho (a partir de 07/1997), referentes às competências: 05/1995 a 12/1998.

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 BJ SERVICES DO BRASIL LTDA – CNPJ 15.680.333/0001-86, em cumprimento ao contrato nº 161.7.755.93-4.

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 29/09/2003 apresentou impugnação em 14/10/2003, fls. 69, através do instrumento de fls. 70/76, alegando, em síntese:

Prejudicial - decadência

3.1. que ocorreu a decadência parcial do direito de constituição do crédito em análise, tendo em vista o decurso de prazo maior de cinco anos entre alguns dos pretensos fatos geradores do tributo e a notificação, sendo pacífico o entendimento do STJ de que a decadência em questão é regida pelo Código Tributário Nacional;

Da inexistência da “cessão de mão de obra”

3.2. 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;

3.3. 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;

3.4. 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);

3.5. 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;

3.6. mesmo que a autarquia vislumbasse 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, inclusive para pleitear uma redução do débito;

Da solidariedade

3.7. 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;

3.8. 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;

3.9. 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;

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

3.11. 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;

3.12. 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;

3.13. 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;

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

DO ADITAMENTO

4. A PETROBRAS, apresentou aditamento, fls. 501, anexando a documentação de fls. 502/808.

DA IMPUGNAÇÃO DA PRESTADORA DE SERVIÇOS

5. A BJ SERVICES DO BRASIL LTDA, notificada do lançamento, em 21/10/2003, AR fls. 67, apresentou impugnação em 05/11/2003, fls. 79/106, anexando documentos de fls. 108/491, e argumentando em síntese:

5.1. cumpre esclarecer que o contrato que dispõe acerca dos serviços prestados pela BJ SERVICES DO BRASIL à PETROBRAS, qual seja, o 105.2.040.93-0 (doc. 03), recebe em cada filial da ora impugnante uma numeração, a fim de diferenciar o local da prestação de serviço, razão pela qual, no presente caso, a fiscalização faz referência ao contrato nº 161.7.755.93-4 (doc. 04);

5.2. a imperfeição da aplicação do instituto da solidariedade exsurge da própria descrição do fato gerador da contribuição, quando informa da não comprovação pela empresa contratante do cumprimento das obrigações previdenciárias, através de guias e folhas de pagamento específicas dos segurados empregados alocados no serviço;

5.3. verifica-se a necessidade de fiscalização no estabelecimento da prestadora de serviços para averiguar o efetivo recolhimento, sob pena de sacrificar o princípio da verdade material;

5.4. o INSS transferiu ao particular suas obrigações, violando o art. 142 do CTN e vários princípios constitucionais e legais;

5.5. a Lei 9129/1995 alargou o conceito de cessão de mão de obra, extrapolando definições fixadas no Direito Civil e do Trabalho, constituindo afronta ao art. 110 do CTN;

5.6. na data da constituição do crédito, setembro/2003, já havia ocorrido a decadência do direito de a autarquia proceder ao lançamento, pois como se trata de tributo sujeito à homologação, aplica-se o art. 150, §4º do CTN, com prazo ininterrupto de cinco anos;

5.7. diante da abrangência do conceito de cessão de mão-de-obra trazido pela Lei nº 9129/1995, poderíamos concluir que qualquer serviço estaria incluído na definição, exsurto a primeira ilegalidade, por afronta ao art. 110 do CTN;

5.8. os serviços foram prestados de forma independente por pessoal especializado através de máquinas e tecnologia específicas desta, inexistindo a cessão de mão-de-obra;

5.9. além do que os serviços prestados à Petrobras, sem continuidade, relacionam-se à sua atividade fim, razão porque não se caracteriza a hipótese prevista no art. 31 da Lei 8212/91, na redação dada pela Lei 9129/1995;

5.10. a Ordem de Serviço 203/1999, em seu item 16, exclui vários serviços que jamais caracterizariam a cessão de mão-de-obra;

5.11. o art. 31 da Lei 8212/1991 elegeu como responsável pelo cumprimento da obrigação pessoa totalmente estranha ao fato gerador da obrigação, vulnerando o art. 128 do CTN;

5.12. o real conceito de responsável tributário deve ser alcançado através de interpretação sistemática dos arts. 121, II e 128 do CTN, concluindo que a terceira pessoa eleita há de estar vinculada ao fato gerador ou, em outras palavras, ter uma mínima relação material com a hipótese de incidência;

5.13. a relação entre o tomador e o prestador é puramente contratual, caracterizada pela execução de uma obrigação de fazer, não tendo o tomador nenhuma participação na relação laboral;

5.14. não está se alegando o benefício de ordem, mas apenas de se dar a real interpretação ao art. 110 do CTN, devendo ser notificadas ambas, prestadora e tomadora, desde que haja configurada a existência do débito tributário dentro das normas do CTN;

5.15. o fato gerador do tributo é a relação de emprego e o pagamento da remuneração, do qual o único devedor é o empregador, não fazendo o tomador de serviços parte desta relação, sendo responsável solidário na eventual hipótese de descumprimento da obrigação, e para tanto, deve ser verificado o inadimplemento do devedor;

5.16. não pode o INSS estabelecer base de cálculo mediante a aplicação de percentual sobre as notas fiscais de serviços, posto que a contribuição é calculada sobre salários só podendo incidir sobre remuneração a este título;

5.17. a obtenção da base de cálculo mediante elemento subsidiário só pode ocorrer por lei strictu sensu o que não ocorreu. O art. 33, §4º, da Lei 8212/1991 estabeleceu aferição indireta na hipótese de execução de obra de construção civil, o que não é o caso, e nada estabeleceu a respeito de base de cálculo, nem autorizou fosse fixada por decreto ou ato normativo menor;

5.18. o INSS não deveria, utilizando de sua atividade discricionária, autuar a Petrobras, sem se certificar da ausência de pagamento. Não obstante tal fato, a empresa está acostando ao feito cópias autenticadas de guias de recolhimento do estabelecimento de

Mossoró, esclarecendo que é inviável a elaboração de folhas de pagamento/guias de recolhimento distintas para cada empresa tomadora;

5.19. chega a constituir má-fé a exigência da elaboração dos referidos documentos, devendo o administrador, mesmo na atividade discricionária, utilizá-la com prudência e proporcionalidade para atender ao disposto no art. 37 caput da Constituição Federal.

DA DILIGÊNCIA

6. Diante da documentação apresentada, fls. 108/491 e 502/803, os autos foram encaminhados à Junta Notificante, para apreciação, tendo-se concluído, em 18/05/2004, fls. 811/812, pela manutenção do débito, tendo em vista que as impugnantes não lograram comprovar "...a distinção das GRPS (itens 2.V e 2.VIII) ao tomador do serviço ou às Notas Fiscais de Prestação dos Serviços oriundas do contrato nº 161.7.755.93-4". (sic)

7. Em pronunciamento, de fls. 815/817, o Serviço de Análise de Defesas e Recursos retornou o processo à junta fiscal para que esclarecesse se no período de vigência da Lei 9129/1995 (21.11.95 até 29.04.97), os serviços prestados pela BJ SERVICES DO BRASIL LTDA estavam relacionados à atividade fim da empresa contratante.

8. Em resposta, fls. 818/819, a auditoria fiscal esclarece que, ao contrário do que alega a empresa em sua defesa, a natureza da prestação dos serviços enquadra-se no conceito de cessão de mão-de-obra, uma vez que é prevista a manutenção de trabalhadores à disposição da contratante, em suas dependências, para a realização de serviços de natureza contínua, o que pode ser observado em diversas cláusulas do contrato. Outrossim, deixa claro que no período do débito, e consequentemente no período de vigência da Lei nº 9.129/1995, ou seja de 21/11/1995 a 29/04/1997, os serviços prestados pela empresa BJ SERVICES DO BRASIL LTDA não estavam relacionados à atividade fim da empresa Petrobras Petróleo Brasileiro S.A; tal fato pode ser constatado pelo objeto do contrato, ou seja, "prestação de serviços técnicos especializados de cimentação, restauração, estimulação e demais serviços constantes do Anexo B ..." em confronto com o disposto no Relatório Fiscal, de que a PETROBRAS PETRÓLEO BRASILEIRO S.A, "...é uma sociedade de economia mista, sob o controle da União e vinculada ao Ministério de Minas e Energias, cujo objeto é a pesquisa, a lavra, a refinação, o processamento e o transporte do petróleo e seus derivados".

DO JULGAMENTO E RECURSO

9. O Lançamento foi julgado PROCEDENTE através da Decisão-Notificação nº 17.401.4/0846/2004, de 19/10/2004, fls. 821/836. Devidamente notificada a PETROBRAS em 26/10/2004 (fls. 837) e a BJ SERVICES DO BRASIL LTDA notificada em 26/10/2004 (fls. 838).

10. A PETROBRAS apresentou Recurso ao Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, em 23/11/2004 (fls. 847/855). A empresa contratada não apresentou recurso.

DAS CONTRA-RAZÕES

11. Após a elaboração das Contra-Razões, às fls. 862/866, o processo foi encaminhado ao CRPS.

12. A 2ª Câmara de Julgamento do CRPS, através Acórdão 0000518, de 13/05/2005 (fls. 869/873), decidiu anular a Decisão Notificação – DN, por unanimidade, determinando que fosse verificado se a prestadora de serviços teve fiscalização total no período abrangido pela NFLD ou se aderiu ao REFIS, em período concomitante com o lançamento fiscal da NFLD em apreço, e concluiu que a existência de uma das situações, fiscalização total, ou adesão ao REFIS por si só já levaria à constatação da

improcedência da NFLD, pela ocorrência do "bis in idem", e que, caso não se verificasse nenhuma destas duas situações, deveria ser analisada a contabilidade da prestadora dos serviços para comprovar a regularidade de suas contribuições perante a Previdência Social, no período abrangido por esta NFLD, assegurando a existência do crédito imputado à Recorrente por solidariedade.

13. Inconformada com a Decisão, considerando que não houve vício insanável que acarretasse a nulidade da DN, a Secretaria da Receita Previdenciária interpôs Pedido de Revisão do Acórdão (fls. 875/879).

14. As empresas interessadas foram devidamente comunicadas do Acórdão assim como do Pedido de Revisão (fls. 880 e fls. 886), sendo concedido às mesmas, prazo para manifestação, o que acarretou o pronunciamento da PETROBRAS em 27/06/2005 (fls. 881/884).

15. O Pedido de Revisão NÃO FOI CONHECIDO pela 2ª Câmara de Julgamento, conforme Acórdão nº 0000049, de 31/01/2006, sob a alegação de que divergência de entendimento não é causa para revisão de julgados do CRPS (fls. 891/893).

DO REINÍCIO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

16. 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 nº 30, editado pela Resolução nº 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.

17. 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.

18. Em atendimento ao determinado no Acórdão do CRPS nº 0000518, de 13/05/2005 (fls. 869/873), o Auditor Fiscal efetuou pesquisas nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal - SRFB, fls. 922, 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 nº 9.964/2000 – REFIS, fls. 923, assim como ao parcelamento especial da lei nº 10684/2003 – PAES, fls. 924.

19. Assim sendo, a Petrobras e a prestadora de serviços foram notificadas do Resultado da Diligência de 17/01/2008, fls. 925, assim como da reabertura do prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, através da INTIMAÇÃO nº 770/2012 (Petrobrás – fls. 929) em 14/06/2012, fls. 931 e, através da INTIMAÇÃO nº 771/2012 (B J Services – fls. 930) em 15/06/2012, fls. 932, entretanto apenas a B J SERVICES DO BRASIL LTDA se manifestou (processo apensado nº 10010.006923/0712-93).

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1995 a 31/12/1998

DECADÊNCIA PARCIAL. OCORRÊNCIA.

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, 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.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

03 – Na ocasião a decisão da DRJ entendeu por reconhecer parcialmente da decadência com a aplicação da Súmula Vinculante nº 08 do E. STF restando apenas para o julgamento as competências de 09/1998 a 12/1998.

04 - A Petrobras apresentou Recurso Voluntário às fls. 1.087/1.105 pugnano 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: 01/05/1995 a 31/12/1998

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 nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.032/95.

06 – Após, a PGFN através de Recurso Especial às fls. 1.239/1.258 em decisão de 29/01/2019 a C. Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF por maioria de votos conforme Ac. 9202-007.463 de fls. 1.438/1.448 complementado pelo Acórdão 9202-007.978 de Embargos de Declaração de fls. 1.463/1.467 reformou o V. Acórdão prolatado por essa C. Turma, conforme abaixo ementado, respectivamente:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1995 a 31/12/1998

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: 01/05/1995 a 31/12/1998

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 pelo contribuinte.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, Relator.

08 - Conheço do recurso por estarem presentes as condições de admissibilidade.

09 – Restou o julgamento das competências de 09/1998 e 12/1998, sendo que eventuais matérias preliminares indicadas quanto a nulidade da NFLD, restaram superadas pela decisão da C. CSRF.

Reconhecimento da decadência parcial

10 – Nesse tópico que ora indefiro, a recorrente alega a necessidade de análise de decadência parcial, contudo, apenas indica “*o quanto exposto pela decisão de piso que já reconheceu parte da decadência,*” mas não faz pedido algum, apenas de forma genérica para “declarar extinto o crédito naquilo onde couber”.

11 – Afasto tal preliminar posto que correta a decisão da DRJ que reconheceu parte da decadência, e com a aplicação da regra mais benéfica ao contribuinte que foi pelo art. 150 § 4º do CTN, não havendo que se falar em decadência dos períodos que restam ainda a serem julgados.

Da inexistência da “cessão de mão obra”; da solidariedade; da mensuração da base de cálculo; da aferição indireta

12 – 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

28. No que diz respeito à alegação de que não ocorreu cessão de mão-de-obra, tal argumento não merece prosperar. Conforme § 2º do artigo 31 da Lei nº 8.212/1991, vigente à época dos fatos geradores em questão:

§2º Entende-se como cessão de mão-de-obra, a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou na de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos relacionados direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa, tais como construção civil, limpeza e conservação, manutenção, vigilância e outros, independentemente da natureza e forma de contratação. (Redação alterada pela Lei 9.032 de 28/04/1995)

§2º Entende-se como cessão de mão-de-obra, a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou na de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos não relacionados diretamente com as atividades normais da empresa, tais como construção civil, limpeza e conservação, manutenção, vigilância e outros, independentemente da natureza e forma de contratação. (Redação dada pela Lei 9129 de 20/11/1995 - vigência no período de 21.11.95 até 29.04.97)

§2º Exclusivamente para os fins desta lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com as atividades normais da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação alterada pela MP nº 1.523-7 de 30/04/1997, reeditada até a conversão na Lei 9.528, de 10/12/97)

29. Segundo o pronunciamento dos notificantes, fls. 818 e 819, **item 8.** acima, ao contrário do que quer parecer a interessada, a execução de serviços foi feita através de cessão de mão-de-obra, em cumprimento ao contrato nº 161.7.755.93-4 (105.2.040.93-0), fls. 137/293. Constata-se a contratação de pessoal técnico qualificado, para execução de serviços, em que a contratada deverá, conforme item 2.3.1.3, enviaar todos os esforços possíveis para que seja evitada a rotatividade do pessoal técnico, estando

evidenciado a execução de serviços de forma continuada e permanente, 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".

30. Mesmo no período em que não caberia lançamento por responsabilidade solidária, no caso de haver cessão de mão-de-obra na atividade fim da empresa contratante, verifica-se, conforme disposto no **item 8.** acima, a prestação de serviços acordada, tais como, cimentação, restauração, estimulação, limpeza industrial e outros, não está relacionada com a atividade fim da Petrobras. Destarte, torna-se despropositada a tese de inocorrência de cessão de mão-de-obra.

31. Na tentativa de afastar a ocorrência de outro pressuposto legal para a caracterização da cessão de mão-de-obra, a Petrobrás defende a tese de que os empregados não foram colocados à sua disposição. É inequívoco que, para a consecução do objeto, do referido contrato, deveria a prestadora executar os serviços utilizando empregados de seu próprio quadro de pessoal, que a ela permaneceriam subordinados. Também inequívoco é que, os empregados necessários à prestação dos serviços deveriam ser alocados no local especificado pela tomadora, onde deveriam permanecer à sua disposição, para dar cumprimento ao contrato celebrado. Não há que se confundir a alocação do pessoal à disposição da tomadora com a subordinação deles a ela, pressuposto a que a Lei não faz menção.

Da solidariedade

(...) omissis

35. 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)

(...)

36. 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 impositivos 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.

37. 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.”

13 - 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).

14 - 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.

15 - 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.

16 - 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.)

17 – 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**

18 – Em relação ao fato de ter sido lançado por aferição indireta, apesar de questionar a forma como lançado o crédito às (fls. 50/53) 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 35.605.890- 5.

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

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

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 40 % (quarenta 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 080, DE 27 DE AGOSTO DE 2002, vigente a partir de 01/09/2002. Entretanto, substancial alteração ocorreu na fixação dos percentuais mínimos correspondentes à mão-de-obra em serviços em que haja material fornecido para execução do serviço, desde que estabelecido contratualmente, ainda que não discriminado na nota fiscal, fatura ou recibo. Em tais casos o valor do serviço corresponderá, no mínimo, a 50% (cinquenta por cento) do valor bruto, representando a mão-de-obra, consequentemente, percentual nunca inferior a 20% (vinte por cento) do valor bruto, conforme art. 67 daquele ato administrativo, que foi o percentual adotado na aferição indireta.”

19 - 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

20 - 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).

21 - 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

22 - Diante do exposto, conheço do recurso e rejeitando as preliminares de decadência, no mérito NEGÓ-LHE PROVIMENTO, na forma da fundamentação acima.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso