



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.001573/2008-35
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-006.148 – 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 31/07/1996, 01/10/1996 a 31/10/1998

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. (507/521) por sua precisão e as folhas dos documentos indicados no presente são referentes ao e-fls (documentos digitalizados):

“DO LANÇAMENTO

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização (NFLD DEBCAD 35.605.906-5 consolidado em 05/09/2003), no valor de R\$ 277.646,05, acrescidos de juros e multa, contra a empresa acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 47/50), 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 05/1995 a 07/1996 e 10/1996 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 HELIVIA AERO TÁXI LTDA - CNPJ 15.818.545/0001-87, em cumprimento ao contrato 101.2.013.95-9.

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, através do instrumento de fls. 67/73, alegando em síntese:

Da Decadência

3.1. 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;

3.2. 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 a extinção do crédito onde couber;

Da inexistência da cessão de mão-de-obra

3.3. 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;

3.4. 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;

3.5. o contrato foi firmado para fins de realização de serviços determinados, jamais para fornecimento de mão-de-obra;

3.6. a lei quer abarcar os contratos em que o próprio serviço seja seu objeto e não meio para obtenção de um resultado diverso;

3.7. as hipóteses do artigo 219 do Decreto 3.048/99 devem ser interpretadas de acordo com o entendimento da Lei;

Da solidariedade

3.8. 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;

3.9. 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;

3.10. 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;

3.11. 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;

3.12. 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;

3.13. 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

3.14. 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;

3.15. 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;

3.16. o INSS transfere para a impugnante a fiscalização tributária sobre o contribuinte, e o impõe uma obrigação fora das hipóteses legais;

3.17. a Autarquia está realizando a cobrança de um ente da administração indireta Federal, postulando o governo o recebimento de crédito do próprio governo;

3.18. por fim, requer a juntada da documentação comprobatória anexa, com o conseqüente 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;

3.19. protesta pela juntada, a posteriori, de documentação superveniente.

DA IMPUGNAÇÃO – HELIVIA AERO TAXI LTDA

4. A contratada para execução dos serviços foi notificada em 22/10/2003 (fls. 64) e impetrou defesa em 11/11/2003, fls. 77/79, alegando em síntese que:

4.1. prestou os serviços à PETROBRAS através do contrato nº 101.2.013.95-9 nos termos do Código Brasileiro de Aeronáutica, transcrevendo os artigos 133 a 136 da Lei nº 7.565/86;

4.2. 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”;

4.3. 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”;

4.4. 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.

Do julgamento

5. O Lançamento foi julgado PROCEDENTE através da Decisão- Notificação nº 17.401.4/0418/2004, de 22/04/2004, fls. 109/116. Devidamente notificada a PETROBRAS em 07/05/2004 (fls. 117) e a prestadora dos serviços em 10/05/2004 (fls. 118).

Do recurso e do acórdão

6. Cientificadas da decisão, a empresa tomadora de serviços apresentou Recurso ao Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS, em 26/05/2004 (fls. 120/126). A empresa prestadora de serviços não apresentou Recurso.

7. O INSS apresentou Contra-Razões, às fls. 132/133, sendo o processo encaminhado ao CRPS, para julgamento.

8. Os membros da 2ª Câmara de Julgamento do CRPS, através do Acórdão 0001760, de 19/10/2004 (fls. 134//138), 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.

Do Pedido de Revisão do Acórdão

9. 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. 140/144).

10. 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. 147/150), a prestadora de serviços cientificada em 21/01/2005 (fls. 152), não se manifestou.

11. O Pedido de Revisão NÃO FOI CONHECIDO, pelos membros da 2ª Câmara de Julgamento, conforme Acórdão nº 0001046, de 09/08/2005, sob a alegação de “a recorrente limitou-se a discutir o que já havia sido devidamente analisado por esta CaJ” (fls. 156/158).

DO REINÍCIO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

12. Primeiramente cumpre esclarecer que, 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.

13. 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.

14. 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. 188).

15. 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 818/2012 (fls. 194) e a HELIVIA através da Intimação nº 1330/2015 (fls. 397/398), entretanto, apenas esta última se manifestou (fls. 442/459), no sentido de reiterar os termos da impugnação e pugnar pela nulidade da NFLD, ante a inobservância ao dever de fiscalizar a prestadora, bem como protestar pela juntada posterior de documentos.”

02 - A impugnação do contribuinte foi julgada improcedente de acordo com decisão da DRJ abaixo emendada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1995 a 31/07/1996, 01/10/1996 a 31/10/1998

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.

DO PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL. INDEFERIMENTO.

O momento para a produção de provas, no processo administrativo, é juntamente com a impugnação.

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 e a Helivia Aéreo Táxi apresentaram respectivamente Recurso Voluntário às fls. 532/565 e às fls. 614/636 pugnando pelo cancelamento da autuação.

05 – Em sessão dessa C. Turma de 05/02/2018 foi dado provimento ao recurso, por maioria em Ac. 2201-004.076 de minha relatoria assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1995 a 31/07/1996, 01/10/1996 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 nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.032/95.

06 – Após, a PGFN através de Recurso Especial às fls. 714/732 em decisão de 29/01/2019 a C. Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF por maioria de votos conforme Ac. 9202-007.464 de fls. 826/836 complementado pelo Acórdão 9202-007.979 de Embargos de Declaração de fls. 841/845 reformou o V. Acórdão prolatado por essa C. Turma, conforme abaixo ementado respectivamente:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1995 a 31/07/1996, 01/10/1996 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: 01/05/1995 a 31/07/1996, 01/10/1996 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, sendo esse o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, Relator.

08 - Conheço do recurso da recorrente, por estar presentes as condições de admissibilidade.

09 – Restou o julgamento das competências de 09/1998 e 10/1998, sendo que as matérias preliminares indicadas no recurso da tomadora Petrobrás quanto a preliminar de “nulidade da NFLD (ausência de requisitos legais mínimos)” e “da ilegalidade do denominado ‘reinício do contencioso administrativo’ – coisa julgada administrativa” restaram superadas pela decisão da C. CSRF.

10 – Para esses assuntos basta a análise das passagens do V. Acórdão da Turma *ad quem* para reconhecer que tais matérias foram superadas, pelos fundamentos do voto vencedor, *verbis*:

“De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 47/50), o lançamento fora efetuado com base no instituto da responsabilidade solidária em razão de serviços prestados mediante cessão de mão de obra, à luz o artigo 31 da Lei nº 8.212/1991, na redação anterior à Lei nº 9.711/1998), pela empresa HELIVIA AERO TÁXI LTDA.

Embora a autuação tenha sido julgada procedente pela Decisão Notificação – DN nº 17.401.4/0418/2004 (fls. 109/116), a 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS resolveu anular a decisão de primeira instância administrativa (Acórdão CRPS nº 1760/2004 – fls. 134/138) por entender necessária a verificação, pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, quanto a existência do crédito previdenciário junto ao prestador dos serviços. Vejamos o inteiro teor da ementa do referido julgado:

EMENTA. PREVIDENCIÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

É necessário que o INSS constate a existência do crédito previdenciário junto ao contribuinte (prestador de serviços).

Somente diante da não apresentação ou da apresentação deficiente (pelo prestador de serviços) da documentação contábil e trabalhista necessária a comprovar a extinção

da obrigação previdenciária, poderia o INSS arbitrar, junto ao responsável solidário, as contribuições que entender devidas.

Anulação da decisão notificação.

Nos termos do voto condutor da decisão do CRPS, o Instituto Nacional do Seguro Social deveria diligenciar junto à cessionária de mão-de-obra para verificar a existência do crédito tributário que se buscou imputar à responsável solidária, de forma a evitar cobrança em duplicidade de obrigações já adimplidas e justificar o procedimento adotado. Nos termos da decisão do CRPS:

Não foram trazidos aos autos evidências de qualquer procedimento fiscal tendente a verificar o descumprimento da obrigação principal pelo contribuinte (neste caso as empresas prestadoras de serviços mediante cessão de mão-de-obra).

A incompreensível omissão de procedimentos de auditoria estende-se aos casos de fiscalização total das empresas prestadoras de serviço ou de adesão destas ao REFIS, ou opção pelo SIMPLES;

situações trazidas a lume, com frequência, após o lançamento do crédito, na fase de defesa ou recursal.

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

A despeito do inconformismo da Secretaria da Receita Previdenciária, manifestado por meio do pedido de revisão de fls. 140/144, o CRPS não conheceu desse apelo, tendo mantido sua decisão, de conformidade com o Acórdão nº 1046/2006 (fls. 156/158).

Os autos foram remetidos à Fiscalização que, em atendimento à diligência demanda pelo Acórdão nº 1760/2004, emitiu a Informação Fiscal de fl. 188, noticiando que a prestadora de serviços, HELIVIA AERO TÁXI LTDA, fora regularmente notificada do lançamento, tendo inclusive apresentado impugnação específica (fls. 77/79). Além disso, nos termos da Informação Fiscal:

2 – Em atendimento ao contido na fl. 120, primeiro parágrafo, Efetuou-se pesquisa nos sistemas informatizados da SRFB

(CNAF/CFE), sendo analisadas as informações disponíveis relativas à empresa contratada prestadora dos serviços, e constatou-se não existir qualquer ação fiscal efetuada junto a esta.

3 – Procedeu-se a pesquisa no SISTEMA DE COBRANÇA – MF/RFB – verificando-se que a empresa não aderiu ao parcelamento especial da Lei n. 9964/2000 – REFIS – assim como, ao parcelamento especial da Lei no. 10684/2003PAES(fl 166).

Reaberto o contencioso, e tendo sido notificadas das informações prestadas pelo Fisco, com deferimento de prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, somente a prestadora de serviços, HELIVIA AERO TÁXI LTDA, apresentou manifestação reiterando os termos da peça impugnatória.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJO), por seu turno, considerou caracterizada a cessão de mão-de-obra, bem assim a responsabilidade solidária. Ainda segundo a DRJ/RJO, os documentos apresentados conjuntamente com as peças impugnatórias não se mostraram aptos a infirmar o lançamento.

Por essa razão, os apelos foram julgados procedentes em parte, somente para excluir do lançamento as competências atingidas pela decadência, em virtude da edição da Súmula Vinculante do STF nº 8.

Não obstante, o Colegiado a quo entendeu ser o lançamento nulo por vício material. Consoante consignado no Acórdão nº 2201004.076, “não houve nenhum vício na decisão recorrida e sim no lançamento”. Segundo se infere, “o comando do Colegiado foi no sentido da elaboração de novo relatório fiscal do qual constasse a comprovação da prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra além de elementos que permitissem a constituição do crédito por responsabilidade solidária do contratante”.

A decisão recorrida insurge-se ainda contra a Informação Fiscal (identificada no decisum como Relatório Fiscal Complementar), a qual teria representado “patente inovação”.

Na prática, de acordo com voto condutor do acórdão recorrido, estar-se-ia diante de um novo lançamento, “posto que a comprovação da ocorrência do fato gerador ensejador da obrigação tributária – no caso em tela a contratação de empresa prestadora de serviços mediante cessão de mão-de-obra – só restou comprovada por meio do mencionado relatório aditivo”.

Pois bem. Segundo se demonstrou acima, o juízo proferido pela 2ª Câmara de Julgamento do CRPS foi por anular a decisão de primeira instância administrativa, com vistas à adoção de providências tendentes a prevenir a exigência de contribuição em duplicidade. Tanto assim que o voto condutor do Acórdão 1760/2004 foi concluído da seguinte forma:

Vistos e relatados os presentes autos, em sessão realizada hoje, ACORDAM os membros da Segunda Câmara de Julgamento do CRPS, por Unanimidade em ANULAR A DECISÃO NOTIFICAÇÃO (DN), de acordo com o voto do(a) Relator(a) e sua fundamentação. (Grifou-se)

De se frisar que não somente a conclusão do voto, mas a ementa do aresto é, do mesmo modo, suficientemente clara no sentido de que a nulidade apontada pelo CRPS foi referente à decisão de primeira instância administrativa. Com a devida vênia, não há no julgado nenhum argumento que aponte no sentido de que a intenção daquele Colegiado teria sido de anular o lançamento, como se inferiu na decisão recorrida.

A despeito da afirmação de que a decisão do CRPS não tenha tido a melhor técnica possível, o fato é que não houve fundamentação, conclusão ou ainda acórdão determinando a anulação da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, mas sim a Decisão Notificação, com expressa determinação para que a Secretaria da Receita Previdenciária adotasse as providências relacionadas naquele decisum.

Além do que, o inciso II do art. 42 do Decreto 70.235/1972 é expresso no sentido de que, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal – PAF, sendo incabível a oposição de recurso ou tendo esgotado-se o prazo para sua interposição, as decisões administrativas de segunda instância tornam-se definitivas. Senão vejamos o teor do dispositivo:

Art. 42. São definitivas as decisões:

[...]

II de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

[...]

No caso concreto, não se tem notícias sobre a interposição de qualquer espécie de recurso pela Autuada questionando a anulação da Decisão Notificação ou pugnando

pela nulidade do lançamento, ou seja, a decisão materializada pelo Acórdão CRPS nº 1760/2004 tornou-se definitiva por inércia da Autuada e da prestadora de serviços, não sendo admissível qualquer questionamento a seu respeito na esfera administrativa. Assevere-se que a norma processual impossibilita a adoção de procedimentos tendentes a reverter decisões que tenham tornado-se imutáveis.

Reitere-se que o Sujeito Passivo, além de não haver questionado o acórdão do CRPS, defendeu a validade da decisão tal como proferida, por meio das contrarrazões de fls. 147/150. E mais, além de não ter apresentado qualquer manifestação em relação aos apontamentos expostos pelo Fisco quando notificada do resultado da diligência demandada pelo CRPS, de modo a complementar a peça impugnatória, por ocasião do recurso voluntário, não trouxe a Autuada (ou a prestadora de serviços) nenhum questionamento a respeito da validade do lançamento. De se esclarecer que a manifestação trazida aos autos pela prestadora de serviços em vista do resultado da diligência não faz referência aos efeitos da decisão do CRPS.

(....) Omissis

Por tudo o que até aqui se expôs, considero que se deva afastar as razões arguidas no aresto atacado, que redundou na alteração do resultado do julgamento proferido pelo CRPS por meio do Acórdão nº 1760/2004 (de anulação da Decisão Notificação para anulação do lançamento por vício material), tendo em vista que referida decisão há muito se tornou definitiva na esfera administrativa e que não houve manifestação alguma do Sujeito Passivo nesse sentido.

Outra questão erigida na decisão vergastada é de que Informação Fiscal resultante da diligência demandada pelo CRPS significaria inovação, isto é, novo lançamento.

Mais uma vez não vejo como concordar com tal argumento.

Compulsando o Relatório Fiscal, constata-se que a Fiscalização procedeu ao lançamento das contribuições com base, dentre outros, em contratos locação de helicópteros para transporte de pessoas e materiais designados pela empresa autuada, incluindo a mão-de-obra para a operação e manutenção das aeronaves, em observância ao art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN) e aos arts. 31 e 33 da Lei 8.212/1991.

Por outro lado, a Informação Fiscal resultante da diligência requerida pelo CRPS prestou-se tão-somente a esclarecer, com base em pesquisa realizada nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que a prestadora dos serviços contratados mediante cessão de mão-de-obra não foi submetida a procedimento fiscal com vistas à cobrança dos mesmos tributos exigidos da tomadora, bem assim não aderiu aos parcelamentos especiais da Lei nº 9.964/2000 – REFIS ou da Lei nº 10.684/2003 – PAES.

Aperceba-se que, ao revés do que restou consignado no acórdão guerreado, a providência adotada pelo Fisco não representou nenhuma inovação no lançamento, prestando-se exclusivamente a esclarecer que os créditos constituídos na tomadora de serviços não foram exigidos da cessionária de mão-de-obra ou por ela confessados. Aliás, esse procedimento visou justamente esclarecer uma preocupação externada no acórdão do CRPS, que anulou a Decisão Notificação nº 17.401.4/0418/2004, quanto a hipótese de exigência desses valores em duplicidade.

Por fim, não vejo como isso possa ter influenciado na verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, na determinação da matéria tributável, no cálculo do tributo devido ou ainda na identificação dos sujeitos passivos. Em outras palavras, não se está diante de infringência alguma ao art. 142 do CTN ou ainda ao art. 9º do Decreto nº 70.235/1972. Os fundamentos jurídicos que deram suporte à autuação, art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN) e arts. 31 e 33 da Lei 8.212/1991, permaneceram exatamente os mesmos, não se verificando qualquer tipo de inovação que pudesse dar

ensejo à verificação de fato imponente diverso daquele que fora evidenciado quando da autuação.”

11 – Portanto, tais preliminares de ambos os recursos restaram superadas pela decisão da C.CSRF.

Da decadência do crédito tributário

12 – A tomadora recorre alegando que o período ainda em discussão 09/1998 a 10/1998 estão decaídas, haja vista a ocorrência de novo lançamento conforme indicado assim em suas razões:

Somente em 17/01/2008 – conforme fls. 194 - a autoridade fiscal praticou novo ato tendente a cobrar/lançar a contribuição previdenciária discutida nos autos, nessa mesma data (17/01/2008) a recorrente teria sido intimada dessa diligência e tomado ciência que contra ela estava correndo novo prazo para apresentar impugnação para se defender do crédito tributário.

Em suma, somente em 17/01/2008 a autoridade administrativa praticou ato de cobrança contra a recorrente relativo a tributos cujos fatos geradores ocorreram em 05/1995 a 07/1996 e 10/1996 a 10/1998, portanto, 10 anos após o nascimento da obrigação tributária.

13 – Nesse tópico, diante da decisão da C. CSRF e seus fundamentos alhures demonstrado reconhecendo não tratar-se de novo lançamento, se afasta portanto o pedido de decadência do período ainda em questionamento, portanto nego provimento a esse ponto.

Da Violação do art. 149 do CTN impossibilidade de revisão do lançamento e da irretroatividade da aplicação do Enunciado 30 do CRPS – Processo Administrativo Fiscal – a rt. 2º, XIII da Lei 9.784/99; do descumprimento da Decisão do CRPS – Anulação da DN e realização de diligência fiscal suplementar e considerações jurídicas e normativas

14 – Outrossim, diante dos argumentos apresentados nos temas acima em recurso, entendo que todas foram, de forma reflexa decididas pela decisão da C. CSRF por tangenciarem a questão de novo lançamento do crédito tributário e portanto não serão objeto de análise recursal.

Da solidariedade, mensuração da base de cálculo e necessidade de diligências suplementares

15 – No mérito propriamente dito, entendo que melhor sorte não socorre a recorrente, 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

26. Contrariamente ao alegado pelas impugnantes, os termos do contrato, transcritos no Relatório Fiscal, demonstram que ficou caracterizada a cessão de mão-de-obra conforme definido no artigo 31, § 2º da Lei nº 8.212/1991, nas redações até a Lei nº 9.528/1997. A cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou na de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, independentemente da natureza e a forma de contratação.

Art. 31 (...)

§ 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 dada pela Lei 9.528, de 10/12/97)

27. Pelas informações do Relatório Fiscal, item 5, observa-se que a prestação dos serviços foi feita em cumprimento ao contrato nº 101.2.021.95-4, cujo objeto, Locação de helicóptero, modelo BO-105-CBS, com as características e equipamentos mencionados no item 3.1 (contrato), para transporte de pessoal e material designados pela PETROBRÁS. Ainda de acordo com o contrato, os profissionais que operavam os helicópteros eram da contratada, havia previsão de manutenção de no mínimo dois pilotos, por aeronave, na base de operações e de mecânicos para a manutenção das aeronaves, evidenciando que a execução dos serviços fora efetuada 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".

28. Também 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 dos objetos, dos referidos contratos, deveria a prestadora executar os serviços utilizando empregados de seu próprio quadro de pessoal, que a ela permaneceriam subordinados. Também inequívoco 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.

(...) omissis

Da solidariedade

(...) omissis

32. 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)

(...)

33. 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 lavar 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.

34. 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."

16 - 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).

17 - 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.

18 - 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.

19 - 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.)

20 – 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**

21 – Em relação ao fato de ter sido lançado por aferição indireta, apesar de questionar a forma como lançado o crédito às (fls. 47/50) 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 35.605.906- 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: Contrato de Prestação de Serviço; Boletins de Medição de Serviço; Notas Fiscais/Faturas 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 «o 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/D AF 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.”

22 - 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

23 - 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).

24 - 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

25 – Outrossim, não se deve confundir busca pela verdade material no julgamento do lançamento no processo administrativo com um novo lançamento do crédito tributário na forma como o contribuinte quer. Existem certos limites para isso. O que consta nas razões recursais do contribuinte são mais descontentamento com o resultado desfavorável do que com a necessidade útil de complementação das provas, sendo que, inclusive, tal fato foi tratado na decisão da C. CSRF:

Por outro lado, a Informação Fiscal resultante da diligência requerida pelo CRPS prestou-se tão somente a esclarecer, com base em pesquisa realizada nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que a prestadora dos serviços contratados mediante cessão de mão-de-obra não foi submetida a procedimento fiscal com vistas à cobrança dos mesmos tributos exigidos da tomadora, bem assim não aderiu aos parcelamentos especiais da Lei nº 9.964/2000 – REFIS ou da Lei nº 10.684/2003 – PAES.

26 – Na diligência realizada anteriormente e desde a época em que houve a interposição de recurso poderia o contribuinte trazer documentos de seu interesse, desde que justificados na forma do art. 16§ 4º do Decreto 70.235/72 para balizar seus argumentos, contudo, até o presente momento não houve nenhum tipo de juntada, inclusive as justificativas recursais para esse tópico são totalmente genéricas não indicando qual a sua necessidade e o resultado a que pretende para o deslinde do presente caso, além das já constantes dos autos.

Conclusão

27 - Diante do exposto, conheço do recurso e no mérito NEGO-LHE PROVIMENTO, na forma da fundamentação acima.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso