



**Processo nº** 18471.001706/2008-73  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-006.817 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de janeiro de 2020  
**Recorrente** PETROBRÁS - PETROLEO BRASILEIRO SA E OUTRO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/11/1995 a 31/12/1998

NULIDADE. COISA JULGADA ADMINISTRATIVA. NÃO CONFIGURAÇÃO.

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

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 colocação de trabalhadores à disposição do contratante, para a execução de serviços contínuos, em suas dependências, caracteriza 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 31 da Lei no 8.212/1991 e artigo 42 do Decreto nº 2.173/1997, c/c artigo 124, parágrafo único, do Código Tributário Nacional e Enunciado 30 do CRPS.

LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. VALIDADE.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em reconhecer a decadência até o período de 08/1998 (inclusive), vencidos os conselheiros Fernanda Melo Leal (relatora) e Wesley Rocha que a reconheceram até 09/1998; por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, vencidos os conselheiros Fernanda Melo Leal (relatora), Wesley Rocha e Juliana Marteli Fais Feriato, que a acataram. No mérito, por maioria de votos, por negar

provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Fernanda Melo Leal (relatora) e Wesley Rocha, que deram provimento. Designada para fazer o voto vencedor a conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Fernanda Melo Leal, Thiago Duca Amoni (suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente). Ausente temporariamente o conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa.

## Relatório

De acordo com o Relatório Fiscal, trata-se de crédito lançado pela fiscalização, contra a sociedade empresária identificada, consolidado em 05/09/2003, referente às competências de novembro de 1995 a dezembro de 2000 a novembro de 1998 através do Debcad nº 35.605.902-2, cujo valor original é de R\$266.170,35, a ser acrescido de juros e multa de mora. Refere-se às contribuições previdenciárias, parte patronal e parte segurados, não recolhidas à época própria. As contribuições foram apuradas com base no instituto da responsabilidade solidária, decorrente da execução de serviços de construção civil, de acordo com o artigo 31, da Lei no 8.212/1991, com redação vigente à época dos fatos geradores.

Informa o Auditor-Fiscal que a Petrobrás contratou a empresa Helivia Aero Táxi Ltda., CNPJ: 15.818.545/0001-87, contrato nº 01.2.034.95-8, para Locação de helicópteros - pequeno porte IRF, incluindo a tripulação. Regularmente intimada a Contratante não comprovou o cumprimento das obrigações da empresa contratada para com a Seguridade Social, ou seja, não houve a devida comprovação, através de guias de recolhimento específicas para a obra contratada, nem a apresentação de folhas de pagamentos específicas dos segurados empregados alocados na obra contratada;

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

A Petrobrás tomou ciência pessoalmente da lavratura do auto de infração em 29/09/2003 e a Helivia Aero Táxi Ltda, pela via postal em 22/10/2003 (AR fl. 63). Ambas

apresentaram impugnação: a Petrobrás em 14/10/2003; a Helivia em 11/11/2003, alegando, em síntese, que:

=> a impugnação é tempestiva; que ocorreu a decadência do direito de lançar o crédito; que não restou caracterizada a cessão de mão de obra, posto que não ocorreu a realização de serviço contínuo e tampouco a colocação de empregado à disposição da Contratante; que a Autoridade Autuante parte da presunção do não recolhimento das Contribuições Previdenciárias por parte da Contratada; que para a cobrança por solidariedade faz-se necessária a efetiva comprovação do crédito, ou seja, antes da cobrança do devedor solidário, deverá existir o lançamento contra o devedor original. Além disso refuta a base de cálculo utilizada na apuração do crédito, pois equivocadamente o Auditor-Fiscal considerou o valor das notas fiscais como a base de cálculo da contribuição, quando deveria fazê-lo somente sobre o montante dos salários. Sustentar não ser cabível o arbitramento, posto que a base de cálculo presumida foi criada por mera normatização interna do INSS, sem previsão legal. Que a autoridade administrativa não pode exigir o tributo simplesmente porque alega não ter o contribuinte originário cumprido a sua obrigação. É preciso aferi-la, demonstrar sua existência contra todos os devedores e quantificá-la.

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

A Petrobrás apresenta Recurso Voluntário reafirmando as teses apresentadas na impugnação. A Helivia não apresentou. Após a elaboração das Contra-Razões, o processo foi encaminhado ao CRPS.

Por meio do acórdão 1758/2004, da 2a CaJ do CRPS , decide-se pela anulação da Notificação n° 17.401.4/0417/2004, informando que faz-se necessária a constatação da existência do crédito previdenciário junto ao prestador de serviço. Somente diante da não apresentação ou 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.

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

Em face da manutenção da decisão da 2a CaJ do CRPS, expressa no Acórdão n 1758/2004, os autos foram devolvidos ao Serviço de Fiscalização para cumprimento das diligências determinadas pelo CRPS, dando reinício ao contencioso administrativo.

A Delegacia de Fiscalização da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro informa que em 17 de janeiro de 2008 efetuou pesquisas nos sistemas informatizados da RFB e constatou que NÃO houve fiscalização com exame de contabilidade na contratada englobando o período referente ao lançamento. Constatou ainda que a Contratada não aderiu ao parcelamento especial da Lei no 9.964/2000 - REFIS, nem ao parcelamento especial da Lei no 10.684/2003 – PAES. As contribuintes Petrobrás e Helivia foram cientificadas pela via postal do resultado da

diligência em 15/06/2012 e 19/06/2012, respectivamente, conforme documentos acostados às fls. 189/196. As contribuintes Petrobrás e Helivia não se manifestaram

A DRJ Rio de Janeiro, manifestou seu entendimento no sentido de que:

Com relação ao parcelamento, verificou que a Petrobrás não incluiu os créditos fiscais oriundos deste processo na consolidação.

Quanto à prejudicial de decadência, em consulta aos autos, constata-se que a Petrobrás tomou ciência pessoalmente da lavratura do auto de infração em 29/09/2003, e apresentou impugnação em 14/10/2003. A Helivia Aero Táxi Ltda foi cientificada pela via postal em 22/10/2003, e apresentou impugnação em 11/11/2003. A Delegacia de Fiscalização da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro - DEFIS RJ - informa, em 17 de janeiro de 2008, que efetuou pesquisas nos sistemas informatizados da RFB e constatou que NÃO houve fiscalização com exame de contabilidade na contratada englobando o período referente ao lançamento em pauta.

Tampouco a Contratada encontra-se participando do parcelamento do parcelamento especial da Lei no 9.964/2000 - REFIS - ou do parcelamento especial da Lei no 10.684/2003 - PAES. Consulta aos sistemas da RFB constata a existência de recolhimentos para o período fiscalizado no sistema de conta corrente da Contratante, logo, deverá ser aplicada a regra prevista no artigo 150, § 4º do CTN.

Levando-se em conta que para a Contratante, a ciência do lançamento ocorreu em 29/09/2003, e que as competências do crédito são: novembro de 1995 a dezembro de 1998, verifica-se a ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento em relação às competências de novembro de 1995 a agosto de 1998, devendo portanto o referido período ser excluído do lançamento, mantendo-se exigível apenas os valores apurados relativos às competências setembro a dezembro de 1998.

Já para a Contratada - Helivia Aero Táxi Ltda. - a ciência do lançamento ocorreu em 22/10/2003, portanto, em relação a esta, a parcela exigível do crédito tributário limita-se às competências outubro a dezembro de 1998.

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

Quanto à cessão de mão de obra, a Contratante alega que não restou caracterizada a cessão de mão-de-obra, posto que não ocorreu a realização de serviço contínuo e tampouco a colocação de empregado à disposição da Contratante. Da leitura do relatório fiscal, podemos constatar que a empresa não foi diligente na apresentação dos documentos solicitados, referentes à empresa prestadora de serviço, deixando de apresentar o contrato com ela celebrado com a descrição dos serviços contratados.

Dessa forma, ao deixar de apresentar o contrato de prestação de serviço, não deixa outra alternativa à fiscalização, a não ser a consideração dos serviços contratados de Locação de helicópteros - pequeno porte IRF, incluindo a tripulação, consoante notas fiscais, como sendo mediante cessão de mão-de-obra, na forma do § 2º do art. 31, da Lei 8.212/1991, redação vigente à época dos fatos geradores.

Portanto, tendo em vista que a autuada não pode ser beneficiada por sua própria omissão, corrobora os levantamentos realizados, com base na ausência ou deficiência de documentos disponibilizados pela autuada durante a auditoria fiscal, conforme disposto no art. 33, § 3º, da Lei 8.212/1991 (lançamento arbitrado). Observe-se que em sua impugnação, a contratada para execução dos serviços alega não estar caracterizada a cessão de mão-de-obra, motivo pelo qual não há que se aplicar a responsabilidade solidária imposta pelo art. 31 da Lei nº 8.212/91. Considerando as normas expostas, temos que o fretador é a HELIVIA e o afretador é a PETROBRÁS, sendo assim, as normas são cristalinas ao dispor que a prestadora dos serviços, in casu, o fretador colocará à disposição do afretador (PETROBRÁS) aeronave equipada e tripulada, ou seja, com o conjunto de pessoas que trabalham no avião.

A caracterização da cessão de mão-de-obra está perfeitamente demonstrada no item 5 do relatório fiscal, fls. 46/47, sendo desnecessária a transcrição daquele item do relatório. Outrossim, vale atentar, ainda, que as defendantess não trouxeram aos autos nenhum elemento de prova ou questão de fato que pudesse alterar o lançamento, ônus que lhes cabe conforme art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Quanto a solidariedade, prevista no art. 31 da Lei no 8.212/1991, pela execução de serviços mediante cessão de mão-de-obra, a forma de elisão da solidariedade vem expressa no § 3º e 4º do art. 31 da Lei nº 8.212/1991, redação vigente à época dos fatos geradores.

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

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

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

Cumpre esclarecer que, a legislação aplicável é aquela vigente por ocasião do lançamento fiscal, em respeito ao caput do art. 144 do CTN. Apenas no que diz respeito à forma de apuração da base imponível das contribuições, foi utilizada a Ordem de Serviço INSS/DAF nº 83, de 13 de agosto de 1993, que fundamentou os critérios de apuração do crédito tributário, que é a adoção de um percentual mínimo correspondente à atividade da empresa, no caso de 25% (vinte e cinco por cento), como salário de contribuição, apurado sobre os valores contidos nas notas fiscais de serviços.

Tais parâmetros foram mantidos pela Ordem de Serviço INSS/DAF nº 176, de 05 de dezembro 1997, em seu item 11, que vigeu desde sua data de publicação até 01 de fevereiro de 1999. 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.

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

Por fim, a contratada Helivia alega que cumpriu com as obrigações previdenciárias, e que mantém rigorosamente em dia os seus recolhimentos, entretanto não trouxe aos autos nenhum elemento de prova ou questão de fato que pudesse alterar o lançamento, ônus que lhe cabe conforme art. 33 da Lei nº 8.212/91 e art. 373, II, do CPC.

Por todo o arrazoado exposto, entende a DRJ que deve DAR PROVIMENTO PARCIAL À IMPUGNAÇÃO, DECLARANDO A DECADÊNCIA DO CRÉDITO EM RELAÇÃO ÀS COMPETÊNCIAS DE NOVEMBRO DE 1995 A AGOSTO DE 1998, E MANTER EM PARTE o crédito tributário exigido, consoante Discriminativo Analítico do Débito Retificado – DADR (fls. 525/531), no valor de R\$ 29.244,13, acrescidos de juros e multa, a serem calculados no ato do pagamento, devendo, em relação Helivia Aero Táxi Ltda, CNPJ: 15.818.545/0001-87, observar o disposto acima deste decisum.

Em sede de Recurso Voluntário, a Petrobrás levanta questiona a ausência de cessão de mão de obra, a ilegalidade de aplicação do método de aferição indireta, aduz que não houve constituição definitiva do crédito tributário, independente da questão do benefício de ordem e entendimento de solidariedade.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

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

**Preliminar – Nulidade - Coisa Julgada Administrativa**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Cumpre lembrar que lançamento é justamente o procedimento administrativo (ou ato administrativo) tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível, na dicção do art. 142 do CTN.

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

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

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

Conforme decisão de piso, o dies a quo para contagem do prazo de decadência, deve ser a data da lavratura do lançamento, que ocorreu em 05/09/2003, referente às competências de novembro de 1995 a dezembro de 1998.

A Petrobrás tomou ciência pessoalmente da lavratura do auto de infração em 29/09/2003, e apresentou impugnação em 14/10/2003. A Helivia Aero Táxi Ltda foi cientificada pela via postal em 22/10/2003, e apresentou impugnação em 11/11/2003.

Levando-se em conta que para a Contratante, a ciência do lançamento ocorreu em 29/09/2003, e que as competências do crédito são novembro de 1995 a dezembro de 1998, verifica-se a ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento em relação às competências de novembro de 1995 a agosto de 1998, devendo portanto o referido período ser excluído do lançamento, mantendo-se exigível apenas os valores apurados relativos às competências setembro a dezembro de 1998.

Já para a Contratada - Helivia Aero Táxi Ltda. - a ciência do lançamento ocorreu em 22/10/2003, portanto, em relação a esta, a parcela exigível do crédito tributário limita-se às competências outubro a dezembro de 1998.

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

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

### **Mérito – da cessão de mão de obra**

O sujeito passivo reafirma os fundamentos de sua defesa, sustentando a tese de que não teria havido cessão de mão de obra. Apresenta diversas informações e explanações para sustentar a ausência de cessão, a se iniciar pelo fato de que se trata de contrato de conservação e limpeza de poços.

Entretanto, a despeito do quanto defendido pela Petrobrás, a decisão de piso foi superficial nesta análise. Argumentou de logo que por ausência de documentação hábil, entende que deve ser considerado como um contrato de cessão, como se pudesse aplicar a presunção a estes casos.

Sendo assim, entendo, por mais um motivo, que deve ser anulada a decisão de piso por ausência de fundamentação quanto a defesa do contribuinte.

Sigo adiante na análise do mérito no caso de ser vencida

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

É importante frisar, ainda, que enquanto a solidariedade pressupõe o interesse comum na obrigação principal (e veja que não se trata de mero interesse, mas sim de interesse comum na própria obrigação), ou a expressa indicação em lei (a exemplo do art. 31 da Lei 8212/91, com a redação da Lei 9528/97), a responsabilidade tributária pressupõe simples vinculação com o fato gerador da respectiva obrigação.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

---

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

1. O Tribunal regional não afastou a responsabilidade solidária entre o prestador do serviço e o contratante, apenas reconheceu que cabe ao Fisco, em primeiro lugar, verificar a contabilidade da prestadora de serviços e se houve ou não recolhimento da contribuição previdenciária, para, então, constituir o crédito tributário. Efetivamente, o sujeito passivo da obrigação tributária é a prestadora de serviços, razão por que não há como afastar a obrigação do Fisco de primeiro verificar a sua contabilidade e se houve recolhimento ou não recolhimento da contribuição previdenciária. Tal fato, no entanto,

não exclui a solidariedade entre a empresa contratante e a cedente de mão de obra. O óbice à cobrança intentada pela Fazenda Pública é tão somente a forma utilizada para apurar o crédito tributário.

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

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

.....

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

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

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

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

**CONCLUSÃO:**

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de acolher a preliminar de DECADÊNCIA. Mas, caso seja vencida neste ponto, entendo então que deve ser DADO provimento ao Recurso Voluntário nos moldes acima expostos.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal

## Voto Vencedor

Sheila Aires Cartaxo Gomes- Redatora designada

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

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

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

Conforme já relatado, a 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento do CRPS, decidiu anular a DECISÃO-NOTIFICAÇÃO nº 17.401.4/0417/2004 (e-fls. 107/114), por meio do acórdão nº 1758 (e-fls. 131/135).

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

O INSS, inconformado com a decisão, sugeriu a propositura de pedido de revisão desse julgado (e-fls. 137/141), ao argumento de que o entendimento do acórdão fundamentado no Parecer CJ/MPAS 2.376/2000 estaria conflitante com a lei. O Pedido de Revisão não foi conhecido pela 2<sup>a</sup> CAJ/CRPS, conforme Acórdão nº 1047, e-fls. 152/154, por ausência de previsão regimental.

Note-se que com a anulação da decisão de primeira instância pelo acórdão nº 1758, deu-se reinicio ao contencioso administrativo, conforme comprova o documento de e-fl. 158, portanto, não há que se falar em coisa julgada administrativa.

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

O processo retornou ao serviço de fiscalização, que em atendimento aos procedimentos previstos no acórdão CRPS nº 1758, elaborou informação fiscal (e-fl.185), que foi devidamente entregue à recorrente.

Em conformidade com o PAF, a recorrente apresenta nova impugnação, que foi julgada parcialmente procedente por meio do acórdão de e-fls. 516/520.

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

37. 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.

38. De acordo com a Resolução mencionada é necessária apenas a verificação acerca do prestador ter sido alvo de procedimento fiscal com exame da contabilidade no período de interesse. Caso positivo, incabível a lavratura do crédito por responsabilidade solidária em nome da Contratante.

39. Assim, o requerimento para exame da contabilidade da Contratada, não encontra embasamento legal, estando plenamente respaldado pelas normativas vigentes o procedimento adotado pelo Auditor Fiscal.

(…)

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

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

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

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

De posse da nova impugnação apresentada e do relatório emitido, a DRJ emitiu nova decisão, amparada pelos dispositivos legais aplicáveis ao caso, que inclusive foram reconhecidos pelo próprio acórdão nº 1047 do CRPS.

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A ilustre relatora, reconheceu a decadência da PETROBRÁS nas competências até 09/1998, inclusive, sustentando que a decadência da prestadora deve ser estendida a tomadora.

Quanto a ao assunto, coaduno com o disposto no acordão recorrido e adoto seus fundamento com razão de decidir:

Da prejudicial de decadência

25. Com a edição da Súmula Vinculante nº 8, do STF, de 12/06/2008, publicada no DOU nº 117 de 20/06/2008, adiante transcrita, a aplicação do artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, foi afastada, por vício de inconstitucionalidade, senão vejamos:

Súmula vinculante nº 8 – São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

26. Quanto aos efeitos da referida Súmula para a Administração Pública, veja-se o que dispõem os artigos 103-A da CF/88 e 2º da Lei 11.417/2006, in verbis:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação

aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei. (Lei nº 11.417, de 2006).

27. Pelo posicionamento adotado pela egrégia Corte, a Fazenda Pública não pode exigir as contribuições sociais no prazo de 10 anos previsto nos dispositivos declarados inconstitucionais.

28. Logo, em face da inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991, a constituição do crédito relativo às contribuições previdenciárias, deve obedecer ao prazo decadencial previsto no CTN. Entendemos que os critérios a serem aplicados na apuração do prazo decadencial, conforme os parâmetros fornecidos pelo CTN, foram expostos de forma clara e precisa na ementa da decisão proferida no Recurso Especial nº 784.218/SP, DJU de 29/08/2006, abaixo transcrita:

**TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.**

1. No lançamento por homologação, o contribuinte, ou o responsável tributário, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito condicionada à futura homologação, expressa ou tácita pela autoridade fiscal competente. Havendo pagamento antecipado, o fisco dispõe do prazo decadencial de cinco anos, a contar do fato gerador, para homologar o que foi pago ou lançar a diferença acaso existente (art. 150, § 4º do CTN).

2. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, não há o que homologar nem se pode falar em lançamento por homologação. Surge a figura do lançamento direto substitutivo, previsto no art. 149, V do CTN, cujo prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I do CTN: cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o pagamento antecipado deveria ter sido realizado.

3. Em síntese, o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário será: a) de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, se o tributo sujeitar-se a lançamento direto ou por declaração (regra geral do art. 173, I do CTN); b) de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador no caso de lançamento por homologação em que há pagamento antecipado pelo contribuinte (aplicação do art. 150, § 4º do CTN) e c) de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o pagamento antecipado deveria ter sido realizado nos casos de tributo sujeito à homologação sem que nenhum pagamento tenha sido realizado pelo sujeito passivo, oportunidade em que surgirá a figura do lançamento direto substitutivo do lançamento por homologação.

4. Na hipótese, houve pagamento antecipado e pretende o fisco cobrar diferenças relacionadas à apuração a menor realizada pelo contribuinte. Aplicando-se a regra do art. 150, § 4º, do CTN, deve ser reconhecida a decadência do direito de lançar tributos cujo fato gerador tenha ocorrido em momento anterior aos cinco anos que antecedem a notificação do auto de infração ou da nota de lançamento.

5. Recurso especial provido (Resp 784.218/SP, DJU de 29.08.2006).

29. Necessário determinar o dies a quo para contagem do prazo de decadência. No caso em análise, a lavratura do lançamento ocorreu em 05/09/2003, referente às competências de novembro de 1995 a dezembro de 1998.

30. A Petrobrás tomou ciência pessoalmente da lavratura do auto de infração em 29/09/2003, e apresentou impugnação em 14/10/2003.

31. A Helivia Aero Táxi Ltda foi cientificada pela via postal em 22/10/2003, e apresentou impugnação em 11/11/2003.

32. A Delegacia de Fiscalização da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro - DEFIS RJ - informa, em 17 de janeiro de 2008 (fl. 185), que efetuou pesquisas nos sistemas informatizados da RFB e constatou que NÃO houve fiscalização com exame de contabilidade na contratada englobando o período referente ao lançamento em pauta.

33. Tampouco a Contratada encontra-se participando do parcelamento do parcelamento especial da Lei no 9.964/2000 - REFIS - ou do parcelamento especial da Lei no 10.684/2003 - PAES.

34. Consulta aos sistemas da RFB constata a existência de recolhimentos para o período fiscalizado no sistema de conta-corrente da Contratante, logo, deverá ser aplicada a regra prevista no artigo 150, § 4º do CTN.

**35. Levando-se em conta que para a Contratante, a ciência do lançamento ocorreu em 29/09/2003, e que as competências do crédito são: novembro de 1995 a dezembro de 1998, verifica-se a ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento em relação às competências de novembro de 1995 a agosto de 1998, devendo portanto o referido período ser excluído do lançamento, mantendo-se exigível apenas os valores apurados relativos às competências setembro a dezembro de 1998.**

**36. Já para a Contratada - Helivia Aero Táxi Ltda. - a ciência do lançamento ocorreu em 22/10/2003, portanto, em relação a esta, a parcela exigível do crédito tributário limita-se às competências outubro a dezembro de 1998.**

### **Mérito – da cessão de mão de obra**

O sujeito passivo reafirma os fundamentos de sua defesa, sustentando a tese de que não teria havido cessão de mão de obra. Apresenta diversas informações e explanações para sustentar a ausência de cessão, a se iniciar pelo fato de que se trata de contrato de transporte fluvial.

Em seu voto, o Relator argumenta que a despeito do quanto defendido pela Petrobrás, a decisão de piso não analisou o ponto ou se manifestou claramente acerca do motivo pelo qual entende que de fato se caracteriza um contrato de cessão.

Pois bem, em que pese a defesa e seu acolhimento pelo Relator, em nosso entendimento, a argumentação deduzida não merece guarida.

O acórdão recorrido discorre claramente sobre a cessão de mão de obra nos trechos transcritos a seguir, razões com as quais concordo e doto como razão de decidir:

40. Em sua impugnação, a Contratante alega que não restou caracterizada a cessão de mão-de-obra, posto que não ocorreu a realização de serviço contínuo e tampouco a colocação de empregado à disposição da Contratante.

41. Da leitura do relatório fiscal, podemos constatar que a empresa não foi diligente na apresentação dos documentos solicitados, referentes à empresa prestadora de serviço, deixando de apresentar o contrato com ela celebrado com a descrição dos serviços contratados.

42. Dessa forma, ao deixar de apresentar o contrato de prestação de serviço, não deixa outra alternativa à fiscalização, a não ser a consideração dos serviços contratados de

Locação de helicópteros - pequeno porte IRF, incluindo a tripulação, consoante notas fiscais, como sendo mediante cessão de mão-de-obra, na forma do § 2º do art. 31, da Lei 8.212/1991, redação vigente à época dos fatos geradores, in verbis:

§ 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 atividades normais da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.1997).

43. Portanto, tendo em vista que a autuada não pode ser beneficiada por sua própria omissão, corrobora os levantamentos realizados, com base na ausência ou deficiência de documentos disponibilizados pela autuada durante a auditoria fiscal, conforme disposto no art. 33, § 3º, da Lei 8.212/1991 (lançamento arbitrado).

44. Observe-se que em sua impugnação, a contratada para execução dos serviços alega não estar caracterizada a cessão de mão-de-obra, motivo pelo qual não há que se aplicar a responsabilidade solidária imposta pelo art. 31 da Lei nº 8.212/91.

45. A própria contratada nos trás elementos que sustentam o crédito tributário, ao mencionar os artigos 133 a 136 da Lei nº 7.565/86 (Código Brasileiro de Aeronáutica), in verbis:

Art. 133. Dá-se o fretamento quando uma das partes, chamada fretador, obriga-se para com a outra, chamada afretador, mediante o pagamento por este, do frete, a realizar uma ou mais viagens preestabelecidas ou durante certo período de tempo, reservando-se ao fretador o controle sobre a tripulação e a condução técnica da aeronave.

Art. 134. O contrato será por instrumento público ou particular, sendo facultada a sua inscrição no Registro Aeronáutico Brasileiro (artigos 123 e 124).

Art. 135. O fretador é obrigado:

I - a colocar à disposição do afretador aeronave equipada e tripulada, com os documentos necessários e em estado de aeronavegabilidade;

II - a realizar as viagens acordadas ou a manterá aeronave à disposição do afretador, durante o tempo convencionado.

Art. 136. O afretador é obrigado:

I - a limitar o emprego da aeronave ao uso para o qual foi contratada e segundo as condições do contrato;

II - a pagar o frete no lugar, tempo e condições acordadas (gritos nossos)

46. Considerando as normas expostas, temos que o fretador é a HELIVIA e o afretador é a PETROBRÁS, sendo assim, as normas são cristalinas ao dispor que a prestadora dos serviços, in casu, o fretador colocará à disposição do afretador (PETROBRÁS) aeronave equipada e tripulada, ou seja, com o conjunto de pessoas que trabalham no avião.

47. A caracterização da cessão de mão-de-obra está perfeitamente demonstrada no item 5 do relatório fiscal, fls. 46/47, sendo desnecessária a transcrição daquele item do relatório.

48. Outrossim, vale atentar, ainda, que as defendantes não trouxeram aos autos nenhum elemento de prova ou questão de fato que pudesse alterar o lançamento, ônus que lhes cabe conforme art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Cumpre ressaltar que o relatório fiscal é muito claro ao informar que a empresa contratou com a empresa prestadora a execução de serviços mediante cessão de mão-de-obra, senão vejamos:

5 — Foi verificado durante o desenvolvimento da ação fiscal que a empresa contratou com a empresa prestadora, identificada no item 1 deste, a execução de serviços mediante cessão de mão-de-obra, em cumprimento ao(s) contrato(s) n 0: 101.2.034.95-E, cujo(s) objeto(s) era(m): Locação de helicópteros - pequeno porte IRF, incluindo a tripulação.. Ocorre que a empresa contratante não comprovou o cumprimento das obrigações da empresa contratada para com a Segridade Social, ou seja, não houve a devida comprovação, através de guias de recolhimento específicas para o serviço contratado, nem a apresentação de folhas de pagamentos específicas dos segurados empregados alocados no serviço.

Portanto, além dos apontamentos feitos pela fiscalização, não vemos como seria possível os serviços contratados e pelo prazo contratado terem sido realizados sem que trabalhadores tivessem ficado à disposição da refinaria e de forma contínua. Sendo assim, nego provimento ao recurso quanto à alegada inexistência de cessão de mão de obra.

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

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

O instituto da Solidariedade está disciplinado no Código Tributário Nacional - CTN instituído pela Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I- as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

**II - as pessoas expressamente designadas por lei.**

**Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. (grifei)**

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

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

(..)

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

Pois bem, a responsabilidade solidária, objeto do presente lançamento, está prevista no art. 31, da lei 8.212/91, e não comporta benefício de ordem, segundo dispõe o art. 124, § único do CTN. Dessa forma, o valor apurado pela fiscalização pode ser cobrado tanto do

tomador dos serviços, quanto do prestador, o que confere maior garantia ao crédito previdenciário.

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).

§ 1º Fica ressalvado o direito regressivo do contratante contra o executor e admitida a retenção de importâncias a este devidas para garantia do cumprimento das obrigações desta Lei, na forma estabelecida em regulamento.

§ 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 atividades normais da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.1997).

§ 3º A responsabilidade solidária de que trata este artigo somente será elidida se for comprovado pelo executor o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.032, de 28.4.1995).

§ 4º Para efeito do parágrafo anterior, o cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento e guia de recolhimento distintas para cada empresa tomadora de serviço, devendo esta exigir do executor, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.032, de 28.4.95).

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

Como se vê nos dispositivos acima transcritos, o tomador de serviços, executados mediante cessão de mão de obra, devia exigir do prestador cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento, e tais documentos elidiriam a responsabilidade solidária, porém, no caso em tela, o Recorrente (tomador dos serviços) deixou de apresentar esses documentos à fiscalização, conforme se observa no seguinte excerto extraído do relatório fiscal:

5 — Foi verificado durante o desenvolvimento da ação fiscal que a empresa contratou com a empresa prestadora, identificada no item 1 deste, a execução de serviços mediante cessão de mão-de-obra, em cumprimento ao(s) contrato(s) n 0: 101.2.034.95-E, cujo(s) objeto(s) era(m): Locação de helicópteros - pequeno porte IRF, incluindo a tripulação.. Ocorre que a empresa contratante não comprovou o cumprimento das obrigações da empresa contratada para com a Segridade Social, ou seja, não houve a devida comprovação, através de guias de recolhimento específicas para o serviço contratado, nem a apresentação de folhas de pagamentos específicas dos segurados empregados alocados no serviço.

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 NFID DEI3CAD nº 35.605.902- 2.

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

A responsabilidade solidária nasce com o fato gerador da obrigação tributária e independe de prévia constituição do crédito em face da empresa construtora. Com a ocorrência do fato gerador, configura-se a obrigação tributária e o fisco, fica autorizado a proceder ao lançamento com a constituição do devido crédito em nome de qualquer uma das pessoas expressamente designadas no artigo 31 da Lei 8.212/1991.

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

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

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

### **Conclusão**

Ante ao exposto, voto por rejeitar a preliminar, reconhecer a decadência até o período de 08/1998 (inclusive) e negar provimento ao recurso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes