



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 18471.001709/2008-15
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **2803-004.056 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 11 de fevereiro de 2015
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente PETROBRAS - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A E OUTRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/1997 a 30/11/1997

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. APLICABILIDADE. ART. 31 DA LEI 8.212/91 - REDAÇÃO DA ÉPOCA DO LANÇAMENTO.

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.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I- Em preliminar, por voto de qualidade, a Turma decidiu que o atual julgador do feito não se vincula a pedido de diligência feito por outro julgador, tal fato não encontra respaldo legal, além de se configurar inversão da lógica normal de julgamento. II- por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

assinado digitalmente

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

assinado digitalmente

Oséas Coimbra - Relator.

Processo nº 18471.001709/2008-15
Acórdão n.º **2803-004.056**

S2-TE03
Fl. 3

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima, Oséas Coimbra Júnior, Gustavo Vettorato, Amílcar Barca Teixeira Júnior, Eduardo de Oliveira e Ricardo Magaldi Messetti.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que manteve a notificação fiscal lavrada, referente a contribuições apuradas com base no instituto da responsabilidade solidária, decorrente da execução de contrato de obra de construção civil, de acordo com o art. 30, VI, da Lei nº 8.212/91, deixando de ser apresentada, pela empresa tomadora dos serviços, folhas de pagamento específicas da mão-de-obra cedida e os respectivos comprovantes de recolhimento. Lançamento foi realizado em substituição à NFLD 35.521.118-1, lavrada em 25/09/2002, anulada pela Reforma de Decisão-Notificação nº 17.401.4/0539/2004, de 14/06/2004.

Reproduzo excerto do relatório da r. decisão, que bem esclarece a situação posta.

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário tempestivo ao CRPS, que, através da Segunda Câmara de Julgamento emitiu o Acórdão nº 176, de 27/02/2007, anulando a referida Decisão de primeira instância administrativa. A anulação da DN foi acompanhada da determinação de realização de procedimentos a fim de se verificar a existência ou não do crédito tributário na contabilidade do devedor solidário.

8. 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.

9. 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 em nome do tomador.

10. Em atendimento ao determinado no Acórdão do CRPS, e, considerando o Enunciado citado, foi realizada a diligência cujo produto constitui-se do Relatório Aditivo às fls. 171/172, tendo sido constatado que a empresa contratada “foi alvo de ação fiscal, abrangendo o período de 07/1992 a 02/1996, com cobertura contábil até 12/1995. Portanto, o período relativo ao ano de 1997, objeto de levantamento na tomadora, não teve cobertura contábil, o que faz por permanecer a lavratura do crédito tributário”.

O r. acórdão – fls 267 e ss, conclui pela procedência parcial da impugnação apresentada, retificando a Notificação lavrada em razão da decadência reconhecida, restando as competências 9,10 e 11/1997. Inconformada com a decisão, apresenta recurso voluntário, alegando, em síntese, o seguinte:

- É importante mencionar que a NFLD ora atacada não faz qualquer menção, seja no seu relatório; seja nos seus fundamentos, onde estaria caracterizada a responsabilidade tributária da ora Recorrente. Limita-se apenas a mencionar o objeto contratual, deixando, contudo, de apontar onde estaria consubstanciada a cessão de mão-de-obra, necessária para ensejar a lavratura da indigitada NFLD. Note-se que esse objeto faz expressa menção a um serviço específico e não indica qualquer tipo de "cessão".
- Além disso, a Fiscalização, no relatório "Fundamentos Legais do Débito", se restringiu a apontar diversos dispositivos, deixando de elaborar uma argumentação lógica e de correlação entre os fatos que, pretensamente, ensejaram a lavratura da NFLD e os fundamentos, legais e normativos, em que se apoiaram.
- Da irretroatividade da aplicação do Enunciado 30 do CRPS. Processo Administrativo Fiscal - Art. 2º, XIII, da Lei 9.784/99.
- Do descumprimento da Decisão do CRPS. Anulação da DN e realização de diligência fiscal suplementar para evitar duplo pagamento.
- Inexistência da "cessão de mão-de-obra" Ausência de fato gerador que justifique a exação, carece a NFLD de requisito formal necessário, eis que a Fiscalização não especificou onde estaria devidamente caracterizada essa hipotética cessão de mão-de-obra, ocorrida naquele contrato.
- Não houve um serviço contínuo, com a colocação de empregados / segurados à disposição da Recorrente, de modo a configurar uma cessão de mão-de-obra, e, por via de consequência, ensejar a responsabilidade tributária. É o caso do contrato firmado entre a Recorrente e a contratada, que versou sobre uma prestação de serviços específica, com direção e coordenação exclusivas da contratada e dentro dos estreitos limites do objeto, com a execução do serviço pelo todo (não o fornecimento de mão-de-obra) e com prazo para consecução.
- Impõe-se dizer que é inegável a existência da previsão de solidariedade passiva na Lei; mas, importante aqui ressaltar, é que essa solidariedade pressupõe a configuração prévia da dívida ou da obrigação, a fim de que o credor possa imputá-la a um dos devedores solidários. Essa previsão legal, porém, não conferiu à Autarquia competência para presumir que o contribuinte originário não efetivou

os recolhimentos e, diretamente, cobrar do devedor solidário um crédito ainda não configurado em face do devedor originário.

- Irregularidade na base de cálculo aplicada
- Requer primeiramente, constatada a ocorrência de erro formal em sua lavratura, a Recorrente requer a V.Sa. o cancelamento da Notificação Fiscal em epígrafe, tendo em vista a nulidade acima apontada. Requer, também, a reapreciação dos documentos acostados aos autos, com a sua detida análise e, se ainda assim permanecer o entendimento de que a documentação não se presta para elidir o lançamento, requer a esse Douto Conselho que determine a baixa dos autos para a imediata realização das diligências determinadas no Acórdão proferido pela 2ª Câmara do CRPS.
- Sendo assim, nos termos da fundamentação aduzida acima, onde restou demonstrado que não há como prosperar o entendimento contido no Auto de Infração e no Acórdão em referência, a Recorrente requer a esse Douto Órgão Julgador que conheça e, ao final, dê provimento ao presente recurso, extinguindo integralmente o lançamento tributário, para todos os fins de direito.
- Aproveita e reitera todos os termos de sua defesa, como se aqui os mesmos estivessem transcritos, protestando, ainda, pela juntada de documentação superveniente, caso necessário.
- Gaspetro e Petrobrás Distribuidora interpuseram os respectivos recursos, alegando que a simples configuração de grupo econômico não é suficiente a atrair a solidariedade prevista no art. 124 do CTN, sendo necessário o interesse comum no fato gerador e decadência parcial.
- É o relatório.

Voto

Conselheiro Oséas Coimbra

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos demais requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

Acerca da decadência apontada, a mesma foi esclarecida na r. decisão, não havendo o que alterar no entendimento esposado.

DA DECISÃO DO CRPS

O acórdão do CRPS anula a decisão notificação por entender que houve cerceamento de defesa em razão, uma vez que a receita previdenciária considerou que haveria imediata comunicação entre empresas do mesmo grupo econômico e apenas enviou uma carta ao devedor solidário indicando o empregado da notificada que disporia dos relatórios de lançamento. Não houve determinação de diligência.

Petrobrás e Petrobrás Distribuidora apresentaram novas defesas em razão da anulação da DN retro.

DA AUTUAÇÃO

O relatório fiscal informa se tratar de autuação em razão de solidariedade entre contratante e contratado, por conta do contrato 851.2.105.96-1 firmado com IRMÃOS PASSAURA CIA para execução de projeto, fabricação, construção e montagem da Unidade de Metil Terciário Butil-Éter.

Dessa feita, não há como acolher o argumento de obscuridade no relatório, que aponta o contrato a que diz respeito e as atividades envolvidas, inclusive a própria defesa apresentada demonstra total conhecimento da matéria.

A atividade descrita - obra de construção civil - atrai a responsabilidade solidária independentemente de discussão acerca de cessão de mão de obra, registre-se que a recorrente faz genérica defesa sem se reportar diretamente ao enquadramento da atividade desenvolvida por IRMÃOS PASSAURA.

Sobre eventual pagamento em duplicidade ou sobre obrigação extinta, a diligência de fls 171/172 e ss já se manifestou, informando que a contratada não sofreu ação fiscal no período em questão.

Insurge-se a recorrente também acerca da cobrança direta a mesma, sem ter sido comprovada a falta de recolhimento por parte dos prestadores de serviço. Tenho que não assiste razão ao contribuinte. A lei 8.212/91, em seu art. 30, redação da época, informava:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 1993).

VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou o condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações;

...

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

Depreende-se do termo legal que, uma vez não constatado o recolhimento da obra em comento, a cobrança pode recair sobre o contratante e executor, **sem benefício de ordem**, o que significa dizer que a cobrança pode se dar em qualquer dos envolvidos, sem a necessidade de se apurar a responsabilidade específica de cada um. O crédito pode ser cobrado, no total, de qualquer dos citados.

Ao aplicar o instituto da solidariedade, agiu a Fazenda Nacional em conformidade com a lei, sendo assim irretocável o lançamento, nesse ponto.

Da mesma forma, em relação a GASPETRO e PETROBRÁS DISTRIBUIDORA, cuja solidariedade esta calcada no inciso IX retro, e não no art 124 do CTN.

Vejamos jurisprudência deste Conselho.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/11/1996 a 28/02/2001 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPUGNAÇÃO INOVADORA. PRECLUSÃO. No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão ad quem se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONSTRUÇÃO CIVIL. O proprietário, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em

qualquer hipótese, o benefício de ordem. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONSTRUÇÃO CIVIL. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. LEGALIDADE. Nas hipóteses em que o cálculo do tributo tiver por base, ou tomar em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, poderá arbitrar o valor da base de cálculo ou os aludidos preços, sempre que forem omissos ou não merecerem fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado. Em caso de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o fisco federal pode inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. A utilização de percentual definido em ato normativo, incidente sobre o valor dos serviços contidos em notas fiscais, para fins de apuração indireta da base de cálculo das contribuições previdenciárias, constitui procedimento que observa os princípios da legalidade e da proporcionalidade. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. ELISÃO DA SOLIDARIEDADE. IMPOSSIBILIDADE. A CND apenas certifica que, no momento de sua emissão, não havia crédito tributário formalmente constituído em desfavor da empresa signatária da certidão, circunstância que não afasta o direito da Fazenda Pública de constituir e cobrar qualquer débito eventualmente apurado após a sua emissão, conforme ressalvado na própria CND. A apresentação de CND emitida em nome de empresa prestadora de serviços não é suficiente para elidir a responsabilidade solidária na construção civil. A elisão somente é possível com a comprovação do recolhimento da contribuição devida, pela apresentação dos documentos exigidos pela legislação de regência. Recurso Voluntário Negado Crédito Tributário Mantido. Processo 11080.722508/2010-16, acórdão 2302-002.131, Relator Manoel Coelho Arruda Júnior

Nessa linha temos igualmente o Parecer CJ/MPAS nº 2.376/2000, que transcrevo excerto:

(...)

10. No caso em tela, com a ocorrência do fato gerador, fica o fisco autorizado a proceder o lançamento, constituindo o devido crédito tributário. Este crédito tributário, obviamente, pode ser constituído tanto em face do contribuinte, como do responsável tributário. Pode ser feito em relação ao contribuinte e depois em relação ao responsável, ou ainda, somente em função do responsável tributário.

11. Isto porque o contribuinte e o responsável tributário são solidários em relação à obrigação tributária, não cabendo, nos termos do parágrafo único do artigo 124 do CTN, benefício de ordem. Cabe, portanto, ao credor escolher de quem irá cobrar, dentre os sujeitos passivos, a satisfação da obrigação tributária.

E obviamente poderá fazê-lo em relação a todos os coobrigados, ou em relação a apenas um deles. (grifos nossos)

12. Havendo responsabilidade solidária, o INSS deve cobrar o seu crédito tanto do contribuinte, quanto do responsável tributário. Deve negar a expedição de CND para os dois e deve inscrever o nome de um e do outro no cadastro de inadimplentes pois ambos são responsáveis solidários pelo valor total da obrigação.

13. Por outro lado, a lei não veda a existência de mais de um crédito tributário em relação à mesma obrigação tributária. Pode o fisco lançar o tributo (constituir o crédito tributário) e depois anular o lançamento, seja de ofício, seja por ordem judicial, e constituir outro crédito. Por outro lado, pode ainda ser constituído um crédito parcial e depois, verificando tal situação, lançar o crédito restante, tudo incidente sobre a mesma obrigação. Pode ainda constituir um crédito contra o responsável e um outro contra o contribuinte, pois o crédito tributário não se confunde com a obrigação tributária que, neste caso, será sempre a mesma.

14. O que não pode haver é a cobrança de uma obrigação já paga ou negociada, ou seja, se um dos sujeitos passivos do tributo extinguir a obrigação pelo pagamento ou se ocorrer uma das hipóteses previstas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não poderá o INSS cobrar, ou continuar cobrando, a obrigação do outro sujeito passivo

15. Veja-se, portanto, que sobre uma mesma obrigação tributária podem existir diversos créditos tributários, sem que com isso se possa afirmar que esteja havendo bis in idem. Este só ocorreria se houvesse duplicidade de pagamento. Até a ocorrência deste, ou a negociação da dívida, através de um contrato de parcelamento, por exemplo, não há que se falar em bis in idem.

16. Desta forma, temos que o ordenamento jurídico não veda a possibilidade de existência de mais de um crédito sobre a mesma obrigação tributária. O que não pode ser admitido é a cobrança de um débito já pago.

17. Nos casos de responsabilidade solidária, o credor pode escolher, dentre os co-responsáveis solidários, contra quem irá exigir a satisfação da obrigação. A escolha de um deles não exclui a responsabilidade dos demais até mesmo quando a Certidão de Dívida Ativa não contempla o nome do responsável tributário. Nestes casos, a Jurisprudência vem admitindo que a execução fiscal seja direcionada ao responsável, mesmo quando o nome deste não esteja na CDA.

18. Vejamos a propósito o seguinte precedente do Eg. Superior Tribunal de Justiça:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL - EXECUÇÃO FISCAL - RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE - DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE - FRAUDE À EXECUÇÃO - CARACTERIZAÇÃO.

Sócio-gerente que dissolve irregularmente a sociedade, deixando de recolher os tributos devidos, infringe a lei e se torna responsável pela dívida da empresa.

Mesmo não constando da CDA o nome dos diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado, podem ser citados, e ter seus bens penhorados para o pagamento de dívidas da sociedade da qual eram sócios. Para a caracterização da fraude à execução basta que a alienação seja posterior à existência de pedido de executivo despachado pelo juiz, não sendo necessária e efetivação da citação. (STJ, 1ª Turma, REsp 193226/SP, Relator Min. GARCIA VIEIRA, julgado em 14.12.1998, publicado no DJ de 08.03.1999).

19. Portanto, não há "bis in idem". O que há é a possibilidade, para o credor, de escolher, dentre os devedores solidários, contra qual deles irá forçar o cumprimento da obrigação tributária. Esta cobrança, portanto, pode se dar em relação a um dos co-obrigados, em relação a todos ou em relação apenas ao responsável. Não há, portanto, nenhuma vedação legal a isso e nem haverá cobrança em duplicidade.

O Egrégio STJ já irradiou em seus arestos a interpretação que deve prevalecer na pacificação do debate em torno do assunto, lançando definitivamente uma pá de cal nessa infrutífera discussão, consoante se depreende do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2002/0089221-6, da Relatoria do Min. Luiz Fux, assim ementado:

Processo AgRg no Ag 463744 / SC ;

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 2002/0089221-6 Relator(a) Ministro LUIZ FUX (1122)
Órgão Julgador TI - PRIMEIRA TURMA
Data do Julgamento 20/05/2003
Data da Publicação/Fonte DJ 02.06.2003 p. 192

Ementa:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO TOMADOR DE SERVIÇOS PELO RECOLHIMENTO DOS VALORES DEVIDOS PELO PRESTADOR DE SERVIÇOS. AGRAVO REGIMENTAL. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTOS PARA INFIRMAR A DECISÃO AGRAVADA. DESPROVIMENTO.

1. O artigo 31 da Lei 8.212/91 impõe ao contratante de mão-de-obra a solidariedade com o executor em relação às obrigações de recolhimento das contribuições previdenciárias, bem como outorga o direito de regresso contra o executor, permitindo, inclusive, ao tomador a retenção dos valores devidos ao executor para impor-lhe o cumprimento de suas obrigações.

2. Para a empresa tomadora de serviços isentar-se da responsabilidade pelo não pagamento das contribuições previdenciárias devidas pela prestadora de serviço, é necessário que demonstre o efetivo recolhimento destas contribuições.

3. O Agravante não trouxe argumento capaz de infirmar o decisório agravado, apenas se limitando a corroborar o disposto nas razões do Recurso Especial e no Agravo de Instrumento interpostos, de modo a comprovar o desacerto da decisão agravada.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

O Supremo Tribunal já se manifestou sobre o tema quando do julgamento do RE 579.281/PR, de relatoria do Min. Cezar Peluso:

*TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA
ANULATÓRIA. AFERIÇÃO INDIRETA. ORDEM DE SERVIÇO.
LEGALIDADE.*

Não padece de vício de legalidade a Ordem de Serviço nº 083/93, que estabelece percentuais a incidirem sobre o valor bruto de nota fiscal de serviço ou fatura, na hipótese de aferição indireta do salário de contribuição. Trata-se de regulamentação do procedimento de arbitramento, a estabelecer critérios para tanto. Do contrário, não existiriam parâmetros objetivos para o Fisco proceder ao levantamento do débito nos casos em que não dispusesse de elementos concretos para fazê-lo, ante a imprestabilidade ou inexistência de escrita contábil relativa a mão-de-obra empregada pelo contribuinte' (fl. 308). A recorrente, com fundamento no art. 102, III, a, alega violação ao disposto nos arts. 5º, II; 37; 14 6, III, a; e 150, I, da Constituição Federal.

Inadmissível o recurso

Finalmente, o Superior Tribunal de Justiça, assim se manifestou no RESP 719350/SC, inclusive sobre as normas tributárias no caso de aferição:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS

PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

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

ARTIGO 148, DO CTN, C/C ARTIGO 33, § 6º, DA LEI 8.212/91.

PROCEDIMENTO REGULADO POR ORDEM DE SERVIÇO. LEGALIDADE.

TAXA SELIC. APLICAÇÃO AOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS PAGOS A DESTEMPO. LEI 9.065/95.

(...)

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

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

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

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

(...)

*11. Acerca da obrigação tributária solidária, forçoso ressaltar que é de sua essência a unicidade da relação jurídica tributária em seu pólo passivo, **o que autoriza a autoridade administrativa***

a direcionar-se contra qualquer um dos coobrigados (contribuintes entre si, responsáveis entre si, ou contribuinte e responsável), que responderá in totum et totaliter pelo débito fiscal.

(...)

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

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

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

(...)

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

cessionária a fiscalização, sua obrigação acessória Não há qualquer mácula aos arts. 136 e 137, porque há disposição legal sobre a responsabilidade da empresa apelante."

29. *Outrossim, a Administração Tributária pode proceder à aferição indireta ou arbitramento da base imponible 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 fê 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*

Assim tenho como correta a responsabilização efetivada.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso e, no mérito, NEGÓ-lhe provimento.

assinado digitalmente

Oséas Coimbra - Relator.

Processo nº 18471.001709/2008-15
Acórdão n.º **2803-004.056**

S2-TE03
Fl. 16

CÓPIA