



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

Processo nº 18471.001854/2008-98
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-006.257 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de junho de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/01/1999

MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. NÃO CONHECIMENTO.

As matérias não contestadas na impugnação são insuscetíveis de conhecimento em grau recursal.

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.

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. SOLIDARIEDADE ENTRE O TOMADOR E O PRESTADOR. AUSÊNCIA DE BENEFÍCIO DE ORDEM.

Até janeiro de 1999, o contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra respondia solidariamente com o executor dos serviços pelas obrigações decorrentes da Lei de Custeio da Previdência Social, exceto em relação às contribuições provenientes do faturamento e do lucro, podendo os créditos serem cobrados tanto do prestador quanto do tomador, sem benefício de ordem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso para, na parte conhecida, por unanimidade de votos, afastar a decadência e, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior. Votou pelas conclusões, em relação à coisa julgada administrativa e divergiu do relator quanto à hipótese de inexistência de cessão de mão-de-obra o Conselheiro Jamed Abdul Nasser Feitoza. Manifestou a intenção de apresentar

declaração de voto a Conselheira Renata Toratti Cassini. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Gregorio Rechmann Junior, Jamed Abdul Nasser Feitoza, João Victor Ribeiro Aldinucci, Luis Henrique Dias Lima, Mário Pereira de Pinho Filho, Mauricio Nogueira Righetti e Renata Toratti Cassini.

Relatório

A DRJ/RJ1 fez um relato preciso do lançamento e da impugnação, que passa a integrar, em parte, o presente relatório:

LANÇAMENTO

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização (NFLD DEBCAD 35.521.115-7 consolidado em 01/09/2002), no valor de R\$ 103.176,83, acrescidos de juros e multa, contra a empresa acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 29/32), refere-se às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa, dos segurados, e às destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, referentes à competência 01/1999.

2. As contribuições foram apuradas com base no instituto da responsabilidade solidária, decorrente de serviços prestados mediante cessão de mão de obra, de acordo com o artigo 31 da Lei no 8.212/1991 (anterior à Lei nº 9.711 de 20/11/1998), com redação vigente à época dos fatos geradores, pela empresa BELCONAV - S/A - CONSTRUÇÃO NAVAL - CNPJ 04.146.809/0001-87, em cumprimento aos contratos nº

295.2.003.98-8 (Levantamento A42) e nº 295.2.004.98-0 (Levantamento A43).

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

DA IMPUGNAÇÃO DA PETROBRAS

3. A PETROBRAS, notificada do lançamento em 25/09/2002 apresentou impugnação em 14/10/2002, através do instrumento de fls. 37/42, alegando em síntese a tempestividade; a inexistência de “cessão de mão de obra”; a necessidade da comprovação de existência da obrigação do devedor originário e a constituição de sua liquidez; assim como o alargamento da base de cálculo; invocando finalmente sua qualidade de ente integrante da administração pública indireta, para concluir que, na presente exação, o governo postula o recebimento de crédito do próprio governo.

Do aditamento à impugnação

3.1. A PETROBRAS ainda apresentou aditamento à impugnação, fls. 53, com a juntada de documentos (fls. 54/83) para comprovar suas alegações.

DA IMPUGNAÇÃO DA PRESTADORA DE SERVIÇOS

4. A BELCONAV, notificada do lançamento, por via postal, em 06/12/2002 (AR fls. 50) não apresentou impugnação.

DA DILIGÊNCIA

5. Diante da documentação apresentada os autos foram encaminhados, em 30/04/2003, à Junta Notificante, para apreciação (fls. 85).

5.1. Em atendimento à diligência requerida pela autoridade julgadora, o fiscal notificante elaborou Informação Fiscal, em 04/07/2003, fls. 88, na qual concluiu pela retificação do débito, tendo sido emitido o FORCED de fls. 86/87.

DO JULGAMENTO E DO RECURSO

6. O Lançamento foi julgado PROCEDENTE EM PARTE através da Decisão-Notificação nº 17.401.4/0759/2003, de 26/08/2003, fls. 90/95. Devidamente notificada a PETROBRAS, em 04/09/2003 (fls. 97) e a BELCONAV através de edital, publicado no Jornal Extra, em 04/02/2004 (fls.100).

6.1. Apenas a PETROBRAS apresentou recurso em 30/09/2003, fls. 103/107.

DAS CONTRA-RAZÕES

7. Após a elaboração das Contra-Razões, às fls. 113/115, o processo foi encaminhado ao CRPS.

8. A 2ª Câmara de Julgamento do CRPS, através do Acórdão nº 0001851, de 22/07/2004 (fls. 117/130), decidiu anular a Decisão Notificação – DN, determinando que o INSS apresentasse elementos, com base na contabilidade do contribuinte, que justificasse o procedimento adotado, e ainda utilizasse outros meios para localizar o contribuinte (prestador de serviços) tais como diligência junto à Receita Federal, Junta Comercial, Secretaria da Fazenda Estadual, Cadastro do ISS, etc, inclusive utilizando-se edital na praça de localização do mesmo, pois entendeu que o INSS não se esforçou para localizá-lo, já que publicou edital de citação em praça diversa do contribuinte.

9. Inconformada com a Decisão, considerando que não houve vício insanável que acarretasse a nulidade da DN, a Secretaria da Receita Previdenciária interpôs Pedido de Revisão do Acórdão (fls. 132/137).

10. As empresas interessadas foram devidamente comunicadas do Acórdão assim como do Pedido de Revisão, sendo concedido às mesmas, prazo para manifestação. Sendo que a PETROBRAS foi notificada em 19/01/2005 (fls. 138) e a BELCONAV através de edital, publicado no Jornal Extra, em 16/03/2005 (fls.151).

11. Apenas a PETROBRAS se manifestou em 18/02/2005 (fls. 144/148).

12. O Pedido de Revisão NÃO FOI CONHECIDO pela 2ª Câmara de Julgamento, conforme Acórdão nº 0000987, de 04/08/2005, sob a alegação de que divergência de entendimento não é causa para revisão de julgados deste conselho (fls. 155/159).

DO REINÍCIO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

13. 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".

14. De acordo com a Resolução mencionada é necessária apenas a verificação acerca do prestador ter sido alvo de procedimento fiscal com exame da contabilidade no período de interesse. Caso positivo, incabível a lavratura do crédito, caso contrário, permanece a lavratura do mesmo.

15. Em atendimento ao determinado no Decisório do CRPS, em 23/01/2008, fls. 191, o Auditor-Fiscal afirma que efetuou pesquisas nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Previdenciária, fls. 185/186, sendo analisadas as informações disponíveis relativas à empresa contratada e prestadora de serviços, constatando-se que não houve ação fiscal com exame de contabilidade, englobando o período referente ao lançamento em pauta, e que a empresa não aderiu ao parcelamento especial da Lei nº 9964/2000 – REFIS (fls. 187), assim como não aderiu ao parcelamento da Lei nº 10684/2003 – PAES (fls. 188).

16. Assim sendo, a PETROBRAS foi notificada do Acórdão nº 000987 e do Resultado da Diligência de 23/01/2008, assim como da reabertura do prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, através da INTIMAÇÃO nº 1134/2010 (fls. 195) em 29/11/2010 (fls. 197) e a BELCONAV, através de edital, publicado no Diário Oficial da União em 10/08/2011 (fls. 206), entretanto não se manifestaram.

A DRJ/RJ1 julgou a impugnação procedente em parte, conforme decisão assim ementada:

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. CARACTERIZAÇÃO.

A previsão contratual de colocação, à disposição do contratante, de segurados que realizem serviços de necessidade permanente, ainda que de forma intermitente, é fator essencial à configuração da cessão de mão de obra.

CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - CESSÃO DE MÃO DE OBRA

O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão de obra responde solidariamente com o executor pelas obrigações previdenciárias, em relação aos serviços a ele prestados.

ELISÃO PARCIAL DA SOLIDARIEDADE. RETIFICAÇÃO

Uma vez apresentados, ainda que parcialmente, documentos elisivos da responsabilidade solidária relativa à construção civil, abate-se do lançamento os valores vinculados a tais documentos, nos termos da legislação de regência.

O montante exonerado não resultou na interposição de recurso de ofício.

Intimada da decisão em 08/10/2013, pela abertura dos arquivos correspondentes no link Processo Digital (fl. 264), a contribuinte interpôs seu recurso voluntário em 06/11/2003 (fls. 269 e seguintes), no qual deduziu as seguintes teses de defesa:

- a) nulidade da NFLD por ausência de requisitos legais mínimos;
- b) existência de coisa julgada administrativa;
- c) decadência do crédito tributário;

- d) impossibilidade de revisão do lançamento;
- e) descumprimento da decisão do CRPS;
- f) ilegalidade da aferição indireta em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente a fevereiro de 1999;
- g) inexistência de cessão de mão de obra;
- h) inexistência de solidariedade por falta de configuração prévia da obrigação;
- i) erro na mensuração da base de cálculo;

A BELCONAV foi intimada por edital, mas não interpôs recurso voluntário.

Sem contrarrazões ou manifestação pela Procuradoria.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

1 Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo, mas não deve ser totalmente conhecido.

Comparando-se a defesa administrativa com o recurso, conclui-se que a contribuinte, sem a ocorrência de qualquer fato ou circunstância jurídica superveniente ao lançamento, inovou ao deduzir as seguintes teses recursais (vide relatório):

- a) nulidade da NFLD por ausência de requisitos legais mínimos; e
- f) ilegalidade da aferição indireta em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente a fevereiro de 1999.

A impugnação da exigência, a qual deve ser formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, instaura a fase litigiosa do procedimento, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo.

Somente a impugnação regular é capaz de atrair o poder-dever do Estado de fazer a prestação jurisdicional, dirimindo a controvérsia iniciada com o lançamento fiscal mas efetivamente instaurada com a sua (da impugnação) apresentação.

Veja-se, nesse sentido, os seguintes dispositivos constantes do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

[...]

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

[...]

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Justamente em função da falta de impugnação, a DRJ não julgou a matéria ora suscitada, de forma o seu conhecimento aviltaria o princípio constitucional do duplo grau de jurisdição.

Destarte, não se conhece do recurso neste ponto.

2 Da coisa julgada administrativa

Conforme já relatado, a 2ª Câmara de Julgamento do CRPS, através do Acórdão nº 0001851, de 22/07/2004, decidiu anular a Decisão Notificação – DN, determinando que o INSS apresentasse elementos, com base na contabilidade da contribuinte, que justificasse o procedimento adotado, e ainda utilizasse outros meios para localizar a prestadora de serviços, tais como diligência junto à Receita Federal, Junta Comercial, Secretaria da Fazenda Estadual, Cadastro do ISS, etc, inclusive utilizando-se edital na praça de localização da mesma, pois entendeu que o INSS não teria se esforçado para localizá-la, já que publicou edital de citação em praça diversa da prestadora.

Para ilustrar e demonstrar como a questão foi decidida pelo CRPS, vale transcrever o desfecho da fundamentação do voto condutor do acórdão e a sua conclusão:

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.

Entendo ainda que o INSS não se esforçou em localizar o contribuinte (prestador dos serviços) para notificá-lo da DN, fazendo publicar edital de citação em praça diversa do contribuinte. Assim deverão ser adotados outros meios para localizar seu paradeiro (exemplo: diligência junto à Receita Federal, Junta Comercial, Secretaria da Fazenda Estadual, Cadastro do ISS, etc., utilizando-se inclusive edital na praça de localização do contribuinte).

Processo nº 18471.001854/2008-98
Acórdão n.º 2402-006.257

S2-C4T2
Fl. 340

CONCLUSÃO: Face ao exposto voto por ANULAR A DECISÃO NOTIFICAÇÃO N.º 17.401.4/0759/2003, determinando que o INSS proceda de acordo com o que foi determinado no voto acima.

Brasília - DF, 16/07/2004


Luiz Antonio de Faria Grangeiro
Representante dos Trabalhadores

O resultado do acórdão foi exatamente no sentido de anular a decisão notificação, de acordo com o voto do relator e sua fundamentação. Veja-se:

Vistos e relatados os presentes autos, em sessão realizada hoje, ACORDAM os membros da Segunda Câmara de Julgamento do CRPS, por Maioria em ANULAR A DECISÃO NOTIFICAÇÃO (DN), de acordo com o voto do(a) Relator(a) e sua fundamentação. Apresentou declaração de voto o Relator Mário Humberto Cabus Moreira, Representante do Governo, acompanhando o relator. Apresentou voto divergente o Relator Geraldo Magela Melo, Representante do Governo, sendo vencido.

Como se pode ver acima, o CRPS não anulou o lançamento e ainda fez claras determinações ao INSS ao utilizar-se das seguintes expressões: *"entendo que o INSS deve apresentar elementos com base na contabilidade do sujeito passivo"; "anular a DN, determinado que o INSS verifique a existência do crédito lançado na contabilidade do contribuinte - prestador de serviços"* (erro de conjugação do verbo no original); e *"deverão ser adotados outros meios para localizar seu paradeiro"*.

De outro modo, a decisão foi por anular a decisão notificação, e não por anular o lançamento.

Ainda que se pudesse afirmar que a decisão não tenha tido a melhor técnica possível (e está se alegando isso apenas por argumentação, e não para reprovar o conteúdo decisório), o fato é que não houve nem fundamentação, nem conclusão e nem acórdão determinando a anulação da NFLD, mas sim a decisão notificação, tendo sido determinado, outrossim, que o INSS adotasse as duas providências relacionadas na fundamentação (i - verificação da contabilidade do prestador; e ii - localização do seu paradeiro).

Produziu-se coisa julgada material, portanto, nesse tocante, e não coisa julgada para anular o próprio lançamento.

Em sendo assim, o recurso deve ser desprovido nesse particular.

Contudo, e como dito, a decisão transitada em julgado foi no sentido de determinar que o INSS localizasse o endereço do prestador e 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 claro o seguinte parágrafo da fundamentação do voto condutor do acórdão:

Outro aspecto importante a ser observado está relacionado com os efeitos da solidariedade - Art. 125, I, do CTN, o que é desprezado pelo INSS a vista da forma como são feitos tais lançamentos, possibilitando a exigência de contribuição em duplicidade, o que retira a confiabilidade (liquidez e certeza) do crédito constituído.

A despeito disso, o relatório de diligência fiscal de fl. 191 do pdf revela que **"não houve ação fiscal com exame da contabilidade englobando o período referente ao lançamento em pauta, conforme cópias anexadas às fls. 172 a 173"** (destaques do original).

Considerando-se o despacho à fl. 151 e do comando exarado do Acórdão CRPS 2ª CaJ nº 0001851/2004, de 22/07/2004, fls. 110 a 123, informa-se que:

1 - Efetuou-se pesquisa nos sistemas informatizados da SRFB, sendo analisadas as informações disponíveis relativas à empresa contratada e prestadora dos serviços, e constatou-se que **não houve ação fiscal com exame da contabilidade englobando o período referente ao lançamento em pauta, conforme cópias anexadas às fls. 172 a 173.**

É importante observar 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/RJ1. 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 vício material. Cabe ressaltar, nesse contexto, que o Poder Judiciário, quando da apreciação do mandado de segurança impetrado para propiciar a devolução dos depósitos recursais efetuados para viabilizar o prosseguimento daquele primeiro apelo, fez constar a seguinte afirmação, que corrobora a verdade do que foi exposto:

O Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS, por sua vez, entendeu que para a apuração do real valor devido seria necessária a realização de diligência, afastando, assim, a liquidez e certeza do crédito tributário anteriormente constituído e que, conseqüentemente, serviu de base para a efetivação do depósito realizado pelo impetrante.

Entendeu-se, inclusive, e até com certo desacerto, que o sujeito passivo teria tido êxito em desconstituir o crédito tributário, o que serviu de fundamento para a devolução do depósito efetuado. Veja-se:

Sendo assim, como o apelado logrou êxito, neste momento, em desconstituir o crédito tributário que lhe foi cobrado, faz jus ao levantamento do depósito efetuado.))

Em síntese, o lançamento permaneceu com o mesmo vício apontado pelo CRPS, vício este relacionado à própria materialidade do fato gerador e à sua base de cálculo, lembrando que vício formal é mácula inerente ao procedimento e ao documento que tenha

formalizado a existência do crédito, ao passo que vício material é aquele relativo à validade e à incidência da lei. Veja-se, nesse sentido, a doutrina de Leandro Paulsen¹:

Os vícios formais são aqueles atinentes aos procedimentos e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e 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.

Deste Colegiado, vale transcrever o seguinte julgado:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO. VÍCIO FORMAL X MATERIAL. AUTUAÇÃO SUBSTITUTIVA. ALTERAÇÃO MATÉRIA TRIBUTÁVEL. NOVO LANÇAMENTO. NÃO APLICAÇÃO ARTIGO 173, II, CTN. Na hipótese vertente, declarada a insubsistência da execução fiscal, diante da ausência de liquidez e certeza da CDA, em razão da inclusão indevida de segurados ao Regime Geral da Previdência Social, **não se cogita em vício formal, mas, sim, material, em razão da mácula na necessária descrição clara e precisa do fato gerador e matéria tributável das contribuições previdenciárias lançadas, o que afasta de plano a aplicação do artigo 173, inciso II, do CTN.**

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos dos dispositivos legais constantes do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. In casu, constatou-se a decadência sob qualquer fundamento legal que se pretenda aplicar (artigo 150, § 4º ou 173, do CTN).

Recurso Voluntário Provido.

¹ PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2008, p. 1164.

(Acórdão nº 2402-005.189, Rel. Lourenço Ferreira do Prado, sessão de 12 de abril de 2016)

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

3 Da decadência

A recorrente afirma que em 23/01/2008, a autoridade administrativa teria praticado ato de cobrança, relativo a tributos cujos fatos geradores ocorreram em 01/1999, o que configuraria decadência.

Todavia, e como já esclarecido, não houve a constituição do crédito tributário em 23/01/2008, uma vez que o CRPS não anulou o lançamento efetuado em 25/09/2002, constituído mediante NFLD, mas apenas determinou que o INSS analisasse a contabilidade da prestadora e diligenciasse no seu endereço. Houve, então, mera diligência determinada em decisão transitada em julgado no Conselho e determinação para que o sujeito passivo se manifestasse no prazo de trinta dias.

Em sendo assim, deve ser rejeitada a alegação de decadência.

4 Da impossibilidade de revisão do lançamento

A recorrente assevera que seria impossível proceder-se à revisão do lançamento.

Entretanto, e diferentemente do que alega a recorrente, não chegou a haver novo lançamento. É bem verdade que, no entender deste conselheiro, o órgão julgador não tem competência para alterar ou reformar os critérios jurídicos que embasaram o ato de constituição do crédito tributário pela autoridade administrativa. A competência do órgão de julgamento é apenas no sentido de confirmar, modificar, anular ou revogar, total ou parcialmente, a decisão recorrida, a exemplo do que determina o art. 64 da Lei 9784/99.

Mas, no caso concreto, efetivamente não houve um novo lançamento e é descabida a menção ao art. 149 do CTN.

O que houve, como já demonstrado, foi uma anulação de uma decisão pelo CRPS com determinação de diligência, decisão contra a qual a recorrente não chegou a se insurgir.

Nega-se, pois, provimento ao recurso voluntário neste particular.

5 Da inexistência de 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.

Analisando-se o singelo relatório fiscal, observa-se que a fiscalização não comprovou que os serviços contratados pela empresa tenham sido executados mediante cessão de mão de obra.

Em janeiro de 1999, época dos fatos geradores, o art. 31 tinha a redação da Lei 9528/97², e assim dispunha:

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 ressaltado 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).

A interpretação do § 2º encimado revela que somente ocorre cessão de mão de obra quando se coloca à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade fim da empresa, independentemente da forma de contratação.

Em tal situação, os segurados são cedidos à empresa contratante em caráter não eventual ("*colocação à disposição do contratante*") e de forma contínua ("*segurados que realizem serviços contínuos*"), de tal maneira que a cessionária passará a dirigir-lhes as atividades, respeitados os limites do contrato de cessão.

Por essa razão, e por motivos de técnica tributária arrecadatória, atualmente a empresa beneficiária da prestação dos serviços prestados pelos segurados da empresa cedente fica obrigada a proceder à retenção/antecipação de parte dos valores devidos, à alíquota de 11%; e à época dos fatos geradores a legislação estabelecia que o contratante respondia solidariamente com o executor.

Ao fazer o lançamento das contribuições devidas a esse título, portanto, a autoridade fiscal deve demonstrar que os segurados foram efetivamente cedidos à empresa contratante de forma não eventual e contínua, a fim de prestar-lhe os serviços, nas dependências da própria contratante ou nas de terceiros, e não nas dependências da própria empresa cedente.

Com efeito, o art. 142 do Código Tributário Nacional impõe à autoridade administrativa a obrigação de verificar, isto é, de relatar e demonstrar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, devendo, ainda, determinar a matéria tributável, calcular

² A Lei 9711/98, que alterou a redação do art. 31, somente produziu efeitos a partir de 1º de fevereiro de 1999 (Art. 29. O art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, produzirá efeitos a partir de 1º de fevereiro de 1999, ficando mantida, até aquela data, a responsabilidade solidária na forma da legislação anterior) e foi posteriormente revogada.

o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Quanto ao dever imposto ao Fisco de demonstrar a existência efetiva de cessão de mão de obra, confira-se o seguinte precedente deste CARF:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

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

É dever do Fisco, sob pena de ocorrência de vício material, a comprovação de que houve a prestação de serviço mediante cessão de mão de obra, para que haja responsabilidade solidária entre o contratante e o prestador de serviços pelas obrigações decorrentes da Lei de Custeio da Seguridade Social, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem. Art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.032/95.

(CARF, PAF 11330.000963/2007-72, Acórdão 2201-003.412, Redator Carlos Henrique de Oliveira, julgado em 07/02/2017)

.....
Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2009, 2010

[...]

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. AUSÊNCIA DE PROVAS. CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO DE TRANSPORTE COLETIVO DE PASSAGEIROS. RETENÇÃO.

Nos contratos administrativos de concessão de serviço público de transporte coletivo de passageiros o particular executa em seu nome, por sua conta e risco, o serviço delegado. Assim, inexistindo provas de que a Administração Pública exercia qualquer interferência direta nos serviços desempenhados pelos trabalhadores contratados, descaracterizado está o conceito de cessão de mão-de-obra para fins de aplicação da retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91. Recurso Especial do Procurador Negado.

(CSRF, PAF 19311.720414/2011-34, Acórdão 9202-004.404, Relatora Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, julgado em 25/08/2016)

Deste Colegiado, vale citar o seguinte precedente, julgado por unanimidade:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

*PREVIDENCIÁRIO. RETENÇÃO 11%. INEXISTÊNCIA
COMPROVAÇÃO CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.
IMPROCEDÊNCIA LANÇAMENTO.*

Somente na hipótese em que restar devidamente comprovada pela autoridade lançadora à prestação dos serviços mediante cessão de mão-de-obra, será devida pela empresa contratante a retenção de 11% de que trata o artigo 31 da Lei nº 8.212/91, devendo o fiscal autuante demonstrar de maneira pormenorizada/individualizada os serviços executados com o respectivo enquadramento nos casos previstos no rol constante do artigo 219, § 2º, do Decreto nº 3.048/99, sob pena da improcedência do lançamento, em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo. Recurso Voluntário Provido.

(CARF, PAF 10510.004019/2009-75, Acórdão 2402-005.003, julgado em 16/02/2016, Relator Lourenço Ferreira do Prado)

Neste caso concreto, contudo, a autoridade administrativa não se dignou de demonstrar o fato gerador das contribuições.

O agente lançador apenas relacionou os contratos que, no seu entender, caracterizariam a cessão, sem ter tido o cuidado de efetivamente caracterizá-la. Veja-se o contido no relatório fiscal, onde a administração fazendária enumera os contratos de serviços de correção de vazamentos em tubulações e acessórios e manutenção em purgadores e de serviços de manutenção em calderaria, tubulações, equipamentos, etc:

5.1 – Contrato: 295.2.003.98-8 - Serviços de correção de vazamentos em tubulações e acessórios e manutenção em purgadores para a Refinaria Presidente Getúlio Vargas – REPAR. Caracterizada a CMO em função das seguintes evidências:

Prazo de realização do contrato 730 dias (cláusula 4) – Prazo de 30 dias p/ substituição de empregado qualificado (anexo IV – item 6.2.3.2) – Definição de qualificação para os oficiais de caldeiraria (anexo IV – item 6.2.3);

5.2 – Contrato: 295.2.004.98-0 - Serviços de manutenção da caldeiraria, tubulações, equipamentos, isolamento térmico no âmbito da Refinaria Presidente Getúlio Vargas – REPAR e no Terminal Marítimo da Divisão de Movimentação (DMOV) em Paranaguá/PR. Caracterizada a CMO em função das seguintes evidências:

Prazo de realização do contrato 730 dias (cláusula 4) – Requisitos de Qualidade com definição de equipe mínima (anexo V – item 3.3).

Ocorre que a empresa 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 o serviço contratado, nem a apresentação de folhas de pagamentos específicas dos segurados empregados alocados no serviço.

Em nenhum momento, o agente fiscal sequer afirmou que os segurados das empresas contratadas foram cedidos à empresa contratante em caráter não eventual e de forma contínua.

Diante da falta de demonstração da efetiva cessão dos trabalhadores, pode-se afirmar que os contratos acima são típicos contratos de prestação de serviços, os quais, de acordo com o Código Civil brasileiro, naturalmente implicam a realização de um trabalho lícito, material ou imaterial, mediante retribuição (art. 594).

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, na dicção do parágrafo único do art. 142 do Código, de forma que é dever inafastável da autoridade fiscal o empreendimento de todos os esforços na determinação do critério material do fato gerador da obrigação tributária (ou critério material da regra matriz de incidência).

É nesse contexto que o art. 25 do Decreto 7574/2011 determina que os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Destarte, e em função da descrição deficiente do fato gerador das contribuições, isto é, da insuficiente narração da materialidade do fato jurídico tributário, deve ser dado provimento ao recurso, para cancelar o lançamento.

Se porventura este relator for vencido neste ponto, passa-se à análise das demais matérias recursais.

6 Da inexistência de solidariedade

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 e de verificação no seu endereço.

Todavia, caso o colegiado entenda que não houve produção de coisa julgada administrativa e que é necessária a (re)análise dessa matéria, e considerando-se que este recurso voluntário constitui-se em paradigma, cabe afirmar o seguinte:

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 seguridade 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. Para ilustrar, transcreve-se o art. 31 da Lei 8212/91, com a redação da Lei 9528/97, aplicável ao fato gerador lançado neste PAF (janeiro de 1999):

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).

É inquestionável, e a própria contribuinte reconhece, que a norma retro mencionada estabelecia a solidariedade entre o tomador e o prestador, de tal forma que o afastamento dessa modalidade de sujeição passiva tributária necessitaria de declaração de ilegalidade do art. 31, o que é defeso na esfera administrativa (e.g., Súmula CARF 2: o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária).

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).

No caso vertente, e conforme já afirmado, a solidariedade do cessionário decorria de expressa disposição legal (art. 31 da Lei 8212/91, em sua redação anterior). Naturalmente, o contribuinte das exações seria o prestador dos serviços, na condição de empregador da mão de obra.

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. Lembre-se, o cessionário não era o empregador da mão de obra e, conseqüentemente, não era o contribuinte das exações decorrentes do seu emprego, e a sua obrigação decorria de expressa disposição de lei, e não de sua vinculação direta com o fato gerador (essa expressa vinculação somente ocorre quando o chamado solidário realmente ostenta a posição de contribuinte, praticando igualmente o fato jurídico tributário, a exemplo de um condômino de um imóvel urbano em relação ao IPTU).

Uma vez que a fiscalização não se dignou de verificar a falta de recolhimento no alegado cedente da mão de obra, 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, aplica-se 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 3ª Região, julgado em 26/2/2013)

7 Do erro na mensuração da base de cálculo

A recorrente afirma que, nas notas fiscais, o valor relativo a materiais, insumos, máquinas, equipamentos, etc, seriam bem superiores ao valor referente à mão de obra e que somente a mão de obra poderia constituir-se em base de cálculo do lançamento.

Realmente, em função da alínea *a* do inc. I do art. 195 da CF, o lançamento em referência somente poderia ter como base de cálculo a folha de salários e demais rendimentos do trabalho; e o próprio art. 31 da Lei 8212/91 prevê a solidariedade do tomador

pelas obrigações decorrentes do custeio previdenciário "*em relação aos serviços executados*". Desta forma, o lançamento não poderia mesmo incidir sobre materiais, insumos, equipamentos, etc.

Contudo, a recorrente não demonstrou que o lançamento incidiu sobre tais bens e as notas fiscais de prestação de serviços apenas relacionam os serviços prestados. Inclusive, nelas se verifica que o ISS (imposto incidente sobre serviços) foi calculado sobre o valor total das notas.

Em sendo assim, nega-se provimento ao recurso neste tópico.

8 Conclusão

Diante do exposto, vota-se no sentido de conhecer parcialmente do recurso voluntário para, na parte conhecida, dar-lhe provimento, a fim de cancelar o lançamento.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira – Redator Designado.

Acompanho o Relator nas demais questões, porém, com a *maxima venia*, divirjo quanto ao alegado vício material no lançamento, quanto à inexistência de cessão de mão de obra e quanto à inexistência da solidariedade.

Do alegado trânsito em julgado

Antes de considerações outras, gostaríamos de expor o nosso entendimento quanto ao trânsito em julgado da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS) que, tantas vezes, o Relator mencionou em seu voto.

Em nossa ótica, se há coisa julgada em relação à decisão do CRPS, esta é apenas de cunho formal e diz respeito, unicamente, à anulação da decisão de primeira instância para outra fosse produzida em seu lugar, após a realização de diligência.

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

Do alegado vício material

Segundo o Relator, a anulação da decisão de primeira instância, pelo CRPS, e a determinação de realização de diligência para exame da contabilidade da empresa prestadora teriam apontado a ocorrência de erro relacionado à materialidade do fato gerador e à sua base

de cálculo, razão pela qual decidiu por cancelar o lançamento por vício material. Porém, não comungamos desse entendimento.

Compulsando o relatório fiscal, constata-se que a fiscalização procedeu ao lançamento das contribuições com base nas notas fiscais emitidas pelo prestador, em estrita observância à legislação de regência e fundamentando o procedimento nos arts. 31 e 33 da Lei 8.212, de 24/7/91, no art. 124 do Código Tributário Nacional³ (CTN) e na Instrução Normativa INSS/DC nº 70, de 10/5/02.

Ademais, segundo bem apontado pelo Relator do voto vencido, constante do acórdão proferido pelo CRPS, o procedimento fiscal também estaria amparado no Parecer/CJ nº 2.376, de 21/12/2000:

Inicialmente cabe situar que o instituto da solidariedade quanto às contribuições previdenciárias estava previsto no art. 31 da Lei 8.212/91, com a redação anterior à edição da MP 1.663/98, convertida na Lei 9.711/99, vejamos:

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 a ele prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23. (Grifo no original)

Frente ao dispositivo legal retro, surgiram indagações acerca da necessidade do INSS lançar as contribuições previdenciárias em face de um dos solidários, de ambos ou se era uma faculdade do Instituto. Com vistas à solução da controvérsia, a então Diretoria de Arrecadação submeteu consulta à Consultoria Jurídica do MPS, sendo proferido o Parecer/CJ Nº 2.376, 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. (Grifo no original)

A simples leitura dessa Ementa transmite a idéia de que ao INSS foi atribuído o poder de escolha sobre quem e quantos lançamentos efetivamente podem ser efetivados no caso da solidariedade.

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

³ Lei 5.172, de 25/10/66.

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:

2ª 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 qualquer mácula 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, segundo o qual a apuração, com base na documentação do contribuinte, deveria prevalecer à realizada por arbitramento no responsável solidário, quando fosse pleiteada por qualquer dos responsáveis, em fase processual. Lembrando que tal Circular Conjunta é posterior ao lançamento.

Dessa forma, apesar do prestador ter sido notificado do lançamento, com abertura de prazo para defesa e não ter se manifestado, o CRPS entendeu que o INSS, mesmo assim, deveria ter buscado examinar a contabilidade do prestador, antes de proferir a decisão de primeira instância, concluindo, assim, pela sua anulação, para que fosse produzida nova decisão, após a realização de diligência no prestador.

A preocupação manifestada pelo CRPS, segundo se observa no seguinte trecho do voto condutor do seu acórdão, era de que a fiscalização do INSS pudesse ter efetuado o lançamento em duplicidade, ou seja, tanto no tomador quanto no prestador:

Ainda outro dia quando julgávamos NFLD's lavradas contra a própria Petrobrás, nos deparamos com a NFLD DEBCAD nº 35.396.353-8, que constituiu de crédito previdenciário por solidariedade no valor de R\$ 2.445.610,67, decorrente de serviço realizado entre 01 a 04 e 06.99 (cinco competências). Na oportunidade tivemos conhecimento que o consórcio prestador dos serviços havia sido fiscalizado por livro diário, no período de 02.98 a 05.2000 (vinte e oito competências), sendo constituído crédito previdenciário no valor de R\$ 57.549,78 (duas NFLD's DEBCAD: n.º 35.131.524-1 e n.º 35.172.896-1). Infelizmente sou obrigado a admitir que a situação narrada não foi um caso isolado, posto que diversos outros casos semelhantes podem ser apontados.

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 Brasil⁴ (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, porém, nenhum dos dois apresentou manifestação, sendo que no caso do prestador, a intimação, que tinha sido enviada por via postal, voltou com a informação de que o destinatário havia mudado de endereço e, dessa forma, tendo em vista que o prestador se encontrava em lugar incerto e ignorado, procedeu-se à sua intimação por edital.

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.

Da cessão de mão de obra

O Recorrente alega que a fiscalização não teria especificado “onde estaria devidamente caracterizada essa hipotética cessão de mão de obra”, bem como que não teria ocorrido a prestação de serviço contínuo e nem a colocação de empregados à sua disposição.

⁴ A Secretaria da Receita Federal do Brasil foi criada em 2/5/07, como resultado da fusão da Secretaria da Receita Federal com a Secretaria da Receita Previdenciária. Vide Lei 11.457, de 16/3/07.

Em seu voto, o Relator acolheu essas alegações recursais, argumentando, ainda, que a fiscalização não teria demonstrado a “efetiva cessão de trabalhadores” e, desse modo, não haveria suficiente “narração da materialidade do fato jurídico tributário”, concluindo pelo provimento ao recurso voluntário e cancelamento do crédito lançado.

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

O art. 31, § 2º, da Lei 8.212/91, trazia a seguinte definição para a cessão de mão de obra, em sua redação vigente ao tempo dos fatos (01/1999):

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).

[...]

§ 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).

(Grifo nosso)

O relatório fiscal, por sua vez, é muito claro ao informar que a “empresa contratou com a empresa prestadora [...] a execução de serviços mediante cessão de mão-de-obra (*sic*)”, em cumprimento aos contratos 295.2.003.98-8 e 295.2.004.98-0, trazendo, ainda, as seguintes informações quanto ao objeto dos contratos e quanto ao prazo para a sua execução, além de apontar evidências que, em seu entendimento, caracterizariam a cessão de mão de obra:

5.1 - Contrato: 295.2.003.98-8 - Serviços de correção de vazamentos em tubulações e acessórios e manutenção em purgadores para a Refinaria Presidente Getúlio Vargas - REPAR. Caracterizada a CMO em função das seguintes evidências:

Prazo de realização do contrato 730 dias (cláusula 4) - Prazo de 30 dias p/ substituição de empregado qualificado (anexo IV - item 6.2.3.2) - Definição de qualificação para os oficiais de caldeiraria (anexo IV - item 6.2.3);

5.2 - Contrato: 295.2.004.98-0 - Serviços de manutenção da caldeiraria, tubulações, equipamentos, isolamento térmico no âmbito da Refinaria Presidente Getúlio Vargas - REPAR e no Terminal Marítimo da Divisão de Movimentação (DMO V) em Paranaguá/PR. Caracterizada a CMO em função das seguintes evidências:

Prazo de realização do contrato 730 dias (cláusula 4) - Requisitos de Qualidade com definição de equipe mínima (anexo V - item 3.3).

Como se percebe, esses contratos se referem a prestação de serviços de manutenção em caldeiras, tubulações, equipamentos, purgadores e isolamento térmico na Refinaria Presidente Getúlio Vargas, executados por trabalhadores com qualificações específicas e com prazo de realização de 2 (dois) anos.

Devemos observar, ainda, que o contrato 295.2.003.98-8 estabeleceu prazo de 30 (trinta) dias para que a empresa prestadora substituísse empregado qualificado, obviamente, empregado que, por algum motivo, deixasse de prestar o 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.

Da solidariedade

Quanto a esse ponto, alega o Recorrente que a solidariedade exige a configuração prévia da dívida ou obrigação e que inexistindo apuração do débito contra o devedor originário (a empresa prestadora), não pode o Fisco cobrar tal débito da empresa tomadora dos serviços.

Acompanhando a defesa, o Relator argumenta que a fiscalização não teria se dignado a verificar a falta de recolhimento no cedente da mão de obra, e, dessa forma, deu provimento ao recurso, a fim cancelar o crédito tributário em análise.

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.

Assim dispunha o art. 31, da Lei 8.212/91, na competência de 01/1999:

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).

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:

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 executara dos serviços contratados, pelo cumprimento das obrigações desta para com a Seguridade Social; e sabedores de que o instituto da solidariedade, em matéria tributária, não comporta benefício de ordem; o débito foi lançado através da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD - DEBCAD nº 35.521.115-7.

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.

Pondere-se que o lançamento, devidamente motivado, é ato administrativo que goza do atributo de presunção relativa de legalidade e veracidade e, portanto, cumpria aos responsáveis pelo crédito lançado o ônus de afastar, mediante prova robusta e inequívoca em contrário, essa presunção (vide art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972), o que não aconteceu, pois, como visto, o tomador não apresentou os documentos que,

por lei, deveria ter exigido do tomador, e este, por sua vez, ao ser intimado do lançamento e chamado para se manifestar, manteve-se silente, sendo que na última tentativa de intimação, por via postal, sequer foi localizado, estando, pois, em lugar incerto e ignorado.

Portanto, se a responsabilidade solidária visa conferir maior garantia ao crédito previdenciário, está cumprindo bem o seu papel, no caso em questão.

Sendo assim, tem-se por afastada a alegação de inexistência de solidariedade.

Conclusão

Isso posto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira

Declaração de Voto

A Conselheira Renata Toratti Cassini declinou da intenção de apresentar Declaração de Voto.