



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.001508/2008-18
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-007.362 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de janeiro de 2020
Recorrente PETROLEO BRASILEIRO SA PETROBRAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/09/2000 a 30/11/2001

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DECISÃO DO CONSELHO DE RECURSOS DA PREVIDÊNCIA SOCIAL (CRPS). APURAÇÃO PRÉVIA NO PRESTADOR DE SERVIÇOS. EXAME DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. OBSERVÂNCIA PELA INSTÂNCIA JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE DO ACÓRDÃO.

(i) O acórdão proferido pelo CRPS decretou a nulidade da decisão de primeira instância sob o fundamento da necessidade de confirmação do inadimplemento das obrigações previdenciárias apuradas por aferição indireta em nome do tomador de serviços, com base no instituto da responsabilidade solidária, levando-se em consideração a escrituração contábil da empresa executora da obra de construção civil; (ii) Cabe a observância do conteúdo da decisão administrativa, que estabeleceu uma interpretação sobre determinados fatos, em respeito à estabilidade do processo administrativo; (iii) O Enunciado nº 30 do CRPS é norma interpretativa e, como tal, pode ser aplicado a fatos geradores anteriores à sua edição, porém não afeta as decisões definitivas sobre a matéria proferidas em segunda instância; (iv) É nula a decisão de piso que legitima a diligência fiscal baseada tão somente nos dados constantes dos sistemas informatizados do órgão fazendário, sem que a fiscalização tenha procedido à intimação do prestador de serviços para apresentação da escrituração contábil para fins de verificação das obrigações tributárias relacionadas à obra de construção civil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento aos recursos voluntários para anular o acórdão de primeira instância. Vencido o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro (relator) que rejeitava a preliminar de nulidade. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro – Relator

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Thiago Duca Amoni (suplente convocado), Rayd Santana Ferreira e Miriam Denise Xavier. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Matheus Soares Leite.

Relatório

O presente processo administrativo fiscal envolve Recursos Voluntários (e-fls. 1482/1494 e 1550/1556) interpostos pelas empresas PETRÓLEO BRASILEIRO S.A.-PETROBRAS e BSB DO BRASIL EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA em face de decisão da 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (e-fls. 1461/1475) que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte impugnação contra Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD DEBCAD n.º 35.521.149-1 (e-fls. 03/20), no valor total de R\$ 409.652,95, consolidado em 01/09/2002, referente a contribuições do segurados e da empresa, inclusive para o financiamento de benefícios em razão da incapacidade laborativa (SAT), apuradas mediante aferição indireta e com base no instituto da responsabilidade solidária em face de PETRÓLEO BRASILEIRO S.A.-PETROBRAS, decorrente de construção civil executada pela BSB DO BRASIL EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA, de acordo com o art. 30, VI, da Lei 8.212, de 1991, nas competências 09/2000 a 11/2001. A NFLD foi cientificada à PETROBRÁS em 25/09/2002 (e-fls. 03) e à empresa BSB em 06/12/2002 (e-fls. 57 e 510/511).

Do Relatório Fiscal (e-fls. 34/37), consta que a fiscalizada não comprovou o cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social da construtora contratada para a construção da estação de carregamento rodoviário de lubrificantes da Refinaria Duque de Caxias, incluindo todas as etapas do serviço, com destaque para a execução de fundação, de instrumentação, de aterramento, construção de estruturas de concreto, de bases de equipamento, montagem de tubulações, de equipamentos estáticos, equipamentos dinâmicos e de estruturas metálicas, através de guias de recolhimento específicas para a obra contratada e folhas de pagamento específicas dos segurados empregados alocados à referida obra.

A PETROBRÁS apresentou **impugnação** (e-fls. 42/45), em síntese, alegando:

(a) Tempestividade.

(b) Solidariedade. A autoridade administrativa não pode exigir o tributo simplesmente porque alega não ter o contribuinte originário cumprido a sua obrigação. É preciso aferi-la, demonstrar sua existência contra todos os devedores e quantificá-la. (...) o INSS sequer sabe se a contribuição foi paga pela contratada (...) Para evitar arbítrios como esse é que, **inobstante a**

solidariedade, a Autarquia deve lançar a contribuição também contra os devedores originários, o que não o fez.

(c) Base de cálculo.

(d) Pedido. Diante do exposto, onde restou demonstrado que não há como prosperar o entendimento contido na NFLD em referência, e em juízo de retratação, que essa Autarquia reveja sua decisão, e, no caso da mesma ser mantida, no mérito, requer a extinção de todo o crédito tributário contra a ora Impugnante, cancelando, desta forma, o lançamento tributário.

Nos termos da petição de e-fls. 58, a PETROBRÁS carrou aos autos documentos para demonstrar o cumprimento integral da obrigação para afastar a obrigação solidária.

A BSB DO BRASIL EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA apresentou **impugnação** (e-fls. 519/531), em síntese, alegando:

(a) Do contrato e do pagamento, inclusive mediante compensação.

Diante dos documentos apresentados com as impugnações, a fiscalização manifestou-se pela manutenção do lançamento (e-fls. 514 e 762).

O Lançamento foi julgado PROCEDENTE pela **Decisão-Notificação 17.401.4/0798/2003** (e-fls. 764/771).

A PETROBRÁS (e-fls. 778/782) e a BSB DO BRASIL EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA (e-fls. 785/792) **recorreram**. Diante da documentação acostada com o recurso da BSB, colheu-se (e-fls. 803) **manifestação da fiscalização pela retificação parcial do lançamento** (e-fls. 806/806), nos seguintes termos:

3. Verificamos nos Boletins de Medição relativos as Notas Fiscais utilizadas na aferição as seguintes descrições dos serviços prestados:

a) "Projeto de detalhamento, implantação do planejamento, controle de qualidade, segurança, mobilização no canteiro de obras, construção civil incluindo materiais para as obras civis), montagem eletromecânica, automação, circuito fechado de TV e telefones, condicionamento, testes."

b) Construção civil da ECR e Sistemas."

c) "Configuração das telas e de todo o sistema componente do sistema de supervisão e controle de carregamento de caminhões tanque."

d) "Serviços referentes a modificações de projetos e relativos as SMP 001 a 006/01.

Apesar do item a possuir diversos serviços que não são relacionados à construção civil, como temos este serviço no meio dos outros e não há uma discriminação do valor correspondente a cada serviço afim de que possamos determinar exatamente o valor relativo ao serviço de construção civil, os valores das Notas Fiscais relativos a este item persistem integralmente.

Como o item b é inteiramente relacionado ao serviço de construção civil, os valores correspondentes a este item permanecem inalterados.

Corno os itens c e d deixam-nos claro não haver serviços de construção civil, diminuámos dos salários de contribuição obtidos com base em Notas Fiscais, nas competências em que houve estas prestações de serviços, os valores obtidos com base nestes serviços, conforme demonstrado no item 4 do presente despacho.

4. Pelo exposto, ali eram os o débito relativo as seguintes competências e respectivas Notas Fiscais e Boletins de Medições:

Competência 07/01 (NF 373 e BM17)

item c = 180.000,00

item d = 104.195,73

TOTAL DA NOTA FISCAL A SER DESCARTADO = 284.195,73 Salário de Contribuição a ser abatido - $284.195,73 \times 0,2 = 56.839,15$ Competência 09/01 (NF 387 e BM?2) item c = 75.000,00

item d = $7.484,25 + 38.005,02 = 45.489,27$

TOTAL DA NOTA FISCAL A SER DESCARTADO = 120.489,27 Salário de Contribuição a ser abatido = $120.489,27 \times 0,2 = 24.097,85$ Competência 10/01 (NF 398 e BM26) item c = 22.500,00

TOTAL DA NOTA FISCAL A SER DESCARTADO = 22.500,00 - Salário de Contribuição a ser abatido = $22.500,00 \times 0,2 = 4.500,00$.

5. Vale mencionar que multiplicamos os valores a serem descartados da aferição por 20%, já que no momento da apuração do débito os valores das Notas Fiscais foram multiplicados por este percentual pelo fato das Notas Fiscais não conterem a devida discriminação dos valores relativos a material, sendo considerado o fato dos serviços de construção civil serem efetuados com fornecimento de material. Foi emitido e anexado o FORCED de retificação dos salários de contribuição, fl. 778 do volume III.

A seguir, foi prolatada **Reforma de Decisão-Notificação 17.401.4/0275/2004** julgando procedente em parte o lançamento (e-fls. 814/816).

A PETROBRÁS (e-fls. 821/825) e a BSB DO BRASIL EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA (e-fls. 831/838) **recorreram e contra razões foram apresentadas** (e-fls. 846/868).

ACÓRDÃO da 2ª CaJ do CRPS (e-fls. 850/862) **anulou a Decisão-Notificação** pela necessidade de se verificar a existência de elementos, com base na contabilidade do contribuinte, a justificar o procedimento adotado, pois somente a não apresentação ou apresentação deficiente pelo prestador de serviços da documentação contábil e trabalhista necessária a comprovar a extinção da obrigação previdenciária, poderia o INSS arbitrar, junto ao responsável solidário, as contribuições que entender devidas.

O **Pedido de Revisão** (e-fls. 863/868) **NÃO FOI CONHECIDO** pela 2ª CaJ/CRPS, conforme Acórdão de e-fls. 903/907.

Nos termos do Despacho de e-fls. 910/911, houve **reinício do contencioso** de modo a ser cumprida a diligência determinada pela 2ª CaJ/CRPS. Como resultado da diligência, foi emitida a Informação Fiscal de e-fls. 955, a seguir transcrita:

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 cópia(s) anexada(s) à(s) fl(s). 915.

2 - Procedeu-se, também, a pesquisa no SISTEMA DE COBRANÇA - MF/EEB - verificando-se que a empresa não aderiu ao parcelamento especial da Lei n. 9964/2000 - REFIS - nem ao parcelamento especial da Lei no. 10584/2003 - PAES, conforme cópias de telas anexadas às fls. 916 e 917.

3 — Informa-se, outrossim, que a empresa prestadora foi devidamente notificada conforme comprovam AR - Avisos de Recebimentos - da EBCT, fls. 979,852, etc.

Desse resultado, foram científicadas PETROBRÁS (e-fls. 1409/1412) e a BSB (e-fls. 959/961), tendo a PETROBRÁS apresentado manifestação (e-fls. 1414/1415), em síntese, alegando que os documentos carreados aos autos comprovam o pagamento das contribuições, a inexistir solidariedade, e que não houve a necessária ação fiscal com exame da contabilidade na empresa contratada.

A PETROBRÁS solicitou devolução do depósito recursal, tendo havido inclusive decisão em Mandado de Segurança em tal sentido, tendo sido emitida ordem bancária (e-fls. 1138/1407).

A seguir, transcrevo do Acórdão da 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (e-fls. 1461/1475):

(...) 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 n.º 30, editado pela Resolução n.º 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.

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.

No caso em tela, a DEMAC/RJ - manifesta-se novamente (fl. 955), informando que efetuou pesquisas nos sistemas informatizados da RFB e constatou que não houve fiscalização com exame de contabilidade na Contratada englobando o período referente ao lançamento em pauta.

(...) em nenhum momento ficou comprovado no curso da ação fiscal, de modo diverso do alegado pela Contratante, que houve o pagamento do crédito nem pela impugnante e nem pela empresa prestadora de serviços.

Cabe ao fisco o ônus probatório do fato gerador, e à impugnante a prova dos elementos extintivos de sua obrigação, como o pagamento, a teor do artigo 373, do Código de Processo Civil.

(...) inexistindo comprovação de pagamento da dívida, pode ser constituído o crédito tributário em qualquer um dos devedores, em razão da solidariedade, visto que esta não comporta benefício de ordem.

Assim, se a tomadora de serviços não apresenta a guia de recolhimento quitada, vinculada à nota fiscal/fatura, bem como a folha de pagamento pertinente, assume a obrigação contributiva por solidariedade, não havendo de alegar a existência de qualquer ilegalidade quando da cobrança pela RFB. (...)

Destaque-se que o simples cumprimento das cláusulas contratuais, pactuadas previamente, seria suficiente para elidir a solidariedade ora imposta à Petrobrás. Não foi o que se viu. Tanto contratante quanto contratada foram omissas em relação a suas obrigações. (...)

A documentação apresentada nas impugnações (Guias e Folhas de Pagamento), foi analisada pela Autoridade Autuante, e de modo diverso do pretendido pelas Impugnantes, entendeu esta que não havia prova inequívoca da vinculação daqueles documentos com a obra em questão.

O arrazoado de motivos apresentado pela Auditora-Fiscal justificadores de sua decisão, a qual acompanho, é transcrito no item 5 deste decisum. (...)

Tendo em vista, a não apresentação dos documentos intimados, não restou outra alternativa à fiscalização, a não ser proceder a apuração das contribuições previdenciárias pela via da aferição indireta, utilizando para tal os dados constantes do Contrato nº 226.2.001.98-5 e os Boletins de Medição. (...)

Assim, foi utilizada a regra estabelecida no item 20 da Ordem de Serviço INSS.DAF nº 51. de 06 de outubro 1992, é a adoção de um percentual mínimo de 40% (quarenta por cento) como salário de contribuição, apurado sobre os valores contidos nas notas fiscais de serviços; e quando a nota fiscal de serviço contiver mão-de-obra e material, o salário de contribuição corresponderá no mínimo a 40% (quarenta por cento) do valor da mão-de-obra discriminado, conforme item 20.1 da citada Ordem de Serviço. (...)

Voto

Em face do exposto, julgo o pedido procedente em parte, para manter crédito tributário remanescente, conforme Discriminativo Analítico do Débito Retificado -D ADR, de folhas 782/786.

Intimadas do Acórdão de Impugnação, a PETROBRÁS em 24/10/2017 (e-fls. 1478) e a BSB em 23/11/2017 (e-fls. 1544/1545), ambas apresentaram recursos voluntários.

A PETROBRÁS interpôs em 17/11/2017 (e-fls. 1480) recurso voluntário (e-fls. 1482/1494), alegando, em síntese:

- (a) Tempestividade. Diante da ciência do Acórdão em 24/10/2017, o recurso voluntário é tempestivo.
- (b) Decadência. A reabertura do contencioso administrativo ensejou a reabertura de prazo para ciência dos elementos constitutivos do lançamento e reinício da fase de defesa, conforme despacho de fls. 877, destarte o lançamento se aperfeiçoou não antes ao menos de 04/08/2005, fls. 877, quanto transcorrido o prazo do art. 150, §4º, do CTN. A DN foi anulada para a realização de diligência e, conforme jurisprudência, a informação fiscal que apresentar novos fundamentos, elementos de provas e outros esclarecimentos, com a

finalidade de aperfeiçoar o lançamento, enseja a constituição do crédito tributário na data da ciência do resultado da diligência.

- (c) Ilegalidade da aferição indireta. O lançamento se fundamentou no art. 30, VI, e não no art. 31, ambos da Lei n.º 8.212, de 1991. Para o período em que o art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, previa solidariedade, a jurisprudência do STJ considera que o Fisco não pode autuar o devedor solidário sem verificar se as contribuições foram recolhidas pelo devedor principal. Como a redação do art. 10, VI, é semelhante à redação do art. 31 antes da alteração da Lei n.º 9.711, de 1998, o mesmo raciocínio deve ser aplicado apesar de o presente caso não versar sobre cessão de mão-de-obra.
- (d) Solidariedade. Para a responsabilidade solidária ter cabimento, antes é preciso constituir regularmente o crédito tributário em face do contribuinte de direito e apenas em caso de inadimplemento a cobrança pode ser direcionada ao solidário, mas nunca o lançamento. Em outras palavras, há solidariedade passiva se inicia somente no momento em que houver dívida exigível (Código Civil, art. 275). A solidariedade afasta o benefício de ordem tão somente após a constituição do crédito tributário, momento em que se pode falar em dívida exigível. No presente caso, sequer houve a constituição definitiva. Isso porque, antes do lançamento, o agente é obrigado a apurar o crédito mediante procedimento vinculado, sendo irrelevante haver benefício de ordem, já que a apuração do crédito se dá pela verificação da ocorrência do fato gerador e pelo cálculo do montante devido (CTN, art. 142).
- (e) Base de cálculo. O Fisco considerou o total das notas fiscais, ao invés de se ater ao montante pago a título de salários, sendo que o serviço de construção civil envolve materiais e maquinários. Nos termos do art. 195, I, da Constituição, a base de cálculo se consubstancia nos rendimentos do trabalho pagos ou creditados, sendo, por conseguinte, descabido lançamento com base presumida. Conforme jurisprudência, deve ser cancelado o lançamento ante a ausência de clareza na determinação da base de cálculo adotada, em especial quando não é possível se aferir o valor dos serviços prestados sobre os quais deve incidir o percentual de 11% a título de retenção da contribuição previdenciária. Logo, diante do erro na fixação da base de cálculo, a exigência deve ser limitada ao valor efetivamente pago a título de salários, na forma a ser apurada em diligência posterior.

A BSB interpôs em 22/12/2017 (e-fls. 1547/1549) recurso voluntário (e-fls. 1550/1556), alegando, em síntese:

- (a) Tempestividade. Diante da ciência do Acórdão em 23/11/2017, o recurso voluntário é tempestivo.
- (b) Nulidade. Princípios da segurança jurídica, da proteção à confiança legítima e do amplo direito de defesa. O acórdão recorrido que desconsidera por completo o que já decidido nestes autos em favor da Recorrente, mormente no ACÓRDÃO DE CONTEÚDO INTEGRATIVO de n.º 356/2006, julgado em 24/04/2006 e que sequer é mencionado no acórdão recorrido. No

ACÓRDÃO de nº 356/2006, restou atestado e definido qual o real alcance do que decidido no ACÓRDÃO 806/2005 EM FAVOR DO Contribuinte ora Recorrente, sendo atestado que era essencial que a fiscalização direta na Recorrente ocorresse nos termos da Lei, para que somente após, se fosse o caso, envidasse a autoridade fiscal com atribuição de lançamento o eventual crédito tributário apurado e aí fizesse a correção ou a ratificação do que apurado por arbitramento nos presentes autos. O prosseguimento do processo só se deu por ter entendido o julgador a quo de acolher o argumento de ausência de resposta a uma única e exclusiva intimação para apresentação de documentos, o que é desconhecido. O conteúdo material da segurança jurídica exige o reconhecimento da expectativa de direito e de direitos incorporados ao patrimônio jurídico, ainda mais as processuais, devendo a nova interpretação administrativa ser aplicada somente a fatos novos, sob pena de violação da vedação do comportamento contraditório. A inobservância do procedimento de verificação da existência do crédito tributário, determinado no Acórdão 356/2006 transitado em julgado, ofende a proteção à confiança legítima e ao princípio da legalidade. Logo, o acórdão recorrido é indevido e injusto e deve ser reformado e os autos remetidos à origem para finalização do procedimento de verificação da existência do crédito tributário, afinal é o que ficou decidido. Em resumo, é indevido qualquer ato que contrarie a providência determinada e até agora não feita, no sentido de, *in verbis*:

O que esta Câmara vem decidindo é bastante simples: não se está anulando o lançamento fiscal, mas apenas determinando, antes que se cobre do tomador contribuições apuradas via aferição indireta, que se verifique se o crédito procede, se realmente há contribuições não recolhidas a serem lançadas e, em caso positivo, qual o seu efetivo montante. Com isso, evitam-se cobranças em duplicidade e execuções fiscais infrutíferas e dispendiosas, expedientes que, definitivamente, não se coadunam com o interesse público inerente à atividade administrativa estatal.

Além de não ter havido a fiscalização nos moldes da lei e do que determinado, também não houve débitos previdenciários constituídos e exigidos do contribuinte no período, pois o devido sobre a folha foi recolhido, seja ela individualizada ou não, e, se houve erro de individualização de folha para o contrato, não é de se exigir o indevido a título de contribuição previdenciária, pois esta foi recolhida. Ademais, por não haverem débitos a pagar, não havia motivo para aderir a programas especiais de quitação de débitos. Como já dito, a alegada intimação que se disse ter sido remetida e que teria dado conta de suposta omissão é desconhecida. Se intimação houve, não foi expressa no que tange a correlação com este processo administrativo, seus efeitos e consequências, até por ser absurdo e ilegal não ter havido nova reitimação da intimação que se alega não atendida. Sendo a reintimação ato essencial para a lavratura ou manutenção de qualquer cobrança tributária por arbitramento, pois presumido o crédito, como no caso em apreço, a cobrança fere a lei e o bom procedimento. Além disso, se houve diligência, o seu resultado deveria ter sido intimado a BSB para exercer seu direito de defesa e, no caso destes autos, apenas a PETROBRÁS foi intimada da suposta diligência.

- (c) Prescrição intercorrente. Com se infere a ultima decisão proferida neste processo se deu em 2005, sua formação junto a RFB ocorreu em 2008 e o lançamento é de 2002. A extinção da cobrança pela prescrição intercorrente é prestigiada no ACÓRDÃO/CRSFN 10459/11, oriundo do Recurso 5072, alocado no Processo BCB 0101100443. Ante a configuração da prescrição intercorrente no caso vertente (última providência não burocrática se deu nas cercanias do ano de 2007), é de se resolver o processo pelo seu arquivamento e extinção da cobrança, sob pena de negativa de vigência do §1º, do art. 1º, da Lei nº 9.873, de 1999, aplicável aos processos tributários por força do art. 5º da mesma lei.
- (d) Pagamento e Solidariedade. Nada deve ao INSS, sendo certo que fez prova de sua regularidade apresentando suas CNDs emitidas para o período pretérito e o presente. Não bastasse a ausência de débitos em seu nome no período considerando, sua folha de salários integral é fiscalizável eletronicamente pelos sistemas do Fisco GFIP/SEFIP/RAIS. O lançamento efetuado em face da PETROBRAS teve escopo na suposta falta de apresentação das GRPS e folhas de salários específicas para o contrato auditado, vez que entendeu o INSS, a época, tratar-se de construção civil e entende a BSB tratar-se de simples execução de serviço de montagem industrial nas dependências do contratante. Tal fato, não foi enfrentado no acórdão, posto que de plano entenderam os julgadores pela indicação de vício de origem no lançamento efetuado, sendo que, em havendo, eventualmente, a revisão do mérito da demanda todas as questões levantadas pelo Contribuinte em seu recurso às fls. , terão que ser apreciadas e fundamentadamente julgadas sob pena de se estar cerceando o direito de defesa do interessado. A lei não criou a possibilidade arbitrar um lançamento por mera presunção, como é o caso que se apresentou. A lei criou a figura do efetivo e solidário GARANTE das obrigações previdenciárias e nada mais. Esse garante só pode ser acionado (lançado) após estar materialmente provado e circunscrito o débito previdenciário do contribuinte de direito, sob pena de estar o INSS, ao final, obtendo enriquecimento ilícito, o que é vedado por cláusula pétrea em nosso ordenamento jurídico. No sentido de ser evitado o lançamento em duplicidade, quais sejam, o efetuado pelo próprio contribuinte ao declarar e recolher a obrigação e o que entende ser devido o INSS por presunção, face a suposta ausência de guia específica para a obra ou contrato, é que foi consagrada a reforma da decisão de 1ª instância a qual deve ser meritoriamente mantida. No caso vertente é legítimo o que foi aduzido e fundamentado nos votos vencedores, pois a PETROBRAS deve ser tido como mero GARANTE da obrigação, sendo que essa figura já é amparado e institucionalizada pelo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA ao dar a efetiva interpretação do que é a figura jurídica do devedor solidário da obrigação previdenciária. É totalmente reprovável, e o legislador, ampla doutrina e jurisprudência (Súmula 76 do TFR) repelem a efetivação de lançamentos tributários com base em mera e simples presunção, o que traduziria a ação administrativa arbitrária e ilegítima, cabia a análise da escrita fiscal e contábil da empresa contribuinte, sob pena de violação aos princípios da legalidade e da verdade material. O Auto de Infração se baseou

em fato inexistente e não em fato certo, determinado e provado materialmente, não tendo adotado motivação idônea, apta a criar obrigação para a autuada e para o contribuinte de direito.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

PETROBRÁS e BSB apresentaram recurso voluntário, a seguir, irei tratar de ambos os recursos conjuntamente.

Admissibilidade. A PETROBRÁS foi intimada do Acórdão de Impugnação em 24/10/2017 (e-fls. 1478), sendo, por conseguinte, tempestivo o recurso (e-fls. 1482/1494) interposto em 17/11/2017 (e-fls. 1480). A BSB foi intimada do Acórdão de Impugnação em 23/11/2017 (e-fls. 1544/1545), sendo, por conseguinte, tempestivo o recurso (e-fls. 1550/1556) interposto em 22/12/2017 (e-fls. 1547/1549). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento de ambos os recursos voluntários.

Nulidade. Princípios da segurança jurídica, da proteção à confiança legítima e do amplo direito de defesa. O Acórdão da 2ª CaJ do CRPS n.º 0001664, de 24/08/2004 (e-fls. 850/862), anulou a DN (a Reforma de DN, em verdade) e determinou diligência para que o INSS justificasse o procedimento (lançamento em face do solidário e do contribuinte, com aferição indireta da base de cálculo sem apuração prévia no contribuinte) mediante verificação da contabilidade do contribuinte. O INSS formulou Pedido de Revisão, não conhecido nos termos do Acórdão da 2ª CaJ do CRPS n.º 0000806, de 29/06/2005 (e-fls. 903/907). Em suas razões recursais, o recorrente invoca um terceiro Acórdão da 2ª CaJ do CRPS de n.º 356, de 24/04/2006, supostamente um acórdão de conteúdo integrativo e que sequer seria mencionado no Acórdão de Impugnação (e-fls. 1461/1475).

O Acórdão da 2ª CaJ do CRPS n.º 356, de 24/04/2006, não guarda pertinência com o presente processo, eis que o presente processo versa sobre a NFLD n.º 35.521.149-1 (e-fls. 03/20) e se encontrava em tal data com a fiscalização (e-fls. 916) para a realização de diligência comandada pelo Despacho de “reinício do contencioso administrativo” (e-fls. 909/911) e o Acórdão 2ª CaJ do CRPS n.º 356, de 24/04/2006 diz respeito à NFLD n.º 35.575.075-9, conforme publicação no DOU de 11/05/2006, seção 1, páginas 33 e 34:

CONSELHO DE RECURSOS DA PREVIDÊNCIA SOCIAL 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO

DECISÕES DE 24 DE ABRIL DE 2006

Proferidas em processos fiscais.

No mês de abril de 2006, na sede do Conselho de Recursos da Previdência Social, situado no Setor de Autarquias Sul – quadra 04, bloco K, Brasília-DF, reuniram-se os membros da Segunda Câmara de Julgamento, nas datas a seguir mencionadas. Na ordem do dia, foram vistos, examinados e discutidos os recursos em pauta e, em decorrência, foram proferidas as seguintes decisões: (...)

NOTIFICAÇÃO FISCAL N.º 35.575.075-9 - (RJ) - Matéria: Parte Empregado - Recorrente: PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A E OUTROS - Recorrido: INSS - Acórdão: 02CAJ/356/2006 Decisão: Não conhecido

do pedido de revisão do INSS por unanimidade, nos termos do relatório e voto que acompanham o presente julgado.

Apesar da incorreta referência ao Acórdão da 2ª CaJ do CRPS n.º 356, de 24/04/2006, os argumentos da contribuinte recorrente serão considerados, mas tomando-se o contexto dos acórdãos pertinentes ao presente processo, ou seja, os Acórdãos da 2ª CaJ do CRPS de n.º 0001664, de 24/08/2004 (Acórdão de Recurso Voluntário, e-fls. 850/862), e de n.º 0000806, de 29/06/2005 (Acórdão de Pedido de Revisão, e-fls. 903/907).

Os Recursos Voluntários contra a Reforma de Decisão-Notificação foram apreciados pelo Acórdão de Recurso Voluntário (e-fls. 850/862) e, tecnicamente, o Acórdão de Pedido de Revisão (e-fls. 903/907) não veicula conteúdo integrativo ao Acórdão de Recurso Voluntário, embora a ele se refira de modo a fundamentar o não conhecimento do Pedido de Revisão.

O Acórdão de Recurso Voluntário concluiu pela existência de vício insanável na DN, a justificar sua anulação. A NFLD não foi anulada, tendo a 2ªCaJ do CRPS se limitado a determinar diligência na esfera do contencioso administrativo de primeira instância instalado pelas impugnações com o fito de ser produzida prova a demonstrar o cabimento do lançamento tal como empreendido.

Contudo, a norma jurídica individual posta no Acórdão de Recurso Voluntário, mesmo sob a luz do Acórdão de Pedido de Reconsideração determina apenas a anulação da DN (e-fls. 862), tendo o voto do relator indicado que diligência seria necessária ao prosseguimento do processo.

Uma vez anulada a DN, a 2ª CaJ do CRPS, como o processo administrativo fiscal passou a ser conduzido pela autoridade julgadora de primeira instância, esta emitiu despacho de “reinício do contencioso” (e-fls. 909/911) acolhendo a determinação da diligência referida pelo relator do Acórdão da 2ª CaJ do CRPS.

O comando veiculado no dispositivo do Acórdão da 2ª CaJ do CRPS de se anular a DN foi observado e a Receita Federal realizou diligência apresentando a Informação Fiscal de e-fls. 955, sem intimar o contribuinte para exibir sua contabilidade e muito menos reintimar.

Note-se que os fundamentos jurídicos do Acórdão de Recurso Voluntário não transitam em julgado, competindo à autoridade julgadora de primeira instância apreciar se a diligência nos moldes realizados possibilitam ou não o julgamento e, possibilitando, efetuar o julgamento da lide.

O Acórdão de Recurso Voluntário que anula a decisão de primeira instância e muito menos o Acórdão de Pedido de Revisão que não o conhece não têm o poder de criar norma jurídica individual condicional acerca da apreciação do resultado da diligência a ser empreendida pela autoridade julgadora de primeira instância, ou seja, acerca dos desdobramentos da diligência empreendida na apreciação da lide, sob pena de supressão de instância e de indevida ingerência na atividade jurisdicional administrativa do julgador de primeira instância.

Os litigantes foram intimados (e-fls. 959/961 e 1409/1412) a se manifestar do resultado da diligência e poderiam ter apresentado a prova documental contábil a demonstrar a insubsistência do lançamento, mas PETROBRÁS sustentou que a prova constante dos autos já

seria suficiente e insistiu na necessidade de fiscalização prévia na empresa contratada e a BSB não se manifestou (e-fls. 1460).

Portanto, o exercício do amplo direito de defesa e do contraditório foram observados no presente processo administrativo fiscal, tendo sido assegurado tanto à responsável solidária quanto à contribuinte a oportunidade de apresentar alegações e provas, inclusive contábeis.

Ao prolatar sua decisão, a autoridade julgadora de primeira instância se deu por satisfeita com o resultado da diligência e adentrou ao exame de mérito alinhando-se ao entendimento veiculado no Enunciado 30 do CRPS.

Ao agir assim, o julgador de primeira instância não aplicou retroativamente uma norma material de direito tributário e nem uma nova interpretação de norma administrativa, mas simplesmente deu ao processo não definitivamente julgado a solução que considerava pertinente em face da legislação tributária de regência.

A invocação de um Enunciado ou a filiação a um entendimento jurisprudencial cristalizado em Enunciado, ainda que o Enunciado não seja citado, é perfeitamente possível e mesmo que o Enunciado seja editado posteriormente à ocorrência dos fatos geradores. Nesse sentido, temos a seguinte ementa:

Acórdão n.º 2402-005.546, de 18 de janeiro de 2017.

ENUNCIADO N.º 30 DO CRPS. APLICABILIDADE

O entendimento do Enunciado n.º 30 do CRPS pode ser aplicado nos julgamentos de processos administrativos fiscais realizados após a sua edição, independentemente dos fatos geradores se referirem a período anterior a esse momento.

Pelo exposto, não há ofensa aos princípios da segurança jurídica, da estabilidade das relações jurídicas, da proteção da confiança legítima, da ampla defesa ou da vedação de comportamento contraditório e do enriquecimento ilícito. Pelo contrário, os princípios em questão restaram valorizados pelo Acórdão de Impugnação ao se alinhar ao entendimento jurisprudencial cristalizado no Enunciado n.º 30 do CRPS.

Isso posto, voto por CONHECER dos recursos voluntários e REJEITAR A PRELIMINAR DE NULIDADE do Acórdão de Impugnação.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro

Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Redator Designado

Peço licença para divergir do voto do I. Relator no que tange à rejeição da preliminar de nulidade.

Por intermédio do Acórdão n.º 0001664, de 24/08/2004, a 2ª Câmara do Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS) decretou a nulidade da decisão de primeira instância e determinou a adoção de providências para confirmar o inadimplemento das obrigações previdenciárias, com base na escrituração contábil do prestador de serviços. Tal medida teve como finalidade evitar lançamento em duplicidade em nome do responsável solidário, ou mesmo exigência de contribuições já recolhidas (fls. 850/862).

Confira-se a ementa do julgado:

PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO – Solidariedade.

Liquidez e Certeza. É necessário que o INSS constate a existência do crédito previdenciário junto ao contribuinte (prestador dos serviços). Somente diante da não apresentação ou apresentação deficiente (pelo prestador dos serviços) da documentação contábil e trabalhista necessária a comprovar a extinção da obrigação previdenciária, poderia o INSS arbitrar, junto ao responsável solidário, as contribuintes que entender devidas.

ANULAR A DECISÃO NOTIFICAÇÃO.

O Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) protocolou pedido de revisão do julgado, o qual não restou conhecido pelo colegiado, consoante o Acórdão n.º 0000806, de 29/06/2005. Tornou-se, assim, definitiva a decisão administrativa que anulou a decisão de primeira instância (fls. 903/907).

O Acórdão do CRPS n.º 0001664, de 24/08/2004, fixou a diretriz da diligência fiscal para validação do lançamento em nome do tomador de serviços e não limitou a apreciação do seu resultado pelo julgador de primeira instância, restringindo-lhe a valoração da prova com base no livre convencimento motivado.

E nem poderia ser diferente, porque tal determinação equivaleria uma indevida ingerência nas atividades de fiscalização, assim como nas decisões do órgão de primeira instância.

Por outro lado, a decisão proferida pelo CRPS contém uma norma jurídica individualizada. O enunciado não contempla apenas o texto expresso da parte dispositiva que anulou a Decisão-Notificação n.º 17.401.4/0275/2004, mas requer interpretação em conjunto com a fundamentação da própria decisão de segunda instância, como um todo, de modo a extrair os correspondentes efeitos jurídicos.

Com efeito, a decisão pela anulação da Decisão-Notificação, conforme se depreende da ementa acima copiada, teve como razão de decidir uma interpretação que prevalecia à época da deliberação do colegiado em segunda instância, isto é, sobre a necessidade de atestar a falta de recolhimento dos tributos devidos com base na escrituração contábil do prestador de serviços.

Cabe respeitar o conteúdo do ato decisório, que estabeleceu uma interpretação sobre determinados fatos, privilegiando, desse modo, a garantia da estabilidade do processo administrativo.

Segundo o acórdão do CRPS, para legitimar o crédito tributário a fiscalização deveria apresentar elementos adicionais, a partir do exame da contabilidade da empresa contratada, capazes de justificar o lançamento efetuado por responsabilidade solidária na

execução de obra de construção civil pela pessoa jurídica BSB do Brasil Equipamentos Industriais Ltda.

Entretanto, a Secretaria da Receita Federal não intimou o prestador para apresentar a escrituração contábil, e muito menos reintimou com tal propósito. A diligência efetivada pela fiscalização tributária restringiu-se aos dados constantes dos sistemas informatizados do órgão fazendário (fls. 955).

Não me convence o argumento do I. Relator que as empresas autuadas foram intimadas do resultado da diligência, o que lhes assegurou, tanto ao responsável solidário quanto ao contribuinte, a oportunidade de apresentar alegações e provas sobre os fatos, inclusive contábeis.

A avaliação do prejuízo à parte foi feita pelo acórdão do CRPS. Não cabe ao órgão julgador, que teve sua decisão anulada, proceder a um novo juízo de valoração sobre fatos decididos pela instância superior. Além disso, o tomador de serviços insistiu na fiscalização prévia da empresa contratada (fls. 1.414/1.415).

Na apreciação de questão prejudicial ao mérito, o acórdão recorrido faz alusão ao entendimento exarado pelo CRPS, por meio do Acórdão n.º 0001664, de 24/08/2004, quanto à necessidade de exame da escrituração contábil do prestador de serviços para constatar a existência ou não de crédito tributário passível de lançamento (fls. 1.461/1.475).

Ressalta, porém, que após o julgamento na segunda instância, houve a publicação do Enunciado n.º 30 do CRPS, explicitado através da Resolução n.º 1, de 31/01/2007, o qual trouxe uma interpretação distinta sobre a matéria, no sentido de que a fiscalização tem a prerrogativa de constituir os créditos no tomador de serviços mesmo sem a apuração prévia no prestador dos serviços.

A toda a evidência, o Enunciado n.º 30 do CRPS é norma dotada de caráter interpretativo. Não há óbice para sua aplicação a fatos geradores anteriores à sua edição, desde que para situações pendentes de julgamento administrativo.

Contudo, essa não é a hipótese dos autos. De fato, o acórdão do CRPS decidiu segundo sua convicção à época do julgamento, com base numa determinada interpretação, sendo a decisão definitiva no âmbito administrativo para a matéria. Em respeito à estabilidade das relações jurídicas, a decisão de piso deveria observar tal interpretação para fins de apreciar o resultado da diligência fiscal.

Conclusão

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO aos recursos voluntários apresentados para anular o acórdão recorrido, com retorno dos autos para realização de diligência e, posteriormente, novo julgamento em primeira instância.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess