



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

Processo nº 18471.001541/2008-30
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-004.082 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de fevereiro de 2018
Matéria contribuição previdenciária
Recorrente PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2001 a 31/07/2002

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CONSTRUÇÃO CIVIL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO CONTRATANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

É dever do Fisco, sob pena de ocorrência de vício material, a comprovação de que houve a prestação de serviço na construção civil. Ressalte-se que, no mesmo plano de argumentação, aquilo que se conclui para a solidariedade na cessão de mão-de-obra é aplicável, também, para a solidariedade na contratação da construção civil (art. 30, inciso VI, da Lei nº 8.212/91), 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator.

EDITADO EM: 05/03/2018

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Douglas Kakazu Kushiya, Marcelo Milton da Silva Risso, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Ausente justificadamente a Conselheira Dione Jesabel Wasilewski.

Relatório

1 – Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra decisão da DRJ que manteve o lançamento em parte de contribuição previdenciária oriunda da NFLD nº 35.605.792-5 (fls. 3/20) no valor de R\$ 142.922,92 com data de cientificação do contribuinte em 29/09/2003 às fls. 3.

2 - Adoto inicialmente como complemento ao relatório a narrativa constante do V. Acórdão da DRJ (fls. 935/944) por sua clareza e precisão:

“DO LANÇAMENTO

A presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD DEBCAD 35.605.792-5, consta do acervo processual da Secretaria da Receita Federal do Brasil, criada conforme art. 4º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, como processo COMPROT nº 18471.001541/2008-30.

2. Trata-se de crédito no montante de R\$ 87.131,10, acrescido de encargos moratórios, contra a empresa acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal de fls 33/42 do e-processo, foi apurado com base no instituto da responsabilidade solidária, decorrente de serviços prestados de construção civil pela empresa VANAZ – URBANIZAÇÃO E CONSTRUÇÕES LTDA, CNPJ 20.226.932/0001-64, em cumprimento ao contrato 250.2.025.01-2, de acordo com o artigo 30, VI da Lei 8.212/1991, nas competências 06/2001 a 07/2002.

3. Os serviços objeto do referido contrato são descritos no item 5 do Relatório Fiscal: EXECUÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL, A SABER : - SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO DE TERRA E INFRAESTRUTURA (ESCAVAÇÃO, REATERRO DE VALAS OU CAVAS, FORNECIMENTO, ASSENTAMENTO E REJUNTAMENTO DE TUBO DE CONCRETO ARMADO, DEMOLIÇÃO), SERVIÇOS DE ESTRUTURAS E SUFERESTRUTURAS EM CONCRETO, MONTAGEM DE ELETRODUTOS E ATERRAMENTO, SERVIÇOS DE ALVENARIA (FORNECIMENTO E MONTAGEM DE ALVENARIA DE FECHAMENTO, FORNECIMENTO, MONTAGEM E ASSENTAMENTO DE ESQUADRIAS, FORNECIMENTO E ASSENTAMENTO DE TUBULAÇÃO DE PVC ÁGUA, ESGOTO E ELÉTRICA PREDIAL), ANDAIMES DE QUADROS E SERVIÇOS EVENTUAIS. QUANTO A PESSOAL: - RESPONDER PELA SUPERVISÃO, DIREÇÃO TÉCNICA E ADMINISTRATIVA E MÃO-DE-OBRA NECESSÁRIAS À EXECUÇÃO DOS SERVIÇOS CONTRATADOS, COMO ÚNICA E EXCLUSIVA EMPREGADORA; APRESENTAR À FISCALIZAÇÃO UMA RELAÇÃO NOMINAL DE TODOS OS EMPREGADOS QUE EXECUTARÃO OS SERVIÇOS, BEM COMO COMUNICAR, POR ESCRITO, QUALQUER ALTERAÇÃO OCORRIDA NESTA RELAÇÃO; OBRIGAR SEU PESSOAL AO USO OSTENSIVO DE CRACHÁS DE IDENTIFICAÇÃO FORNECIDOS PELA PETROBRÁS, OS QUAIS DEVEM SER DEVOLVIDOS AO TÉRMINO DO CONTRATO OU RETIRADA DO EMPREGADO DAS ATIVIDADES RELACIONADAS COM O CONTRATO; PROVIDENCIAR A RETIRADA IMEDIATA DE QUALQUER EMPREGADO SEU, CUJA PERMANÊNCIA NO LOCAL DOS SERVIÇOS SEJA CONSIDERADA INDESEJÁVEL PELA FISCALIZAÇÃO, SEM ÔNUS PARA A PETROBRÁS. A CONTRATADA DEVERÁ APRESENTAR MENSALMENTE, QUANDO DA EMISSÃO DO BOLETIM DE MEDIÇÃO: - A.) FOLHA DE PAGAMENTO DE SEUS EMPREGADOS QUE ESTIVEREM ENVOLVIDOS NA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS CONTRATADOS, B) FOTOCÓPIA DA GPS, DEVIDAMENTE QUITADA E AUTENTICADA, COM O PREENCHIMENTO DO NOME, CNPJ/CEL. NÚMERO, DATA E VALOR DA NOTA FISCAL, REFERENTE A TODOS OS EMPREGADOS DA CONTRATADA EM ATUAÇÃO NA EXECUÇÃO DO CONTRATO.

NÃO HOUVE DISCRIMINAÇÃO NAS NOTAS FISCAIS DOS DIVERSOS SERVIÇOS DE CONTRUÇÃO CIVIL EXECUTADOS. Consta no o Relatório Fiscal que a empresa fiscalizada não comprovou o cumprimento das obrigações da construtora contratada para com a Seguridade Social, através de guias de recolhimento específicas para a obra contratada e folhas de pagamento específicas dos segurados empregados alocados à referida obra.

4. O crédito engloba as contribuições previdenciárias relativas à parte dos segurados empregados e as da empresa (para o Fundo de Previdência e Assistência Social - FPAS e aquelas destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho - RAT).

DA IMPUGNAÇÃO DA PETROBRÁS

5. A PETROBRAS, notificada do lançamento em 29/09/2003 (fl. 03 do eprocesso), contestou-o em 14/10/2003 através do instrumento de fls. 52/57 do e-processo, juntando comprovantes de capacidade postulatória, às fls. 58/60 do e-processo. Além da tempestividade, a impugnante alegou, em síntese:

5.1. Seria inegável a previsão da solidariedade passiva na Lei, considerado, contudo, o pressuposto da configuração da dívida ou da obrigação, para o credor poder imputá-la a um dos devedores solidários; sendo que, antes da cobrança do devedor solidário, deveria ser efetivado o lançamento da cobrança em nome do devedor originário.

5.2. A Autarquia louva-se no direito de constituir o crédito apenas contra a Impugnante — atitude totalmente injurídica. O correto seria, primeiramente, fazer o lançamento contra os contribuintes, e, somente depois de constituído o crédito contra os devedores principais, é que também o devedor solidário poderia ser cobrado. No entanto, o procedimento levado a efeito foi o contrário: a Autarquia, sem saber se a contribuição havia sido paga pelo devedor originário, a contratada, contra esta não fez o lançamento, porém apenas contra o devedor solidário, a contratante.

5.3. *A tomada do valor bruto das notas fiscais como base de incidência das contribuições previdenciárias, em lugar de se restringir aos valores dos salários, além de ofender o princípio da legalidade, contaminaria o lançamento, que não revelaria a exata medida da responsabilidade solidária, impedindo também a possibilidade de chamar ao processo administrativo o devedor originário, apto a apresentar sua folha de salários.*

5.4. *O INSS estaria transferindo indevidamente para a Impugnante a fiscalização tributária sobre a contratante, a qual não possui poder de polícia para fiscalizar.*

5.5. *A Autarquia Federal, ao realizar a cobrança a um ente da Administração Indireta Federal, estaria postulando, enquanto Governo, ao recebimento do crédito do próprio Governo. O crédito contra a Impugnante deve ser extinto.*

5.6. *Finda pedindo seja julgada a improcedência do lançamento. Pede também a juntada de documentos a posteriori.*

DA NÃO IMPUGNAÇÃO PELA CONTRATADA

6. *A VANAZ – URBANIZAÇÃO E CONSTRUÇÕES LTDA, notificada através de AR, em 23/10/2003 (fls. 48/50 do e-processo), não apresentou defesa, vide fl. 61 do e-processo.*

JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA

7. *O Lançamento foi julgado PROCEDENTE pela Decisão-Notificação 17.401.4/0247/2004, de 20/02/2004, vide fls. 63/71 do e-processo, devidamente notificada à PETROBRÁS em 11/03/2004, vide fl. 72 do e-processo, e à empresa VANAZ – URBANIZAÇÃO E CONSTRUÇÕES LTDA, através de AR, em 16/03/2004, vide fl. 73 do eprocesso.*

DOS RECURSOS

8. *A PETROBRÁS apresentou Recurso ao CRPS em 07/04/2004, fls. 79/83 do e-processo, comprovando o depósito recursal à fl. 84 do e-processo. Juntou comprovantes que integraram o Anexo I (fls. 203/666 do e-processo).*

9. A empresa VANAZ – URBANIZAÇÃO E CONSTRUÇÕES LTDA, em 13/04/2004, apresentou recurso às fls. 77/78 do e-processo, alegando ter feito recolhimentos na matrícula CEI 50.002.28625.72 e que aderiu ao parcelamento da Lei 10.684/2003. Juntou comprovantes que integraram o Anexo II (fls. 668/841 do e-processo).

DA DILIGÊNCIA FISCAL E DA REFORMA DE DN

10. Os autos foram devolvidos à Fiscalização pelo Serviço de Análise de Defesas e Recursos, vide fl. 89 do e-processo, para apreciar as razões e os documentos (Anexos I e II) aditados aos recursos das empresas interessadas, sendo que, em 17/08/2004, a Auditoria Fiscal manifestou-se às fls. 90/94 do e-processo pela retificação dos valores lançados, nos termos a seguir:

4. As empresas solidárias anexaram em seus recursos os seguintes documentos:

I. Cópia do contrato de prestação de serviços nº 250.2.025.01-2 e aditivos, firmado com a tomadora Petrobrás, referente a obra na Refinaria de Gabriel Passos, objeto desta NFLD;

II. Comprovante de inscrição da matrícula CEI 50.002.28625/72, referente à obra da VANAZ URBANIZAÇÃO E CONSTRUÇÕES LTDA., com endereço em "GABRIEL PASSOS, ROD. FRNAO DIAS, BR 381";

III. Cópias de GPS no CEI 50.002.28625/72, vinculadas à obra da Petrobrás;

IV. Cópias de GFTP da empresa prestadora, no código 155, identificando como tomador a matrícula CEI 50.002.28625/72;

V. Cópias de folhas de pagamento da empresa prestadora, nas competências do crédito, sem demonstrar qualquer vinculação com a tomadora Petrobrás ou com o contrato de prestação de serviços;

VI. Cópia do "Discriminativo Analítico de Débito - DAD", referente a parcelamento da empresa prestadora, cadastrado em 30/07/2003, com Debcad nº 35.670.893-4> vinculado à matrícula CEI 50.002.28625/72, que foi incluído no

Parcelamento Especial – PAES.

5. *Em análise aos documentos apresentados, verificamos que as GPS apresentadas, nas competências do crédito, conforme o item 2.III, estão vinculadas à matrícula CEI da obra contratada com a Petrobrás. Portanto, reconhecemos o vínculo dessas GPS com os serviços prestados objeto desta NFLD.*

Através de consulta ao sistema MPAS/TNSS ÁGUIA - módulo CCOR, em 16.08.2004, confirmamos os recolhimentos relativos às GPS apresentadas conforme o item 2.III.

6. *Com relação ao parcelamento apresentado, conforme o item 2.VI, verificamos que o mesmo refere-se a diferenças apuradas de contribuição de empresa, SAT e terceiros, nas competências 08/2001 a 03/2002, 10/2002 e 12/2002.*

Confirmamos o cadastramento do parcelamento, e posterior inclusão em parcelamento especial, através de consulta ao sistema M P AS/INSS SISCOB.

7. *Vale acrescentar que, em que pese a apresentação de GPS e parcelamento relacionados aos serviços oriundos do Contrato nº 250.2.025.01-2, os mesmos não ensejam a elisão da responsabilidade solidária, devido à falta de apresentação da comprovação de que a empresa prestadora possui escrituração contábil, conforme o disposto na Instrução Normativa 100 de 01 de abril de 2004, em vigor, no seu art. 197 § 1º e 2º.*

8. *Pelos itens 5, 6 e 7, concluímos que as GPS apresentadas, e os valores de empresa e SAT incluídos no parcelamento, ensejam a alteração do crédito nas competências correspondentes, devendo ser considerados, para fins de abatimento do crédito em cada competência, os valores de "GPS + Parcelamento" indicados na tabela a seguir:*

Comp.	Doc. fls. Anexo 2	GPS				Parcelamento		GPS + Parcelamento		
		seg	empr	sat	V. INSS	Emp.	sat	seg	empr	sat
jun/01	9 e 10	1.785,22	4.061,17	609,18	6.455,57			1.785,22	4.061,17	609,18
jul/01	20 e 21	2.707,83	6.220,70	933,10	9.861,63			2.707,83	6.220,70	933,10
ago/01	33	3.575,26			3.575,26	8.370,22	1.255,53	3.575,26	8.370,22	1.255,53
set/01	46	3.844,94			3.844,94	9.012,94	1.351,94	3.844,94	9.012,94	1.351,94
out/01	58	4.149,77			4.149,77	9.617,87	1.442,68	4.149,77	9.617,87	1.442,68
nov/01	73	4.109,27			4.109,27	9.521,87	1.428,28	4.109,27	9.521,87	1.428,28
dez/01	88	4.584,90			4.584,90	10.182,74	1.527,41	4.584,90	10.182,74	1.527,41
jan/02	104	3.811,27			3.811,27	8.827,23	1.324,08	3.811,27	8.827,23	1.324,08
fev/02	118	2.884,37			2.884,37	6.698,90	1.004,84	2.884,37	6.698,90	1.004,84
mar/02	130	2.613,79			2.613,79	6.078,72	911,81	2.613,79	6.078,72	911,81
abr/02	142 e 143	949,16	2.317,30	347,60	3.614,06			949,16	2.317,30	347,60
jul/02	145	118,59	391,12	58,67	568,38			118,59	391,12	58,67

Considerando-se os valores acima, o crédito deverá ser retificado da seguinte forma:

a) Abatimento do crédito nas competências 11/2001, 04/2002 e 07/2002, uma vez que o valor total recolhido ou parcelado é inferior ao aferido com base nas notas fiscais de serviços, de acordo com o Discriminativo Analítico do Débito - DAD, às fls.4 a 7;

b) Exclusão do crédito nas competências 06/2001 a 10/2001 e 12/2001 a 03/2002, uma vez que os valores totais recolhidos ou parcelados, foram superiores ao aferido com base nas notas fiscais de serviços, de acordo com o Discriminativo Analítico do Débito - DAD, às fls. 4 a 7.

9. Segue FORCED para retificação do crédito

10.1. Em esclarecimento da informação acima, informo que correspondem, à numeração antiga de fls. 04/07, a atual numeração de fls. 06/09 do e-processo.

11. Conforme consta às fls. 99/103 do e-processo, em conformidade à diligência fiscal de fls. 90/94 do e-processo, foi emitida a REFORMA DE DN nº 17.401.4/0766/2004, de 10/09/2004, homologado em 16/09/2004, sendo retificados os valores lançados, com a redução do total de principal de R\$ 87.131,10 para R\$

6.955,25. O correspondente DADR – Discriminativo Analítico do Débito Retificado foi juntado às fls. 96/98 do e-processo.

12. A REFORMA DE DN nº 17.401.4/0766/2004 foi cientificada à PETROBRÁS em 24/09/2004 (fl. 104 do e-processo) e, à VANAZ – URBANIZAÇÃO E CONSTRUÇÕES LTDA, em 27/09/2004, vide fl. 105 do e-processo.

DOS NOVOS RECURSOS E DAS CONTRA-RAZÕES

13. Em 06/10/2004, a PETROBRÁS apresentou suas novas razões de recurso às fls. 108/114 do e-processo.

14. A VANAZ – URBANIZAÇÃO E CONSTRUÇÕES LTDA não apresentou recurso, vide fl. 115 do e-processo.

15. Após a elaboração de contra-razões, vide fls. 116/120 do e-processo, o processo foi encaminhado ao CRPS, em 29/11/2004 (fl. 121 do e-processo).

DA ANULAÇÃO DA DECISÃO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA

16. A Segunda Câmara do CRPS, através do Acórdão 595, de 25/05/2005, fls. 123/127 do e-processo, decidiu anular, por unanimidade, a decisão de Primeira Instância (o que atingiu ambas a DN 17.401.4/0247/2004 e a REFORMA DE DN 17.401.4/0766/2004), determinando que o INSS deveria apresentar elementos, com base na contabilidade do contribuinte, que justificassem o procedimento adotado e evidenciassem que a obrigação principal está inadimplida.

17. Inconformada com a Decisão, considerando que não houve vício insanável que acarretasse a nulidade da DN, a ex-Secretaria da Receita Previdenciária – SRP interpôs Pedido de Revisão do Acórdão, fls. 128/134 do e-processo.

18. As empresas foram devidamente comunicadas do Acórdão do CRPS, assim como do pedido de Revisão, fls. 135 e 140 do e-processo, sendo-lhes concedido prazo para manifestação, o que acarretou o pronunciamento da PETROBRÁS, fls. 141/144 do e-processo;

enquanto a VANAZ – URBANIZAÇÃO E CONSTRUÇÕES LTDA não se manifestou, vide fl. 147 do e-processo.

19. O Pedido de Revisão NÃO FOI CONHECIDO pela 2ª CaJ/CRPS, conforme Acórdão 085, de 31/01/2006, fls. 149/152 do e-processo, sob a alegação de que o pedido não se enquadrava nas hipóteses do artigo 60 e incisos da Portaria MPS nº 88/2004, do que foi dada ciência às fls. 155/ 161 do e-processo, em 17/02/2006 (PETROBRÁS) e

02/03/2006 (VANAZ).

DO REINÍCIO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

20. De forma a cumprir o Acórdão 595/2005 do CRPS, os autos foram baixados em diligência, cujo resultado foi apresentado às fls. 182/187 do e-processo, como segue:

Considerando-se o despacho à fl. 146, e do comando exarado do Acórdão CRPS 2ª CaJ nº 0000595/2005, de 25/05/2005, fls. 115 a 119, 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, confoime cópia anexada à fl. 168.

2 - Procedeu-se, também, a pesquisa no SISTEMA DE COBRANÇA - MF/RFB - verificando-se que a empresa não aderiu ao parcelamento especial da Lei n. 9964/2000 - REFIS - porém aderiu ao parcelamento especial da Lei no. 10684/2003 - PAES, conforme cópias de telas anexadas às fls. 170 a 172.

3 - Constatou-se no conta- corrente do estabelecimento - SISTEMA PLENUS, que o contribuinte não realizou os recolhimentos devidos em época própria, havendo competências em aberto a partir de 01/2005, conforme fls. 169.

4 - Assim sendo, encaminha-se o presente à Chefe da Equipe Fiscal para prosseguimento.

21. Foi encaminhada cópia da Diligência, recebidas pela PETROBRÁS em 15/11/2012 (vide fls. 193 e 195 do e-processo); e pela VANAZ – URBANIZAÇÃO E CONSTRUÇÕES LTDA, após infrutíferas tentativas de cientificação via postal,

através de Edital publicado em 24/12/2015 (vide fls. 194 e 931 do e-processo), reabrindo-se a ambas as empresas o prazo de 30 dias para defesa.

22. Não foram aditadas novas razões recursais por qualquer das interessadas, vide fl. 934 do e-processo.”

3 – A decisão de piso manteve em parte o lançamento conforme ementa abaixo indicada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2001 a 31/07/2002

SOLIDARIEDADE ENTRE TOMADOR E PRESTADOR DOS SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

A responsabilidade solidária não comporta benefício de ordem, podendo ser exigido o total do crédito constituído da empresa contratante, sem que haja apuração prévia no prestador de serviços de construção civil - art. 30, VI da Lei 8.212/1991, c/c artigo 124, parágrafo único, do Código Tributário Nacional - Enunciado 30 do CRPS.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

4 – A Petrobras apresentou Recurso Voluntário às fls. 950/967 pugnando pelo cancelamento da autuação.

5 – É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso - Relator

6 - O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

7 – No caso vou me ater ao reconhecimento da nulidade do presente lançamento baseado nos fundamentos do Voto no Ac. 2201003.412 ocasião em que votei pelo provimento de tal recurso do mesmo contribuinte em vista de serem casos similares com cessão de mão de obra.

8 – Em suas razões o I. Relator do voto vencedor assim discorre a respeito da matéria objeto do presente recurso no qual peço vênia para que suas razões incorporar como fundamento de decidir do presente julgado, *verbis*:

“Aponta o ínclito Relator que, no curso do processo administrativo tributário em que se discute o lançamento, o antigo Conselho de Recursos da Previdência Social, proferiu, em sede de recurso voluntário, a seguinte decisão (fls 156):

"PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO Solidariedade decorrente de cessão de mãodeobra. Da cessão de mãodeobra. É necessário que o INSS aponte, desde o Relatório Fiscal, a forma como evidenciou a existência da cessão de obra. Da Solidariedade. 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 contribuições que entender devidas. Anular a DN."

Perquirindo o voto condutor da decisão unânime, encontramos a seguinte motivação (fls. 158):

Em recentes decisões está CaJ vem exigindo que o INSS caracterize a existência da cessão de mão-de-obra, mesmo naquelas atividades arroladas na legislação, sendo oportuno verificarmos "parte" de manifestação do Sr. Presidente da 2ª CaJ/CRPS, AFPS Mário Humberto Cabus Moreira:

"Todavia, assim como os serviços relacionados nos incisos I a IV, do § 41, do art. 31, da Lei nº 8.212/91 (na redação atual), aqueles previstos no art. 219 do RPS devem ser demonstrados e caracterizados pelo Fisco como enquadráveis na definição legal, porque somente serão alcançados pela obrigação tributária da retenção, em consonância com a lei, se tais serviços forem realizados mediante cessão. O mesmo dar-se-á em relação ao período em que vigia a obrigação solidária, no que tange ao referido enquadramento.

A meu ver, sem ofensa aos princípios constitucionais tributários e, em especial, ao princípio da legalidade (CF/88, art. 5º I, II e art. 150, I), a norma do RPS deve ser entendida como tendo caráter indicativo, regulação interpretativa tendente à fiel execução da lei, devendo sempre ser confrontada em face do conceito legal de cessão de mão-de-obra, pois, exigir o cumprimento de uma obrigação tributária sem passar pelo crivo da definição legal, seria admitir obrigação tributária que não seja ex lege. A propósito, a atividade administrativa de lançamento requer a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, como preceitua o CTN, em seu art. 142."

(...)

O Relatório Fiscal é vago ao se reportar a existência da cessão de mão de obra, descrevendo apenas que o objeto do contrato, sem especificar os motivos que levaram o INSS a constatar a existência da cessão de mão-de-obra."

(destaques não constam da decisão)

Observo o mesmo vício no lançamento. Vejamos o teor do lançamento fiscal (fls. 30):

"1- Referese o presente relatório ao débito, lançado através da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito NFLD DEBCAD nº 35.490.4232, relativo a valores apurados por responsabilidade solidária decorrente de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, prestados pela empresa PWR MISSION INDUSTRIA MECÂNICA LTDA, CNPJ: 42.409.2011000000, conforme contrato(s) n.º: 1110.2.002.979.

5- O débito compõe-se de: contribuição dos segurados empregados, calculada pela alíquota mínima à época de ocorrência do fato gerador, contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social; contribuição para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho — SAT até 00/1997, e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, a partir de 07/1997.

(...)

5 — O débito referente ao presente contrato fora lançado, a menor, através da NFLD— Notificação Fiscal de Lançamento de Débito DEBCAD n.º 35.371.9145, de 01/11/2001, quando foi adotado erroneamente o parâmetro de quatorze por cento (14%) quando deveria ter sido aplicado o parâmetro de quarenta por cento (40%), conforme justifica o item 14 do presente relatório. Tal equívoco levou a que o débito lançado naquela ocasião, pela NFLD — 35.371.9145, espelhasse somente parte do valor que deveria ter sido lançado razão por que emite-se a presente NFLD, retratando a diferença não lançada na época

6 — Assim, por ocasião da emissão da NFID original, de n.º 35.371.9145, fora verificado durante o desenvolvimento da ação fiscal que a empresa contratara com a empresa prestadora, identificada no item 1 deste, a execução de serviços mediante cessão de mão-de-obra, em cumprimento ao(s) contrato(s) n.º: 110.2.062.979, cujo(s) objeto(s) era(m):

EXECUÇÃO DOS SERVIÇOS DE BOMBAMENTO DE FLUIDOS DO INTERIOR DE POÇOS DE PETRÓLEO ATÉ A ESTAÇÃO COLETORA, EM 16 { POÇOS DE

PETRÓLEO, UTILIZANDO BOMBEIO ELETRÍCO CENTRÍFUGO SUBMERSO, INCLUINDO DIMEZ~TSIONAIViENT0, ESPECIFICAÇÃO, FORNECIIir> 0, INSTALAÇÃO E REITRADA DOS CONJUNTOS DE BCS NOS POÇOS DE PETRÓLEO, BEM COMO A RESPONSABILIDADE TÉCNICA PELA CONTINUIDADE OPERACIONAL DOA EQUIPAMENTOS INSTALADOS. 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."

(novamente os destaques não constam do original)

Patente a ausência de comprovação da contratação da prestação de serviços, ensejadora da responsabilidade solidária, mediante cessão de mão-de-obra.

Como consequência da decisão do CRPS foi anulada a DN, decisão de primeiro grau, e recommçado o processo administrativo com elaboração de novo relatório fiscal. Atentemos para o teor da decisão proferida pelo CRPS (fls. 158):

"Assim entendo que o INSS, além de caracterizar a existência da cessão de mão-deobra, desde o Relatório Fiscal (complementar), deve apresentar elementos, com base na contabilidade dos contribuintes, que justifique o procedimento adotado. Caso seja disponibilizada pelo contribuinte a documentação contábil referente às contribuições lançadas, deverá ela ser analisada com o intuito de se comprovar a existência do crédito lançado e seu real valor.

CONCLUSÃO`

Face ao exposto voto no sentido de ANULAR A DECISAO NOTIFICACAO N.º 17.401.4/065512003, fls. 77184, determinando que se observe o que foi exposto no voto cima." (destaquei)

Em que pese a total falta de técnica jurídica dos membros do Conselho de Recursos da Previdência Social - posto que não houve nenhum vício na decisão recorrida e sim no lançamento tributário como sobejamente demonstrado pelos

Conselheiros que se manifestaram - resta claro que o comando do Colegiado foi no sentido da elaboração de novo relatório fiscal do qual constasse a comprovação da prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra além de elementos que permitissem a constituição do crédito por responsabilidade solidária do contratante.

Forçoso reconhecer que tal decisão expressa, inequivocamente, a constatação de que o lançamento tributário padecia de vício em sua constituição. Qualquer outra inferência invalidaria o comando expresso, constante do decisum, do retorno do procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ao passo inicial, ou seja, a busca pelo Fisco dos elementos comprobatórios e por isso constitutivos, da obrigação tributária decorrente da prática, pelo sujeito passivo, dos fatos eleitos pelo legislador como fato impositivos.

Imperioso ressaltar que - embora este Conselheiro discorde totalmente da necessidade de comprovação pelo Fisco da existência de crédito, ou impossibilidade de constituição deste no devedor principal, posto que tal entendimento atingiria mortalmente o instituto da responsabilidade solidária como posta pelo artigo 31 da Lei nº 8.212/91, vigente à época do lançamento - a questão do lançamento por responsabilidade solidária, por ser questão relativa ao mérito da discussão, não será por mim aqui enfrentada, vez que entendo que as questões relativas ao lançamento tributário são preliminares e prejudiciais à análise do mérito.

Voltando a questão do lançamento, uma vez anulada a DN, foi iniciado novo procedimento fiscal visando a elaboração de relatório fiscal complementar - consoante se observa do despacho do Serviço do Contencioso Administrativo da Delegacia da Receita Previdenciária RJ - Centro, fls. 190 e 195.

11 – Às fls. 187 encontra-se o relatório da diligência da RFB em cumprimento com os termos determinados pela decisão da CRPS:

Considerando-se o despacho à fl. 146, e do comando exarado do Acórdão CRPS 2ª Cal nº 0000595/2005, de 25/05/2005, fls. 115 a 119, 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 cópia anexada à fl. 168.

2 – Procedeu-se, também, a pesquisa no SISTEMA DE COBRANÇA – MF/RFB – verificando-se que a empresa não aderiu ao parcelamento especial da Lei n. 9964/2000 – REFIS – **porém aderiu ao parcelamento especial da Lei no. 10684/2003 – PAES**, conforme cópias de telas anexadas às fls. 170 a 172.

3 – Constatou-se no conta-corrente do estabelecimento – SISTEMA PLENUS, que o contribuinte não realizou os recolhimentos devidos em época própria, havendo competências em aberto a partir de 01/2005, conforme fls. 169.

4 – Assim sendo, encaminha-se o presente à Chefe da Equipe Fiscal para prosseguimento.

12 – Prosseguindo com os fundamentos do Ac. 2201003.412:

Patente a inovação do argumentos do Fisco no Relatório Fiscal Complementar. Tal inovação significa - na prática - a realização de novo lançamento tributário, posto que a comprovação da ocorrência do fato gerador ensejador da obrigação tributária- no caso em tela a contratação de empresa prestadora de serviços mediante cessão de mão-de-obra - só restou comprovada por meio do mencionado relatório aditivo.

Inegável o vício esculpido no lançamento original. Necessária a produção de novo procedimento administrativo para a constituição do crédito tributário.

De fato, a decisão do CRPS, ácnica com visto, embora propugnasse pela nulidade da DN, motivou-se pela nulidade do lançamento tributário por ausência de motivação, ou seja, falta de comprovação da ocorrência do fato gerador, da verificação da ocorrência deste.

Tal conclusão decorre da mera leitura da decisão acostada às folhas 156, acima transcrita e isso, porque, como sabido, cabe ao Fisco, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, por meio de procedimento do lançamento de ofício, constituir o crédito tributário, revisando nos casos de auto lançamento, os

procedimentos do sujeito passivo. Para tanto, ele deve, após verificar a ocorrência do fato gerador, identificar o sujeito passivo, determinar a matéria tributável, quantificar o tributo devido e, quando for o caso, aplicar a penalidade cabível.

Por ser atividade vinculada e obrigatória, é dever da autoridade fiscal empreender esforços na determinação do critério material da regra matriz de incidência tributária, base de cálculo do tributo e alíquota aplicável, apropriando-nos dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho.

A mensuração das grandezas tributárias já deveria ter sido corretamente efetuada quando da lavratura do auto de infração. Pode-se até compreender a impossibilidade do acerto em razão da ausência de comprovação por parte do contribuinte, o que, como dito, não se verificou no caso concreto.

Ao reverso, o que se observa é a total ausência caracterização de que a prestação de serviços contratada se deu mediante cessão de mão-de-obra.

Não obstante a omissão do Autoridade Lançadora no tocante a comprovação do fato escolhido pelo legislador para ser ensejador da obrigação tributária, mister ressaltar com tintas fortes que a Administração Tributária foi clara em determinar - por meio de um ato que integra a legislação tributária - como se deve realizar caracterizar a cessão de mão-de-obra, posto que tal caracterização se encontram no Regulamento da Previdência Social e nos atos normativos do INSS. Tal rito foi simplesmente ignorado pelo Auditor Fiscal responsável pelo lançamento.

O Fisco não cumpriu seu dever, ou seja, deixou de comprovar suas alegações, se absteve de demonstrar a exatidão do lançamento realizado.

Mister recordar que o Decreto nº 70.235/72 é claro ao exigir em seu artigo 9º:

"Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito" (destaques nossos)

Forçoso reconhecer o vício no procedimento do lançamento tributário. Como ato administrativo que é, o auto de infração não pode ser irregular. Celso A Bandeira de Melo (Curso de Direito Administrativo, 29ª ed., p.478), assim comenta sobre a irregularidade dos atos administrativos:

ATOS IRREGULARES SÃO AQUELES PADECENTES DE VÍCIOS MATERIAIS IRRELEVANTES, RECONHECÍVEIS DE PLANO, OU INCURSOS EM FORMALIZAÇÃO DEFEITUOSA CONSISTENTE EM TRANSGRESSÃO DE NORMAS CUJO REAL ALCANCE É MERAMENTE O DE IMPOR A PADRONIZAÇÃO INTERNA DOS INSTRUMENTOS PELOS QUAIS SE VEICULAM OS ATOS ADMINISTRATIVOS

Verificando a irregularidade do ato administrativo, deve a Administração de ofício regularizá-lo, em face do princípio da autotutela. Nesse sentido, a Lei 9.784, de 1999, é clara ao determinar que:

"Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

(...)

Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração."

(grifos nossos)

Observa-se que a Lei que regula o processo administrativo federal cinde as irregularidades do ato segundo a gravidade do mesmo. Atos portadores de defeitos sanáveis, meras irregularidades, poderão ser convalidados. Já os atos produzidos com ofensa a legalidade devem ser anulados.

Sobre o tema, a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro (Direito Administrativo, 14ª ed, p. 234), titular da inesquecível Faculdade de Direito do Largo São Francisco, leciona que convalidação ou saneamento "o ato

administrativo pelo qual qual é suprido o vício existente em um ato ilegal, com efeitos retroativos à data em que este foi praticado".

Além disso, a doutrinadora explicita que nem sempre é possível a convalidação, pois depende do tipo de vício que atinge o ato.

Os defeitos atinentes à incompetência quanto à matéria, quanto ao motivo e finalidade, e ainda quanto ao objeto e conteúdo não são passíveis de convalidação.

Especificamente quanto a impossibilidade de convalidação, esclarece a Professora:

"O objeto ou conteúdo ilegal não pode ser objeto de convalidação."

O remédio que deve ser tomado pela Administração é o previsto no artigo 53 da Lei nº 9.784/99, acima transcrito,: a anulação. Novamente, recordemos os ensinamentos de Maria Sylvia:

"Quando o vício seja sanável ou convalidável, caracteriza-se hipótese de nulidade relativa; caso contrário, a nulidade é absoluta."

Sobre o tema, devemos lembrar que as nulidades, absoluta ou relativa, produzem efeitos distintos para a Administração Tributária em razão do tempo que a lei determina para a correção do lançamento tributário viciado. Se este for convalidável, por eivado de vício formal, o saneamento deve ser realizado em 5 anos após o trânsito em julgado da decisão que anular o ato administrativo. Já o lançamento maculado por nulidade absoluta, deve ser refeito no prazo decadencial previsto no CTN, seja o do parágrafo 4º do artigo 150, seja o do inciso I do artigo 173.

Tal distinção nos obriga a perquirir qual o vício existente no caso concreto.

Para nós a distinção é simples e fundada no texto legal. Como ensina Maria Sylvia Zanela Di Pietro, lançamentos que contenham conteúdo ilegal não são passíveis de convalidação, pois a nulidade que ostentam é absoluta.

Nesse sentido, qualquer ofensa às determinações do artigo 142 do CTN acima reproduzido, explicitados por meio do artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, viciam o

conteúdo do ato, pois são requisitos do lançamento, atributos intrínsecos ao procedimento de constituição do crédito tributário.

A lição de Paulo de Barros Carvalho corrobora a afirmação.

Assevera o Professor Emérito (Curso de Direito Tributário, 14ª ed., p. 415):

"O ato administrativo de lançamento será declarado nulo de pleno direito, se o motivo nele inscrito - a ocorrência do fato jurídico tributário, por exemplo - inexistiu. Nulo será, também, na hipótese de ser indicado sujeito passivo diferente daquele que deve integrar a obrigação tributária. Igualmente é nulo o lançamento de IR (pessoa física), lavrado antes do termo final do prazo legalmente estabelecido para que o contribuinte apresente sua declaração de rendimentos e bens.

Para a nulidade se requer vício profundo, que comprometa viceralmente o ato administrativo. Seus efeitos, em decorrência, são 'ex tunc', retroagindo, linguisticamente, à data do correspondente evento. A anulação por outro lado, pressupõe invalidade iminente, que necessita de comprovação, a qual se objetiva em procedimento contraditório. Seus efeitos são 'ex nunc', começando a contar do ato que declara a nulidade"

Continua o doutrinador:

"(...) não importa que o ato administrativo haja sido celebrado e que nele conjuguem os elementos tidos como substanciais. Insta que seus requisitos estejam conformados às prescrições da lei"

(grifamos)

No caso em apreço, observamos que não comprovou o Fisco a existência da contratação de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra. Como visto é dever do Fisco anexar ao auto de infração o elementos de prova que embasam a constituição do crédito tributário.

Tal comprovação não pode ser realizada a posteriori, consoante expressa vedação do parágrafo 3º do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, o que impede - de modo

absoluto - a conversão em diligência nos casos de novação do lançamento, explicitando se tratar de novo lançamento, complementar ao primeiro.

Nesse sentido, forçoso reconhecer que o relatório fiscal complementar, por inovar no lançamento, ou seja, por de fato realizar novo lançamento posto que veio ao mundo jurídico para reparar vício material, ou seja, vício insanável, deve respeitar os prazos previstos em lei complementar para que o Estado possa constituir seu direito de crédito.

Reafirmo. O lançamento representado pela NFLD constante de fls. 2, consubstancia pelo Relatório Fiscal de folhas 29, foi tacitamente reconhecido como nulo pelo CRPS que - ao determinar a nulidade da DN e a elaboração de novo relatório fiscal que explicitasse a ocorrência do fato gerador ensejador da responsabilidade solidária prevista no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, vigente à época - ordenou que se elaborasse novo lançamento consubstanciado em provas da existência da contratação de serviços mediante cessão de mão-de-obra.

Ocorre que tal lançamento - repito, consubstanciado no relatório fiscal aditivo - relativo às competências 09/98 a 12/98 se aperfeiçoou com a ciência do devedor em 28 de junho de 2007, fora portanto do lustro permitido pelo artigo 173, inciso I do CTN.

Logo, extinto o direito de crédito do Fisco quando do lançamento tributário representado pelo relatório fiscal aditivo.

Por via de consequência, voto por dar provimento ao recurso voluntário reconhecendo a nulidade do lançamento tributário arguída, pela ocorrência de vício material, em face da ausência de comprovação da ocorrência do fato gerador ensejador da obrigação tributária.”

13 - Portanto, em relação à construção civil entendo que deve ocorrer a comprovação da mesma forma que na cessão de mão de obra, indicando a declaração de voto do Conselheiro Mário Humberto Cabus Moreira Representante do Governo no CRPS, tomando

como minhas as razões de decidir na época na declaração de voto às fls. 172/174 nos autos do PAF nº 18471001855200832 decisão nº 0035.463.973-0 de 25/05/2004:

"O fato de o contratante dos serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra não fazer prova hábil para a elisão da solidariedade, ao revés do entendimento do Fisco, não pode servir como presunção de existência de crédito tributário em relação ao contribuinte. A elisão da solidariedade não se trata de dever jurídico do contratante, porém, de faculdade sua, inscrita nos parágrafos 3º e 4º, do art.31, da Lei nº 8.212/91 (na redação em vigor até 31.01.1999), como exceção à regra geral prevista no caput, qual seja, a que atribui responsabilidade solidária na contratação de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra a toda e qualquer empresa contratante.

Apenas para reforçar a assertiva anterior, indaga-se qual o dispositivo da Lei de Custeio que prevê a elisão da solidariedade na construção civil. A resposta é: a responsabilidade solidária está inscrita no inciso VI, do art. 30 da Lei nº 8.212/91, todavia, não há previsão legal quanto à elisão na construção civil. A faculdade de elidir a solidariedade somente vem expressa no Regulamento da Previdência Social, em seu art. 220, § 3º. A elisão da solidariedade está dependente de obrigações acessórias, de elaborar folhas de pagamento e guias de recolhimento específicas, exclusivas do executor (prestador de serviço). Somente o executor é punível pelo ilícito tributário de não preparar folhas e guias específicas na cessão de mão-de-obra, mediante a lavratura do correspondente auto de infração.

*Em havendo o direito de elidir a solidariedade, a norma inserta no art. 31 da Lei de Custeio (na redação em vigor até 31.01.1999), unicamente incide para definir **quem é o sujeito passivo**: se apenas o contribuinte (haja vista estar provada a ocorrência de elisão da solidariedade); ou, o contribuinte e o responsável, conjuntamente. Todavia, **não incide para atestar, a priori, a existência de crédito tributário** oponível prontamente pelo Fisco contra o responsável, sem qualquer outro procedimento administrativo relativamente ao contribuinte, como corolário de não restar provada a elisão. Ressalte-se que, no mesmo plano de argumentação, aquilo que se conclui para a solidariedade na cessão de mão-de-obra é aplicável,*

também, para a solidariedade na contratação da construção civil (art. 30, inciso VI, da Lei nº 8.212/91).

Ressalte-se a diversidade dos institutos jurídicos: responsabilidade solidária e crédito tributário. Dispostos em tópicos distintos, não sem razão, desde o Código Tributário Nacional.

Os conceitos de dívida e responsabilidade não se confundem e não têm entre si relação de necessária dependência. Com efeito, "dívida e responsabilidade são elementos que podem ou não estar reunidos em uma só pessoa (o devedor). Contudo, é possível haver responsabilidade sem dívida, ou seja, é possível que o patrimônio de uma pessoa responda pela obrigação sem ser ela o devedor, como se dá, v.g., com o fiador, o sucessor, o sócio etc." (BEBBER, Júlio César. "Fraude contra Credores e Fraude de Execução". In: NORRIS, Roberto (coord.) Execução Trabalhista: Visão Atual, Rio de Janeiro: Forense, 2001, pp. 157-204, p. 161)

*Ainda, a Autarquia não traz evidências de qualquer procedimento fiscal tendente a verificar o descumprimento da obrigação tributária principal pelo contribuinte (neste caso, as empresas prestadoras de serviço mediante cessão de mão-de-obra). A incompreensível omissão de procedimentos de auditoria estende-se aos casos de fiscalização total das empresas prestadoras de serviço ou de adesão destas ao REFIS, ou opção pelo SIMPLES; situações trazidas a lume, com frequência, **após o lançamento do crédito, na fase de defesa ou recursal.**"*

14 – Em vista da referida nulidade indicada alhures, tratando-se de construção civil, é necessário se identificar o objeto do contrato. Quando contratada a obra, por empreitada total ou parcial, a responsabilidade solidária do contratante é atribuída pelo artigo 30, VI da Lei nº 8.212, de 24/07/91; caso contrário, quando o objeto do contrato é apenas o fornecimento de mão de obra, colocada à disposição do dono da obra, configurada está a prestação de serviços por cessão de mão de obra. A autoridade fiscal considerou a responsabilidade solidária do dono da obra de construção civil; porém, não mencionou a espécie de contrato, empreitada ou cessão de mão de obra. Esta diferença deve ser mencionada para a identificação da regras de regência. Entendo desnecessário a análise dos demais termos apresentados em ambos os recursos voluntários.

Processo nº 18471.001541/2008-30
Acórdão n.º **2201-004.082**

S2-C2T1
Fl. 1.039

Conclusão

15 - Diante do exposto, conheço do recurso e no mérito dou provimento para reconhecer a nulidade do lançamento tributário por vício material em face da ausência de comprovação da ocorrência do fato gerador.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator