



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

**Processo nº** 18471.001545/2008-18  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-004.080 – 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: 01/11/2001 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 35.699.713-8 (fls. 3/17) no valor de R\$ 150.075,89 com data de cientificação do contribuinte em 29/07/2005 às fls. 3.

2 - Adoto inicialmente como complemento ao relatório a narrativa constante do V. Acórdão da DRJ (fls. 351/365) por sua clareza e precisão:

### *Do lançamento*

*Trata-se de crédito tributário (NFLD: 35.699.713-8) lavrado em 29/07/2005, em face do sujeito passivo acima identificado, referente à responsabilidade solidária com o prestador de serviço de construção civil C & M ENGENHARIA ELÉTRICA LTDA, nas competências 06 a 11/1997, no valor total de R\$ 150.075,89 na data da consolidação.*

*2. O crédito abrange as contribuições previdenciárias relativas à parte da empresa, dos segurados empregados e do financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho - SAT - até 06/1997, 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, tendo como fato gerador a mão-de-obra assalariada utilizada na prestação dos serviços de construção civil.*

*3. A autoridade fiscal informa que o salário-de-contribuição foi arbitrado pelo processo de aferição indireta, devido ao não cumprimento, por parte do sujeito passivo, alvo do lançamento, dos requisitos necessários para elidir-se do gravame jurídico-tributário, com previsão no art. 30, VI da Lei nº 9.8.212/91, aplicando-se o percentual de 40% sobre o valor da notas fiscais/faturas de prestação de serviço, em total obediência aos critérios e rotinas estabelecidos pela Ordem de Serviço INSS/DAF nº 51 , de 06/10/92.*

*4. O débito referente ao referido contrato foi lançado originalmente em 25/09/2002, através da NFLD nº 35.521.118-1. Nessa oportunidade, verificou-se que a empresa fiscalizada contratara com o consórcio Promon Engenharia Ltda /Confab Montagens Ltda., composto por Promon Engenharia Ltda, empresa líder, e Confab Montagens Ltda., em cumprimento ao contrato n º 851.2.105.96-1, a execução dos serviços de projeto, fabricação com fornecimento de materiais e equipamentos, construção e montagem, condicionamento, testes e operação assistida da Unidade de Metil Terciário Butü-Eter (MTBE) para a refinaria*

*REPAR e respectivo terminal DTSUL.*

*5. Ocorre que a contratante não comprovou o cumprimento das obrigações das consorciadas e outras empresas envolvidas com a construção da obra para com a Seguridade Social, ou seja, não houve a devida comprovação, através de guias de recolhimento específicas para a obra contratada, nem a apresentação de folhas de pagamentos específicas dos segurados empregados nela alocados, comprovando recolhimentos não inferiores aos calculados de acordo com as normas de aferição indireta da remuneração em obra ou serviço de construção civil, previstas nos atos normativos pertinentes.*

*6. Entretanto, o Serviço de Análise de Defesas e Recursos anulou, através da Reforma de Decisão-Notificação nº 17.401.4/0339/2004, de 14/06/2004, a*

---

*lavatura da NFLD original, determinando a lavatura de notificações substitutivas, uma para cada empresa envolvida com a construção da obra.*

*7. Assim sendo, o presente lançamento tem por finalidade lançar o débito referente aos serviços faturados diretamente pela empresa contratada, antes identificada, contra a contratante da obra, em epígrafe.*

*8. Compõem o pólo passivo da exação, além das empresas contratante e contratada, os seguintes devedores solidários, em razão de formarem Grupo Econômico com a Petrobrás – Petróleo Brasileiro S/A:*

*PETROBRAS DISTRIBUIDORA S.A – BR - CNPJ: 34.274.233/0001-02*

*PETROBRAS GÁS S.A – GASPETRO - CNPJ: 42.520.171/0001-91*

*PETROBRAS TRANSPORTE S.A – TRANSPETRO - CNPJ: 02.709.449/0001-59*

*PETROBRAS QUÍMICA S.A – PETROQUISA- CNPJ: 33.795.055/0001-94*

*9. Não houve a apresentação de Guias específicas de recolhimento e respectivas folhas de pagamento afetas ao fato gerador, não comprovando a Petrobrás o escorreito cumprimento das obrigações tributárias por parte da contratada.*

*10. As bases de cálculo foram obtidas através dos elementos materiais indicados no item 16 do Relatório Fiscal, estando no item 17 a forma de apuração das bases de cálculo.*

#### *Das Impugnações*

*11. Impugnaram o lançamento, respectivamente às fls.60/66, 77/86 e 89/92, a Petrobrás Distribuidora S/A, a Petrobrás- Petróleo Brasileiro S/A e a C&M Engenharia.*

#### *Da Decisão de 1ª Instância, dos Recursos e das Contra-razões*

*12. Não obstante as razões expendidas pelas impugnantes, em 23/09/2005, foi prolatada a Decisão-Notificação nº 17.401.4/0102/2005, de procedência do lançamento.*

13. *Inconformadas com a decisão, a GASPETRO, a PETROBRÁS e a PETROBRÁS DISTRIBUIDORA interpuseram recursos apresentando as razões consignadas às folhas 136/144, 159/170 e 173/178.*

14. *Em dezembro de 2005 foram emitidas as Contra-razões às fls. 185/191, com base no então vigente art. 78, inciso IV, da PORTARIA MPS nº 9 1.344, de 18 de julho de 2005.*

#### *Do Acórdão de Nulidade da DN*

15. *Em 27/02/2007, fls. 220/225, os membros da 2ª Câmara de Julgamento do C. Conselho de Recursos da Previdência Social acordaram, por unanimidade, em anular a Decisão-Notificação, por vício de citação, já que as empresas componentes do grupo econômica não foram devidamente científicadas, determinando ainda, os doutos conselheiros, que a nova decisão a ser prolatada deveria ser precedida dos complementos e correções pela autoridade fiscal.*

#### *Do Relatório Fiscal Aditivo*

16. *Às fls. 205/206, a Divisão de Fiscalização anexa o Relatório Aditivo, informando que, em consulta ao Cadastro Nacional de Ações Fiscais – CNAF, constatou-se que a empresa prestadora contratada, C&M ENGENHARIA ELÉTRICA LTDA foi alvo de ação fiscal, abrangendo o período 01/1186 a 11/1990, com cobertura contábil até 12/1989, e que, portanto, o período relativo ao ano de 1997, objeto de levantamento na tomadora, não teve cobertura contábil.*

17. *Essa informação, bem como o acórdão 177, de 27/02/2007, que anulou a Decisão Notificação, foi comunicada aos sujeitos passivos, reiniciando-se o prazo para o contencioso administrativo.*

#### *Da 2ª Impugnação das Empresas Solidárias*

18. *Às fls. 215/229, 283/288 (processo eletrônico) e 311/327 (processo eletrônico), apresentaram impugnações tempestivas a PETROBRÁS, a PETROBRÁS DISTRIBUIDORA e a C&M ENGENHARIA ELÉTRICA LTDA, com as razões a seguir reproduzidas, em síntese:*

*PETROBRÁS*

*19. A fiscalização não aponta onde estaria consubstanciada a cessão de mão de obra, para caracterizar a responsabilidade tributária;*

*20. Com base no art. 2º da Lei 9.784/99 e 10 do Decreto 70.235/72, pleiteia a nulidade da NFLD, por ausência de motivação, uma vez que, a seu ver, não há vinculação precisa aos fundamentos legais que balizam a autuação, havendo apenas indicação genérica da legislação pertinente;*

*21. Argúi decadência, alinhando arestos e excertos doutrinários;*

*22. Interpreta o acórdão de nulidade prolatado pelo CRPS, afirmando que foi determinado o exame da contabilidade da empresa contratada, em trinta dias, o que foi descumprido pela Fiscalização;*

*23. Aduz que o Enunciado 30 do CRPS é posterior à decisão, não podendo ser aplicado retroativamente, conforme disciplinado no inciso XIII do art. 2º da Lei 8.784/99;*

*24. Já a Circular Conjunta INSS/DIRAR/CGFISC/CGCOB/CGARREC nº 06, de 02/12/02, ainda em vigor, prevê, em seu item 1.1 que a Receita Previdenciária deverá efetivar “o cruzamento de informações de todos os devedores solidários, com vistas à verificação da regularidade do crédito a ser constituído, evitando a cobrança de créditos já extintos”. Nesse sentido, não basta uma simples análise do CNAF.*

*25. Para evitar essas duplicidades, foi exarado o Parecer CJ/MPAS nº 2.376/2000, o qual determina que a fiscalização lavre apenas uma NFLD, somente contra o efetivo contribuinte ou contra o responsável solidário;*

*26. Ao contrário do que entendeu a fiscalização, não houve um serviço contínuo, com a colocação de empregados/segurados à disposição da recorrente, de modo a configurar uma cessão de mão de obra e, por via de consequência, ensejar a responsabilidade tributária;*

---

27. Neste sentido, o contrato firmado entre a recorrente e a contratada versou sobre uma prestação de serviços específica, com direção e coordenação exclusivas da contratada e dentro dos estreitos limites do objeto, com a execução do serviço pelo todo (não o fornecimento de mão de obra) e com prazo para consecução;

28. A previsão contratual de locais, dias e de horários em que os serviços devem ser realizados; a quantidade e a qualificação mínima dos empregados da contratada etc, não caracterizam qualquer tipo de cessão e se constituem em mero procedimento de controle da execução das atividades.

29. Tão pouco se trata sequer de empreitada de mão-de-obra, conforme insculpido no inciso III, do § 4º, do Art. 31, pois, para que ela ocorra, é necessário que a mesma esteja relacionada diretamente com o conceito de cessão, inserido no caput do referido artigo daquela lei. Ou seja, que existam poderes de direção e subordinação.

30. A solidariedade passiva é prevista em lei, mas pressupõe a configuração prévia da dívida ou da obrigação, a fim de que o credor possa imputá-la a um dos devedores solidários;

31. Foi apresentada toda a documentação que elide a responsabilidade da recorrente, eis que demonstrado o cumprimento das obrigações da contratada;

32. Questiona a aferição indireta realizada, que só seria cabível se a contabilidade não registrasse o movimento real da remuneração dos segurados, a teor do art. 597 da IN MPS/SRP 3/2005.

33. Inquestionável que restou violado o princípio da legalidade, tendo em conta que a base de cálculo não repercutiu a real movimentação econômica e tão pouco guarda qualquer relação com a folha de salários da empresa contratada, mas uma mera presunção;

34. Resume a exordial, requerendo a nulidade da NFLD por erro formal, ou seu cancelamento, após reapreciação dos documentos acostados aos autos e consequente verificação da correção dos recolhimentos por parte da contratada. No mérito, e sucessivamente, argui a improcedência do lançamento.

35. Por fim, requer que as intimações sejam feitas na pessoa de seu advogado através dos endereços eletrônicos *biancasukman@petrobras.com.br* e *renatooliveira@petrobras.com.br*, e protesta pela juntada de documentação superveniente.

*PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A*

36. As empresas intimadas no presente processo administrativo, à exceção da contratante, não têm relação jurídica com a contratada, de forma que não podem efetuar a retenção nem exigir daquela a apresentação de documentos comprobatórios da quitação do tributo.

37. Reputa como ilegal a imputação de responsabilidade em relação a sujeito passivo indireto.

*C&M ENGENHARIA ELÉTRICA LTDA*

38. A impugnante não teve acesso aos autos em momento anterior, em razão de embaraços criados pelo DEMAC, que não analisou de forma adequada a documentação apresentada para obtenção das cópias, no momento em que foi protocolado o requerimento, sob a alegação de que a procuração utilizada pelos patronos seria inválida, por conter a expressão “com os poderes da cláusula *ad judicia*”.

39. Ocorre que a constatação de problemas na documentação foi identificado apenas no momento em que seriam entregues as cópias, de forma que a impugnante não teve tempo hábil para providenciar uma nova documentação e teve que fazer a defesa com base na que lhe foi encaminhada com a notificação.

40. Argúi a decadência do crédito tributário, por considerar que os créditos correspondem ao ano de 1997, e sua inclusão no pólo passivo deu-se tão somente após o julgamento do CRPS em 2007, quando já transcorrido prazo decadencial quinquenal previsto no art. 173, I do CTN.

41. De acordo com o CRPS, a Decisão Notificação anulada cerceava o direito de defesa das empresas, e a descrição do relatório fiscal não descrevia o objeto em questão e os serviços realizados.

42. Ocorre que a ausência de descrição fática no relatório fiscal que permita a correta identificação das razões pelas quais a autoridade está realizando o lançamento do tributo não é causa de anulação do ato e sim de Nulidade do ato. Ou seja, o vício existente na autuação não diz respeito à forma da NFLD, e sim à sua materialidade.

43. A descrição incompleta dos fatos no ato de lançamento, por si só, já seria suficiente para que fosse declarada a nulidade do ato, em vista da motivação dos atos administrativos, consagrado no art. 37 da CF/88.

44. Além disso, como consequência da descrição defeituosa dos fatos, o contribuinte restou prejudicado no exercício da ampla defesa e do contraditório em sua plenitude, em manifesta violação ao art. 5º, LV da CF/88 e ao art. 2º da Lei 9.784/99.

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

***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS***

***Período de apuração: 01/06/1997 a 30/11/1997***

***CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. GRUPO ECONÔMICO.  
SOLIDARIEDADE.***

***Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estão sob a direção, o controle ou a administração de outra, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, ainda que cada uma delas tenha personalidade jurídica própria.***

***As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações previdenciárias, conforme art. 30, inciso IX, da Lei Nº 8.22/91.***

***DECADÊNCIA PARCIAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.***

---

*O direito de a Seguridade e Social apurar e constituir seus créditos, no lançamento por homologação, extingue-se após 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador.*

***RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CESSÃO DE MÃO-DEOBRA. CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO.***

*A responsabilidade solidária não comporta benefício de ordem, podendo ser exigido o total do crédito constituído da empresa contratante, sem que haja apuração prévia no prestador de serviços - artigo 220 do Decreto nº 3.048/99, 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 Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobras), Petrobras Distribuidora, Petrobras Gas (Gaspetro), Petrobras Transporte (Transpetro) e C e M Engenharia Elétrica Ltda., apresentaram respectivamente Recurso Voluntário às fls. 387/402, 440/444, 484/492, 558/562, e às fls. 598/624 respectivamente, pugnando em síntese pelo cancelamento da autuação.

5 – É o relatório do necessário.

**Voto**

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso - Relator

6 - Os recursos voluntários são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, deles conheço.

7 - Após análise pela DRJ reconhecendo pelo cancelamento parcial do lançamento em decorrência de decadência:

*“53. O crédito original foi constituído através da NFLD nº 35.521.118-1, cuja ciência do sujeito passivo se deu em 25/09/2002, relativamente a fatos geradores ocorridos no período de 07/1996 a 12/1997, devendo-se observar que o lançamento substitutivo contempla apenas os fatos geradores atinentes aos serviços prestados pela contratada C&M ENGENHARIA ELÉTRICA LTDA, no período de 06 a 11/1997. Todavia, resta pendente de melhor análise a possibilidade ou não de constituição do crédito relativamente às competências do ano de 1997.*

*54. Ocorre que, em consulta aos recolhimentos do sujeito passivo, observasse a existência de pagamento antecipado em todas as competências do presente lançamento, seja das guias de retenção, seja de recolhimentos das contribuições do próprio contribuinte, de sorte que a contagem do prazo decadencial deve obediência ao disposto no art. 150, §4º do CTN.*

*55. Neste diapasão, acolho parcialmente a prejudicial de decadência e determino a exclusão do crédito dos valores apurados anteriormente à competência 08/1997, por terem sido ultrapassados os cinco anos até a data da ciência do contribuinte, portanto, da perfacção do lançamento, em 25/09/2002.*

*56. Ultrapassada essa etapa, e considerando que a declaração de nulidade por vício formal reabre a contagem do prazo decadencial, nos termos do disposto no art. 173, II, do CTN, transcrito a seguir, percebe-se que entre o dia 14/06/2004 (data da decisão administrativa anulatória) e o dia da notificação da NFLD substitutiva, isto é, dia 29/07/2005, não transcorreram os cinco anos que o fisco teria para exercer o seu direito de efetuar o lançamento substitutivo de todo o crédito tributário remanescente objeto da NFLD tornada nula, a saber:*

*“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

(...)

*II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.”*

*57. Observe-se que o texto legal reporta-se ao lançamento como um todo, e não a cada competência, o que significa dizer que cada competência ou valores incluídos no lançamento inicial passa a ter como termo inicial para a contagem do novo prazo decadencial a data em que se tornou definitiva a decisão anulatória. Trata-se, portanto, de causa interruptiva que renovou integralmente a contagem do prazo decadencial das competências 9 a 11/1997.*

*58. Em face do exposto, dou provimento parcial à impugnação para excluir do crédito os valores lançados nas competências 6 a 8 de 1997, inclusive, nos termos da nova composição de valores exposta no Demonstrativo Analítico do Débito Retificado – DADR, em anexo.”*

8 – Portanto, restaram mantidas para julgamento as competências 9/1997 a 12/1997.

9 – 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.

10 – 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):*

*"PREVIDENCÁRIO 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 8.212/191 (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 mãodeobra, 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) nº: 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 nº 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-deobra, em cumprimento ao(s) contrato(s) n.º: 110.2.062.979, cujo(s) objeto(s) era(m):

*EXCUÇÃO DOS SERVIÇOS DE BOMBEAMENTO DE FLUIDOS DO INTERIOR DE POÇOS DE PETRÓLEO ATÉ A ESTAÇÃO COLETORA, EM 16 { POÇOS DE PETRÓLEO, UTILIZANDO BOMBEIO ELÉTRICO CENTRIFUGO SUBMERSO, INCLUINDO DIMEZ-TSIONALVIENT0, ESPECIFICAÇÃO, FORNECIR> 0, INSTALAÇÃO E REITRADA DOS CONJUNTOS DE BCS NOS POÇOS DE PETRÓLEO, BEM COMO A RESPONSABILIDADE TÉCNICA PELA CONTINUIDADE OPERACIONAL DOS 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. 229 encontra-se o relatório da diligência da RFB em cumprimento com os termos determinados pela decisão da CRPS:

1. Trata-se de crédito tributário (NFLD: 35.699.713-8) lavrado em **29/07/2005**, em face do sujeito passivo acima identificado; referente à responsabilidade solidária com prestador de serviço mediante cessão de mão de obra; competências **06/1997 a 11/1997**. Convém ressaltar que se trata de **lançamento substitutivo** à NFLD 35.521.118-1, lavrada em **25/09/2002**.

2. Em 23/09/2005, através da Decisão Notificação 17.401.4/0102/2005, o extinto Serviço de Análise e Defesa de Recursos da Delegacia da Receita Previdenciária – Centro, considerou o lançamento procedente (fls. 117 a 125). O sujeito passivo apresentou recurso voluntário tempestivo ao CRPS, e em 27/02/2007, através do Acórdão 177, a Segunda Câmara de Julgamento do CRPS anulou esta DN; determinando o fornecimento de informações omitidas do relatório fiscal, a fim de sanar o cerceamento de defesa observado em função destas omissões (fl. 192 a 197). Tal procedimento não foi efetuado até o presente momento.

3. A Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal (12/06/2008) considerou inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/19, que tratam de prescrição e decadência de créditos tributários. Desta forma, constata-se que a decadência ocorre no prazo de 5 (cinco) anos contados a partir da ocorrência do fato gerador. No tocante ao crédito tributário em questão, constata-se que **as competências 06/1997 a 08/1997 foram atingidas pela decadência**, inexistindo portanto o direito à constituição dos mesmos; em função da data da constituição do crédito tributário (25/09/2002) e das competências em que se verificaram os fatos geradores (08/1996 a 04/1997). Permanece o direito à constituição dos créditos relativos às competências **09 a 11/1997**.

4. Assim sendo, a fim de realizar as verificações solicitadas, é sugerido o envio do presente processo à DIFIS I, ressaltando que existe diligência em andamento com a mesma finalidade, relativa a outros créditos tributários. Reitera-se a necessidade de cientificar o sujeito passivo acerca do Acórdão acima mencionado (fl. 198), assim como da manifestação a ser produzida pelo AFRFB, com abertura do prazo recursal; procedimentos estes a cargo da DERAT/RJO/EqCDP.

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, átechnica 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 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 lustrro 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 arguida, 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.

### **Conclusão**

15 - Diante do exposto, conheço dos recursos 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