



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

Processo nº 18471.001553/2008-64
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-004.079 – 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 35.575.098-8 (fls. 3/41) no valor de R\$ 143.549,58 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. 424/435) por sua clareza e precisão:

“LANÇAMENTO

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização (NFLD DEBCAD 35.575.098-8 consolidado em 05/09/2003), no valor de R\$ 90.263,95, acrescidos de juros e multa, contra a empresa acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 32/35), refere-se às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa, dos segurados, e às destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa dos riscos ambientais do trabalho, referentes às competências 11/2001 a 07/2002.

2. As contribuições foram apuradas com base no instituto da responsabilidade solidária, decorrente da execução de serviços de construção civil, de acordo com o

artigo 30, VI, da Lei no 8.212/1991, com redação vigente à época dos fatos geradores, pela empresa ESTRUTURAL SERVIÇOS INDUSTRIAIS LTDA, CNPJ: 94.480.480/0001-89, em cumprimento ao contrato 250.2.077.01-5.

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

DA IMPUGNAÇÃO DA PETROBRAS

3. A PETROBRAS, notificada do lançamento em 25/09/2003 apresentou impugnação em 14/10/2003, através do instrumento de fls. 53/57, alegando, em síntese:

3.1. afirma o contribuinte que é inegável a previsão da solidariedade passiva na Lei, contudo, essa solidariedade pressupõe sempre a configuração da dívida ou da obrigação, a fim de que o credor possa imputá-la a um dos devedores solidários. Para que o devedor solidário seja cobrado, faz-se necessário a declaração de existência da obrigação do devedor originário, e a constituição de sua liquidez;

3.2. deve-se proceder ao lançamento primeiro contra o contribuinte e, somente após, constituído o crédito contra o devedor principal é que, também o devedor solidário poderá ser cobrado;

3.3. inexistindo o lançamento contra a empresa devedora originária, capaz de conferir exigibilidade ao crédito tributário, não pode o INSS cobrar da Recorrente, pelo simples motivo de que a existência da obrigação dos devedores não se configurou;

3.4. certo é que o lançamento declara a obrigação, mas deve declará-la em face de todos os devedores reputados solidários;

3.5. a Autarquia não apurou e não lançou o tributo contra os devedores principais, mas está louvando-se do direito de constituir o crédito apenas contra a impugnante, tomando uma atitude totalmente injurídica;

3.6. em relação à base de cálculo, cumpre destacar que a notificação considerou o valor bruto das notas fiscais para a incidência da exação. Assim, a base de cálculo

da contribuição não se restringiu apenas à base de cálculo e ao fato gerador da contribuição social incidente sobre salários, uma vez que, embutidos no valor das notas fiscais ou da fatura, encontram-se diversos outros valores, que não se referem à folha de salários da empresa prestadora de serviços;

3.7. a atitude tomada pelo INSS contamina o lançamento, pois este não revela a exata medida da responsabilidade solidária, além de ofender o princípio da legalidade, ante o alargamento da base de cálculo, sem considerar que esta deve guardar absoluta correspondência com o desempenho da atividade desenvolvida pelo contribuinte;

3.8. o INSS transfere para a recorrente, sem lei que o autorize, toda a fiscalização tributária sobre o contribuinte, ofendendo diretamente o princípio da legalidade e não pode prevalecer;

3.9. invoca a sua qualidade de ente integrante da administração pública indireta para concluir que, na presente exação, o governo postula o recebimento de crédito do próprio governo;

3.10. por fim, requer o cancelamento da notificação e protesta pela juntada de documentação superveniente.

DA IMPUGNAÇÃO DA PRESTADORA DE SERVIÇOS

4. A ESTRUTURAL, notificada do lançamento em 10/02/2004 (AR - fls. 48), não apresentou impugnação.

DO JULGAMENTO E RECURSO

5. O Lançamento foi julgado PROCEDENTE através da Decisão- Notificação nº 17.401.4/0421/2004, de 27/04/2004, fls. 62/68. Devidamente notificada a PETROBRAS em 07/05/2004, fls. 69 e a ESTRUTURAL em 19/05/2004, fls. 262 .

6. Apenas a PETROBRAS apresentou Recurso ao Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS, em 11/05/2004, fls. 71, juntando documentos de fls. 72/260, e aditamento em 26/05/2004, fls. 264/268, apresentando as mesmas alegações já mencionadas em sua defesa.

7. Após a elaboração das Contra-Razões, às fls. 273/274, o processo foi encaminhado ao CRPS, em 23/07/2004.

7.1. Em relação aos documentos acostados, ficou esclarecido nos itens 5 e 6 das CONTRA-RAZÕES do INSS:

5. Em sua peça recursal, o contribuinte oferece basicamente os mesmos argumentos expendidos na exordial, sem qualquer alteração quanto ao mérito do contencioso, observando-se que os documentos adunados após a emissão da Decisão ora resistida resumem-se a cópias de GPS e folhas de pagamento genéricas, insuficientes para o fim colimado de elidir o débito, uma vez que não se vislumbra nexo entre estas e os fatos geradores da exação.

6. Ressalte-se, quanto aos demais argumentos esgrimidos pela recorrente, que a finalidade do oferecimento de contra-razões é, antes da apreciação pelo órgão colegiado ministerial, impugnar novos argumentos interpostos pelo sujeito passivo contra atos administrativos emitidos pela autarquia previdenciária (NFLD ou DN). Considerando, que a notificada não trouxe novos elementos, de fato ou de direito, reeditando, tão somente, os expendidos na defesa, não resta outra opção a este órgão a quo de controle da legalidade do ato administrativo, a não ser ratificar os termos da Decisão-Notificação nº 17.401.4/0421/2004, tendo em vista que em nada inovou a apelação do contribuinte. (grifei)

8. A 2ª Câmara de Julgamento do CRPS, através do Acórdão nº 0001696, de 18/10/2004 (fls. 276/288), decidiu anular, por maioria, a Decisão Notificação – DN, determinando que o INSS adotasse as cautelas mínimas de auditoria fiscal previdenciária para evitar duplicidade de exação, tendo por base a mesma dívida, sob fundamento da responsabilidade solidária.

9. Inconformada com a Decisão, considerando que não houve vício insanável que acarretasse a nulidade da DN, a Secretaria da Receita Previdenciária interpôs Pedido de Revisão do Acórdão (fls. 289/293).

10. As empresas interessadas foram devidamente comunicadas do Acórdão, assim como do Pedido de Revisão (fls. 294 e fls. 296), sendo concedido às mesmas, prazo

para manifestação, o que acarretou o pronunciamento da PETROBRAS (fls. 299/302), em 18/02/2005.

11. O Pedido de Revisão NÃO FOI CONHECIDO pela 2ª Câmara de Julgamento, conforme o Acórdão nº 0001070, de 09/08/2005, sob a alegação de que divergência de entendimento não é causa para revisão de julgados deste conselho (fls. 307/309).

DO REINÍCIO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

12. Primeiramente cumpre esclarecer que, no interregno do julgamento do pedido de revisão ao reinício do Contencioso Administrativo, o entendimento exarado pelo CRPS, à época, quanto à necessidade de exame da contabilidade do prestador do serviço a fim de constatar a existência ou não do crédito tributário, foi alterado pelo Conselho Pleno do CRPS, o qual exarou o Enunciado nº 30, editado pela Resolução nº 1, de 31/01/2007, publicada no DOU de 05/02/2007, passando a dispensar tal exigência:

Em se tratando de responsabilidade solidária o fisco previdenciário tem a prerrogativa de constituir os créditos no tomador de serviços mesmo que não haja apuração prévia no prestador de serviços.

13. 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.

14. Em atendimento ao determinado no Acórdão do CRPS, em 14/01/2008, fls. 344, o Auditor-Fiscal assim se manifestou:

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 houve ação fiscal com exame da contabilidade englobando parcialmente o período referente ao lançamento em pauta, conforme cópia anexada à fls. 340.

2 - Emitiu-se o competente *FORCED*, fl. 339, para exclusão das competências 11/2001 e 12/2001, fiscalizadas com cobertura contábil.

3 - *Procedeu-se, também, a pesquisa no SISTEMA DE COBRANÇA - MF/RFB - verificando-se que a empresa não aderiu ao parcelamento especial da Lei nº 9964/2000 - REFIS, fls. 341. Aderiu, todavia, ao parcelamento especial da Lei nº. 10684/2003 - PAES, conforme cópias de telas anexadas às fls. 342 e 343.*

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

DA CIÊNCIA DAS SOLIDÁRIAS

15. *Assim sendo, a PETROBRAS e ESTRUTURAL foram notificadas do Resultado da Diligência de 14/01/2008, fls. 344, assim como da reabertura do prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, através da INTIMAÇÃO nº 1810/2011 de 21/12/2011 (Petrobrás – fls. 348) em 03/01/2012, AR de fls. 350 e, da INTIMAÇÃO nº 1811/2011 de 21/12/2011 (ESTRUTURAL – fls. 349) em 03/01/2012, AR de fls. 351.*

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2001 a 31/07/2002

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONSTRUÇÃO CIVIL. 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.

PRESTADORA DE SERVIÇOS FISCALIZADA COM EXAME DA CONTABILIDADE. EFEITOS.

Constatada a ocorrência de ação fiscal na empresa contratada, com exame de sua contabilidade, em período que inclui fatos geradores apurados na empresa tomadora de serviços, revela-se incabível o lançamento de crédito tributário apurado por solidariedade na empresa contratante, relativamente às competências fiscalizadas, a teor da legislação de regência.

REVISÃO DO LANÇAMENTO.

Cabe a autoridade rever seus atos quando apreciado fato não provado por ocasião da lavratura do débito.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

4 – A Petrobras apresenta Recurso Voluntário às fls. 446/456 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 - Após análise pela DRJ reconhecendo pelo cancelamento parcial do lançamento das competências de 11/2001 e 12/2001 em decorrência da informação pela análise da contabilidade na empresa prestadora que já teria sido reconhecida pela autoridade lançadora às fls. 344, restando apenas para julgamento as competências 01/2002 a 07/2002 do presente lançamento.

8 – 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.

9 – 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 8.212/191 (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 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-TSIONALVIENTO, ESPECIFICAÇÃO, FORNECIMENTO, INSTALAÇÃO E REPARAÇÃO 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 recommençado 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-de-obra, 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.”

10 – Às fls. 344 encontra-se o relatório da diligência da RFB em cumprimento com os termos determinados pela decisão da CRPS:

Considerando-se o despacho à fl. 406 e do comando exarado do Acórdão CRPS 2ª Cal nº 0001696/2004, de 18/10/2004, fls. 269 a 281, 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 **houve ação fiscal com exame da contabilidade** englobando **parcialmente** o período referente ao lançamento em pauta, conforme cópia anexada à fl. 428.

2 – Emitiu-se o competente FORCED, fl. 429, para exclusão das competências 11/2001 e 12/2001, fiscalizadas com cobertura contábil.

3 – 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. Aderiu, todavia, ao parcelamento especial da Lei no. 10684/2003 – PAES, conforme cópias de telas anexadas às fls. 430 a 432.

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

✓

11 – 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.”

12 - 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.**"*

13 – Em vista da referida nulidade indicada alhures, entendo desnecessário a análise dos demais termos apresentados em ambos os recursos voluntários.

Conclusão

Processo nº 18471.001553/2008-64
Acórdão n.º **2201-004.079**

S2-C2T1
Fl. 536

14 - 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