



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

**Processo nº** 18471.001591/2008-17  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-004.083 – 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> 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: 01/01/1999 a 31/01/1999

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

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

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 Bezerra.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Rissso - Relator.

EDITADO EM: 05/03/2018

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Douglas Kakazu Kushiyama, Marcelo Milton da Silva Rissso, 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 35.605.932-4 (fls. 3/14) no valor de R\$ 37.761,70 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. 447/462) por sua clareza e precisão:

*“De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 26/29), trata-se de crédito lançado pela fiscalização, contra a sociedade empresária identificada, consolidado em 05/09/2003, referente à competência de janeiro de 1999, detalhados a seguir:*

*Debcad nº 35.605.932-4, valor original de R\$ 18.831,89; acrescido de juros e multa de mora; que trata das contribuições previdenciárias, parte patronal e parte segurados, não recolhidas à época própria.*

*2. Informa o Auditor-Fiscal que:*

*2.1. A sociedade empresária identificada acima contratou com a empresa Perbras Empresa Brasileira de Perfurações Ltda., CNPJ: 15.126.451/0001-47, mediante cessão de mão-de-obra, em cumprimento ao contrato nº 110.2.055.97-1, cujo objeto era a execução dos serviços de completação simples e múltipla, avaliação,*

---

*estimulação, restauração, limpeza, recuperação de revestimento, pescaria, abandono e aprofundamento de poços, descida e retirada de "liners" e outras intervenções em poços de óleo, gás e ainda em poços dos sistemas de combustão "in situ", injeção de vapor ou gás carbônico, mediante a utilização de sondas de produção terrestre e seus equipamentos auxiliares, fornecidas pela contratada.*

*2.2. A cláusula 2a, sub-item 2.5, do contrato previa a colocação de equipamentos, materiais e pessoal à disposição da Contratante.*

*2.3. Regularmente intimada a 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, notas fiscais e tampouco GFIPs.*

*2.4. Isto constatado, apurou e lançou o crédito devido contra a Contratante, com fulcro no instituto da solidariedade; tomando por base de cálculo o Contrato e os Boletins de Medição.*

### *DAS IMPUGNAÇÕES*

*3. A Petrobras tomou ciência da lavratura do auto de infração em 29/09/2003; a Perbras Empresa Brasileira de Perfurações Ltda., em 22/10/2003. Ambas apresentam impugnações, alegando, em síntese, que:*

*Petrobrás (às fls. 47/52)*

*3.1. A impugnação é tempestiva.*

*3.2. A Autoridade Autuante parte da presunção do não recolhimento das Contribuições Previdenciárias por parte da Contratada.*

*3.3. Junta documentos que comprovam que a Contratada cumpriu integralmente sua obrigação, afastando assim a responsabilidade solidária da Petrobras.*

*3.4. A inexistência da cessão de mão-de-obra, posto que não havia o pressuposto para caracterização da cessão de mão de obra, qual seja, a existência do serviço contínuo.*

---

3.5. Para a cobrança por solidariedade faz-se necessária a efetiva comprovação do crédito, ou seja, antes da cobrança do devedor solidário, deverá existir o lançamento contra o devedor original.

3.6. Refuta a base de cálculo utilizada na apuração do crédito, pois equivocadamente, o Auditor-Fiscal considerou o valor das notas fiscais como a base de cálculo da contribuição, quando deveria fazê-lo somente sobre o montante dos salários.

3.7. Requer o cancelamento do auto de infração lavrado.

3.8. Protesta pela juntada posterior de provas.

*Perbras Empresa Brasileira de Perfurações (às fls. 57/62)*

3.9. No caso dos serviços prestados à Petrobras, o pagamento das respectivas faturas só é feito mediante a apresentação do comprovante de quitação das contribuições previdenciárias, conforme previsto na Cláusula Sétima do contrato de nº 110.2.055.97-1.

3.10. Toda a documentação exigida pelo contrato foi entregue à Contratante.

3.11. Junta guias GRPS e as respectivas folhas de salários (docs. 04 e 05), demonstrando que o valor relativo à competência de janeiro de 1999, foi totalmente recolhido aos cofres públicos.

3.12. Requer a declaração de improcedência do auto de infração lavrado.

*Da Diligência pedida pelo Análise*

4. O Serviço de Análise de Defesas e Recurso do INSS devolve os autos ao Auditor-Fiscal pedindo que o mesmo se manifestasse acerca das razões apresentadas nas peças de defesa.

4.1. O Serviço de Fiscalização responde informando às fls. 109/110 que:

4.1. O Contrato que embasou o crédito lavrado foi o de nº 110.2.055.97-1.

---

4.2. *Algumas das guias GRPS apresentadas pela Contratada, na competência 01/1999, referem-se a contratos diversos do objeto deste processo.*

4.3. *As guias GRPS apresentadas pela Contratada, na competência 01/1999, vinculada ao Contrato no 110.2.055.97-1, está, simultaneamente, vinculada a outro contrato, o de nº 110.2.053.97-6. Ou seja, a GRPS está vinculada a dois contratos.*

4.4. *Os resumos das folhas de pagamento apresentados pela Contratada não demonstram qualquer vinculação com a tomadora Petrobras ou com o Contrato no 110.2.055.97-1.*

4.5. *O Serviço de Fiscalização ainda informa que a Petrobras apresentou documentação comprovando a escrituração contábil regular da empresa prestadora, para os exercícios de 1998 e 1999.*

4.6. *Uma vez que as folhas de pagamento apresentadas foram elaboradas de forma genérica, sem individualizar a tomadora ou o contrato, em desacordo com o disposto na Ordem de Serviço 176, de 05 de dezembro de 1997, não foi possível identificar qual a parcela do salário de contribuição contido na GRPS correspondente, que se refere às notas fiscais oriundas do Contrato nº 110.2.055.97-1.*

4.7. *Concluí que os valores lançados são procedentes, não cabendo qualquer retificação.*

*Da Decisão Notificação nº 17.401.4/0658/2004*

5. *A Gerência Executiva Centro - RJ apreciou os argumentos apresentados pela Autuada e pela Solidariedade e que a contratada não atendeu ao que determinam os itens 9 e 10 da Ordem de Serviço INSS/DAF no 176, de 05/12/1997, portanto, entendeu que a NFLD foi lavrada na estrita observância das determinações legais vigentes, decidindo pela manutenção do crédito lavrado.*

*Dos Recursos Voluntários*

---

6. A Petrobras (fls. 126/131) e a Perbras Empresa Brasileira de Perfurações (fls. 134/149) apresentam Recurso Voluntário reafirmando as teses apresentadas nas impugnações.

*Das Contra-Razões do MPS*

7. A Delegacia de Receita Previdenciária apresenta suas contrarrazões às fls. 163/166, alegando, em síntese, que não foram apresentados elementos novos capazes de alterar o crédito lavrado.

*Do Acórdão no 501/2005, da 2a CaJ do CRPS*

8. Acórdão no 501, de 13/05/2005, da 2a CaJ do CRPS,

(fls. 203/207) decide pela anulação da Decisão Notificação DN nº 17.401.4/0658/2004, informando que faz-se necessária a constatação da existência do crédito previdenciário junto ao prestador de serviço. Somente diante da não apresentação ou apresentação deficiente pelo prestador de serviços da documentação contábil e trabalhista necessária a comprovar a extinção da obrigação previdenciária, poderia o INSS arbitrar, junto ao responsável solidário, as contribuições que entender devidas.

*Do Pedido de Revisão de Acórdão*

9. A Delegacia de Receita Previdenciária apresenta Pedido de Revisão de Acórdão (fls. 173/177) reiterando a inocorrência de vício insanável e que o entendimento do CRPS estaria conflitante com a legislação previdenciária.

*Das Contra-Razões de Petrobras e Perbras Empresa Brasileira de Perfurações 10.*  
A Petrobras (fls. 220/223) e Perbras Empresa Brasileira de Perfurações (fls. 226/245) também se manifestam apresentando suas contra-razões, pedindo, em síntese, o não conhecimento do pedido de revisão do acórdão impetrado pelo INSS e protestando pelo cumprimento da decisão exarada no Acórdão no 501, de 13/05/2005, da 2a CaJ do CRPS.

*Do novo Acórdão no 1.532/2005, da 2a CaJ do CRPS*

---

11. Novo Acórdão CRPS 2a CaJ no 1.532, de 25/11/2005 (fls. 269/271) é lavrado decidindo pelo não conhecimento do pedido de revisão.

*Do Reinício do Contencioso Administrativo*

12. Em face da decisão da 2a CaJ do CRPS, expressa no Acórdão no 1.532/2005, os autos foram devolvidos ao Serviço de Fiscalização para cumprimento das diligências determinadas pelo CRPS.

13. A Delegacia de Fiscalização da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro - DEFIS RJ - informa, em 23 de janeiro de 2008, que efetuou pesquisas nos sistemas informatizados da RFB e constatou que não houve fiscalização com exame de contabilidade na contratada englobando parte do período referente ao lançamento, janeiro de 1999.

14. Constatou ainda que a Contratada não aderiu ao parcelamento especial da Lei no 9.964/2000 - REFIS - tampouco ao parcelamento especial da Lei no 10.684/2003 - PAES - referente ao período fiscalizado.

15. As contribuintes Petrobras e Perbras Empresa Brasileira de Perfurações foram cientificadas pela via postal do resultado da diligência em 15/06/2012 e 20/06/2012, respectivamente, conforme documentos acostados às fls. 307/310.

16. Não houve novas manifestações por parte da Petrobras e Perbras Empresa Brasileira de Perfurações.”

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

***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS***

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

***CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. CARACTERIZAÇÃO.***

---

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

***RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. 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.*

***LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. VALIDADE.***

*Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, é cabível a apuração da base de cálculo das contribuições devidas por meio de aferição indireta, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.*

***DO PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL. PRECLUSÃO.***

*O momento para a produção de provas, no processo administrativo, é juntamente com a impugnação.*

***Impugnação Procedente em Parte***

***Crédito Tributário Mantido em Parte***

4 – A Petrobras e a Perbrás Empresa Brasileira de Perfurações Ltda., apresentaram respectivamente Recurso Voluntário às fls. 474/490 e às fls. 538/562 pugnando pelo cancelamento da autuação.

5 – É o relatório do necessário.

**Voto**

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Rizzo - Relator

6 - Os recurso voluntário são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, deles 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):*

*“PREVIDENCÁRIO CUSTEIO Solidariedade decorrente de cessão de mão de obra. Da cessão de mão de obra. 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, 1), 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- Refere-se 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 40 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 nº 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) nº: 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 ELE! RICO CENTRIFUGO SUBMERSO, INCLUINDO DIMEZ~TSIONALViENTO, ESPECIFICAÇÃO, FORNECIMENTO, INSTALAÇÃO E RETRADA 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 recomeçado 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 DECISÃO NOTIFICAÇÃO 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 imponíveis.*

*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.*

09 – Às fls. 301 encontra-se o relatório da diligência da RFB em cumprimento com os termos determinados pela decisão da CRPS:

Considerando-se o despacho à fl. 263 e o comando exarado do Acórdão CRPS 2ª CaJ nº 0000501/2005, de 13/05/2005, fls. 196 a 200, 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(s) anexada(s) à(s) fl(s).283.

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, nem ao parcelamento especial da Lei no. 10684/2003 – PAES, conforme cópias de telas anexadas às fls. 284 e 286.

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

10 – 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, átecnica 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, 29<sup>a</sup> 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, 14<sup>a</sup> 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 Zanella 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, 14<sup>a</sup> 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 viciamente 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.”*

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

## **Conclusão**

---

12 - 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