



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

**Processo n°** 18471.001855/2008-32  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-004.078 – 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: 01/01/1999 a 31/01/1999, 01/03/1999 a 31/03/1999

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 35.463.973-0 (fls. 3/34) no valor de R\$ 17.521,21 com data de cientificação do contribuinte em 25/09/2002 às fls. 3.

2 - Adoto inicialmente como complemento ao relatório a narrativa constante do V. Acórdão da DRJ (fls. 584/598) por sua clareza e precisão:

### *“LANÇAMENTO*

*Trata-se de crédito lançado pela fiscalização (NFLD DEBCAD 35.463.973-0 consolidado em 01/09/2002), no valor de R\$ 9.966,46; acrescidos de juros e multa, contra a empresa acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 29/32), 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 nas competências 01/1999 e 03/1999.*

*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 CONSTRUTORA CARVALHO MOTTA LTDA - CNPJ: 14.403.497/0001- 01, em cumprimento ao contrato 110.2.065.97-7.*

*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 25/09/2002 apresentou impugnação em 10/10/2002, através do instrumento de fls. 37/40, alegando, em síntese:*

*3.1. a tempestividade;*

*3.2. 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;*

*3.3. 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;*

*3.4. 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;*

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

*3.6. 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;*

3.7. 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;

3.8. 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;

3.9. 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;

3.10. 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;

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

#### *DO ADITAMENTO À IMPUGNAÇÃO*

4. A PETROBRAS ainda apresentou aditamentos à impugnação em 23/12/2002, fls. 46, com a juntada de documentos (fls. 47/63), em 20/02/2003, fls. 126, com a juntada de documentos (fls. 127/135) e em 01/09/2003, fls. 260, anexando documentos (fls. 261/501 - Anexo I) para comprovar suas alegações.

#### *DA IMPUGNAÇÃO DA PRESTADORA DE SERVIÇOS*

5. A CONSTRUTORA CARVALHO MOTTA LTDA, notificada do lançamento em 05/12/2002 (fls. 64), apresentou impugnação em 05/11/2003, fls. 74/84, enviada

*através de remessa postal, fls. 67, tendo acostado documentos de fls. 85/123, alegando em síntese:*

*Da Preliminar*

*5.1. incompetência da Gerência Executiva RJ-Centro para conhecer e julgar o processo, tendo em vista o disposto no §1º do art. 5º do Decreto nº 3.969/2001. Requer que o processo seja encaminhado à unidade regional do Estado da Bahia;*

*5.2. alguns documentos (TIAF, TIAD, TEAF, relação de outras NFLD lavradas e MPF nº 00087398) não acompanharam a notificação, de acordo com o comunicado enviado à empresa. A ausência de tais elementos impede que a empresa apresente, com amplitude consagrada constitucionalmente, a defesa dos fatos a ela imputados. Dentre outros aspectos, a não apresentação de tais documentos se afigura como óbice a que a empresa possa aferir sobre a regularidade formal do procedimento de fiscalização;*

*5.3. diferentemente da Petrobrás, não lhe foi conferida a chance de previamente, apresentar os documentos que possui. A empresa, se é considerada como responsável solidária, é também sujeito passivo, do que resultaria a necessidade de aplicação do art. 8º do Decreto nº 3.969/2001;*

*5.4. cabalmente demonstrada a ofensa ao direito de defesa e do contraditório, requer seja acolhida a presente, a fim de considerar nula a NFLD.*

*Do Mérito*

*5.5. louvando-se no disposto no art. 33 da Lei nº 8.212/91, bem como no preconizado pela Ordem de Serviço INSS/DAF nº 51/92, adotou-se o percentual mínimo de 40% como salário de contribuição, apurado sobre os valores contidos nas notas fiscais de serviços. O mencionado ato normativo, bem como a OS INSS nº 165, ao estabelecer o percentual a ser utilizado o fez sem levar em consideração a natureza da obra ou a proporcionalidade da área construída e ainda o padrão utilizado, tal como previsto no § 4º do art. 33 da Lei nº 8.212/91;*

*5.6. cumpriu fielmente suas obrigações, à vista da mão de obra utilizada para a execução do contrato. A construção não exigia um quantitativo maior de mão de*

*obra, uma vez que caracterizado pela mecanização. O documento Relação de Subempreiteiros registra a contratação de escavação mecânica, concretagem, locação de retroescavadeira, fornecimento e transporte de brita e areia;*

*5.7. anexa quadro demonstrativo no qual apresenta cálculo de incidência percentual sobre o custo unitário do serviço, em que indica os critérios utilizados;*

*5.8. informa que as quantidades executadas e valores recebidos estão de acordo com o boletim de medição nº 19, que houve recolhimento comprovado por GPS apresentadas à Petrobrás e cujos valores constam no DAD, que o restante da mão de obra ficou a cargo dos subempreiteiros, e que as cópias das GPS foram entregues à Petrobrás;*

*5.9. requer seja julgado improcedente a NFLD; que seja observada a prescrição e deferida a realização de provas pelos meios em direito admitidos, documental, testemunhal e pericial, assim como seja concedido prazo suplementar de 30 dias para apresentação de documentos comprobatórios.*

#### *DA DILIGÊNCIA*

*6. Diante da documentação apresentada, os autos foram encaminhados à junta notificante para apreciação. Após análise dos documentos de fls. 37/40, fls. 47/63, 127/135, a fiscalização elaborou a Informação Fiscal em 24/03/2003, fls. 234, na qual concluiu pela manutenção do débito, conforme abaixo transcrito:*

*"1. Informamos que após análise dos documentos anexados, às fls. 43 a 131, concluímos pela não alteração do débito. Foram anexados ao processo GRPS's, GFIP's, o Contrato, Aditivo, BM's, Recibos de Salários e Relação de Subempreiteiras.*

*2. O débito em questão se refere às competências 01/99 e 03/99. Tanto as GRPS's quanto as GFIP's apresentadas estão vinculadas à matrícula CEI 0407502686/79 possuindo nexos entre si e com os recibos de salários apresentados. A não alteração do débito se deve ao fato das GRPS's já terem sido levadas em consideração na apuração do débito, conforme podemos verificar no Relatório de Guias Apresentadas, fl. 07, e de não ter sido apresentada a Declaração de*

---

*Contabilidade, já que os salários de contribuição constantes nos documentos apresentados são inferiores aos aferidos com base nos valores das Notas Fiscais.*

*3. Os BM's apresentados não se referem às competências 01/99 e 03/99.*

*4. A empresa construtora alega, na fl. 82, que "O salário de contribuição referente à mão de obra usada diretamente pela Carvalho Motta teve o recolhimento correspondente já comprovado pelas GPS apresentadas à Petrobrás e cujos valores já constam do DAD - Discriminativo Analítico do Débito da NFLD", e que, "O restante de mão de obra aplicada no contrato foi através dos sub-empregados listados na relação anexa, cujas cópias das GPS's não dispomos".*

*Assim, caberia à empresa apresentar comprovação de recolhimento por parte dos subempregados, conforme itens 20 e 20.1 da OS 165, ratificado pelo § 2º do art. 28 da IN 18 de 11 de maio de 2000.*

*5. Ao Serviço de Análise de Defesa e Recursos para prosseguimento."*

#### *DO JULGAMENTO E RECURSO*

*7. O Lançamento foi julgado PROCEDENTE através da Decisão- Notificação nº 17.401.4/0768/2003, de 25/08/2003, fls. 139/150. Devidamente notificada a PETROBRAS em 04/09/2003 (fls. 151) e a Construtora Carvalho Motta em 22/09/2003 (AR - fls. 152).*

*8. A PETROBRAS apresentou Recurso ao Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, em 03/09/2003 (fls. 154), sendo que a empresa contratada não apresentou recurso (fls. 162).*

*9. Após a elaboração das Contra-Razões, às fls. 165/168, o processo foi encaminhado ao CRPS.*

*10. A 2ª Câmara de Julgamento do CRPS, através Acórdão nº 0000655, de 25/05/2004 (fls. 170/174), decidiu anular a Decisão Notificação – DN, determinando que o INSS apresentasse elementos com base na contabilidade do contribuinte, que justificasse o procedimento adotado e evidenciasse que a obrigação tributária principal estivesse inadimplida, ainda que parcialmente, pois*

*entende que a empresa prestadora de serviço poderia ter sido submetida a alguma espécie de fiscalização total (com contabilidade), ou ter aderido a parcelamentos especiais (REFIS, PAES), ou ainda, ter CND de baixa já emitida.*

*11. Inconformada com a Decisão, considerando que não houve vício insanável que acarretasse a nulidade da DN, o INSS interpôs Pedido de Revisão do Acórdão (fls. 176/180).*

*12. As empresas interessadas foram devidamente comunicadas do Acórdão nº 0000655, assim como do Pedido de Revisão (fls. 181 e 190), sendo concedido às mesmas, prazo para manifestação, o que acarretou o pronunciamento da PETROBRAS em 23/07/2004 (fls. 182/185).*

*13. O Pedido de Revisão NÃO FOI CONHECIDO pela 2ª Câmara de Julgamento, conforme Acórdão nº 0000316, de 31/03/2005, sob a alegação de que divergência de entendimento não é causa para revisão de julgados deste conselho (fls. 194/197).*

#### *DO REINÍCIO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO*

*14. 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.*

*15. 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.*

16. Em atendimento ao determinado no Acórdão do CRPS, conforme informação fiscal de 23/01/2008, fls. 234, o Auditor-Fiscal efetuou pesquisas nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB, fls. 230/233, e verificou que para o período referente ao crédito em pauta, não houve ação fiscal com exame de contabilidade englobando o período do lançamento em pauta, fls. 231. 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 – assim como, ao parcelamento especial da Lei nº 10684/2003 - PAES, conforme cópia de telas anexadas às fls. 231/232.

17. Assim sendo, as empresas foram notificadas do Resultado da Diligência de 23/01/2008 (fls. 234) assim como da reabertura do prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, através da INTIMAÇÃO nº 723/2012 (Petrobrás - fls. 250) em 31/05/2012 (AR - fls. 252) e através do edital publicado em 28/09/2012 (Construtora Motta Carvalho -fls. 581), entretanto não se manifestaram.

3 – A decisão de piso manteve o lançamento na íntegra conforme ementa abaixo indicada:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**Período de apuração: 01/01/1999 a 31/01/1999, 01/03/1999 a 31/03/1999**

**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.**

**DRJ. COMPETÊNCIA PARA JULGAMENTO.**

---

*A DRJ do Rio de Janeiro detém competência para julgar impugnações contra lançamentos referentes a contribuições previdenciárias, em âmbito nacional, consoante Portaria RFB nº 1006 de 24/07/2013.*

***PRESTADORA DE SERVIÇOS. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.***

*Não merece acolhida a alegação de cerceamento de defesa, haja vista que a prestadora de serviços recebeu todos os relatórios, onde consta a indicação de onde os valores foram extraídos e os dispositivos legais que amparam o lançamento, suficientes ao exercício do contraditório e da ampla defesa.*

***PERÍCIA. PRODUÇÃO DE PROVAS. INDEFERIMENTO***

*Indefere-se o pedido de perícia quando esta se mostrar prescindível. O momento para a produção de provas, no processo administrativo, é juntamente com a impugnação.*

***Impugnação Improcedente***

***Crédito Tributário Mantido***

4 – A Petrobras apresenta Recurso Voluntário às fls. 607/622 pugnando pelo cancelamento da autuação.

5 – É o relatório do necessário.

## **Voto**

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso - Relator

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

7 – No caso estamos discutindo as competências de 01/99 e 03/99. Essa matéria não é nova nessa C. Turma sendo que houve o julgamento no Ac. 2201003.412 j. em 07/02/2017 assim ementado:

***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS***

***Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/1998***

***CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃODEOBRA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO CONTRATANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE QUE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OCORREU MEDIANTE CESSÃO DE MÃODEOBRA***

***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 Custeio 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.***

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 inclito 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 n° 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 °: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 ° 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-TSIONAIVIENTO, ESPECIFICAÇÃO, FORNECIMENTO, 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 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-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. 199 encontra-se o relatório da diligência da RFB em cumprimento com os termos determinados pela decisão da CRPS:

1. Foram proferidos para as NFLD acima identificadas Acórdãos em que os membros da 2ª. Câmara de Julgamento do CRPS acordaram em ANULAR A DECISÃO NOTIFICAÇÃO (DN).

2. O CRPS entendeu que deve a Secretaria diligenciar junto ao prestador dos serviços para constatar a existência do crédito previdenciário, pois, somente diante da não apresentação ou apresentação deficiente da documentação contábil e trabalhista necessária a comprovar a extinção da obrigação previdenciária, poderia a Secretaria arbitrar, junto ao responsável solidário, as contribuições que entender devidas.

3. Em face da decisão do CRPS, foi realizado PEDIDO DE REVISÃO dos Acórdãos por entender esta Secretaria, que não houve vício insanável que acarretasse a nulidade das DN e que o entendimento do CRPS estaria conflitante com a legislação previdenciária. Entretanto, o mesmo foi NEGADO.

4. Em que pese o Manual do Contencioso Administrativo Fiscal, aprovado pela Orientação Interna INSS/DIREP nº 004, de 25/03/2004, em seu item 12.4, orientar: “... emissão de acórdão de anulação, pela Câmara de Julgamento do CRPS, quando esta constatar fato que acarrete a nulidade do lançamento tributário (nulidade do processo) ou quando constatar nulidade da decisão de primeira instância, caso em que determinará a emissão de nova decisão em substituição. Para este último caso, o acórdão do CRPS deverá ser cadastrado no SICAD como conversão em diligência, para permitir emissão de nova DN para o mesmo processo.” Entretanto, não existe esta opção no SICAD. Assim, comandamos o evento de acórdão convertido em diligência apenas no SICOB.

5. Pelo exposto, sugerimos seja o contribuinte cientificado desta decisão fornecendo-lhe cópia do Acórdão, devendo os autos serem encaminhados à 17.401.2 - Serviço de Fiscalização, para que seja providenciada a diligência solicitada. Caso seja necessário qualquer retificação deverá ser preenchido o respectivo FORCED.

12 – Prosseguindo com os fundamentos do Ac. 2201003.412:

---

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

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

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

*Tal conclusão decorre da mera leitura da decisão acostada às folhas 156, acima transcrita e isso, porque, como sabido, cabe ao Fisco, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, por meio de procedimento do lançamento de ofício, constituir o crédito tributário, revisando nos casos de auto lançamento, os procedimentos do sujeito passivo. Para tanto, ele deve, após verificar a ocorrência do fato gerador, identificar o sujeito passivo, determinar a matéria tributável, quantificar o tributo devido e, quando for o caso, aplicar a penalidade cabível.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

---

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

*(...)*

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

*(grifos nossos)*

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

*Sobre o tema, a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro (Direito Administrativo, 14ª ed, p. 234), titular da inesquecível Faculdade de Direito do Largo São Francisco, leciona que convalidação ou saneamento "o ato administrativo pelo qual qual é suprido o vício existente em um ato ilegal, com efeitos retroativos à data em que este foi praticado".*

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

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

*Especificamente quanto a impossibilidade de convalidação, esclarece a Professora:*

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

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

---

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

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

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

*Para nós a distinção é simples e fundada no texto legal. Como ensina Maria Sylvia 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, 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 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 da mesma forma que a declaração de voto do Conselheiro do CRPS tomando como minhas as razões de decidir na época na declaração de voto às fls. 172.

*"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, entendo desnecessário a análise dos demais termos apresentados em ambos os recursos voluntários.

### **Conclusão**

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

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator.