



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11330.000087/2007-84  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-009.368 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 23 de fevereiro de 2021  
**Recorrente** PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005

DECISÃO DE SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. AUSÊNCIA DE RECURSO. DEFINITIVIDADE.

É definitiva a decisão de segunda instância da qual não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. DILIGÊNCIA FISCAL. POSSIBILIDADE. MANUTENÇÃO DOS FUNDAMENTOS DO LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em impossibilidade de continuação da marcha processual, quando a decisão administrativa de segunda instância anula apenas a decisão de primeira instância, deixando incólume o crédito tributário, constituído antes de esgotado o prazo decadencial, e a diligência requisitada, bem como a segunda decisão proferida, não logram alterar os fundamentos do lançamento.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe deu provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9202-009.365, de 23 de fevereiro de 2021, prolatado no julgamento do processo 18471.001856/2008-87, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-009.368 - CSRF/2ª Turma  
Processo n.º 11330.000087/2007-84

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

O presente processo trata de **Debcad** referente às Contribuições Previdenciárias correspondentes à parte da empresa, dos segurados e as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa dos Riscos Ambientais do Trabalho.

Conforme Relatório Fiscal, a Notificação-Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) é relativa a valores apurados por responsabilidade solidária, decorrente da execução de serviços de construção civil, de acordo com o artigo 30, VI, da Lei n.º 8.212, de 1991, prestados por empresa, em cumprimento a contrato de prestação de serviços. A contratante não apresentou comprovação para eximir-se da responsabilidade solidária.

Em decorrência da mesma ação fiscal junto à Petrobrás foram lavrados inúmeros procedimentos, em face de contratos com diferentes prestadores de serviços, conforme Termo de Encerramento da Ação Fiscal.

O lançamento foi considerado procedente, conforme Decisão-Notificação.

Contra a Decisão-Notificação a Petrobrás interpôs Recurso Voluntário ao CRPS, proferindo-se Acórdão que anulou a decisão para que o INSS apresentasse elementos, com base na contabilidade do contribuinte, que justificassem o procedimento adotado.

O INSS apresentou Pedido de Revisão do Acórdão do CRPS, tendo a Petrobrás oferecido Contrarrazões, defendendo a manutenção do acórdão.

Foi então prolatado Acórdão pelo CRPS, por meio do qual não se conheceu do Pedido de Revisão apresentado pelo INSS.

Em cumprimento ao Acórdão do CRPS, foi emitida Informação Fiscal.

As Contribuintes principal e solidária foram cientificadas dos Acórdãos do CRPS, bem como do resultado da diligência, quedando-se silentes.

O processo foi então encaminhado à DRJ, que exarou Acórdão de Impugnação, mantendo o lançamento.

Contra o acórdão de primeira instância foi interposto Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária, prolatando-se o Acórdão assim ementado:

### ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

[...]

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INÍCIO. TÉRMINO. REINÍCIO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO.

O contencioso administrativo se inicia com a impugnação e termina com a última decisão administrativa em relação a qual não cabe mais recurso, não havendo qualquer previsão de reinício.

LANÇAMENTO FISCAL. TEMPO LEGAL. NÃO ANULADO POR VÍCIO MATERIAL. PRAZO DECADENCIAL. NÃO SUJEIÇÃO.

O lançamento fiscal realizado no tempo legalmente permitido e não anulado por vício material, não está mais sujeito a prazo decadencial.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. DECISÃO. FUNDAMENTO JURÍDICO. LANÇAMENTO.

Incorre em mudança de critério jurídico a decisão que mantém o lançamento fiscal adotando fundamento jurídico distinto daquele empregado pela fiscalização.

CONSTRUÇÃO CIVIL. SOLIDARIEDADE. SEGURIDADE SOCIAL. OBRIGAÇÕES. BENEFÍCIO DE ORDEM. AUSÊNCIA.

O proprietário de obra de construção civil responde solidariamente com o construtor pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, sem benefício de ordem.

RELAÇÃO DE CO-RESPONSÁVEIS. RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS. RELAÇÃO DE VÍNCULOS. RESPONSABILIDADE. AUSÊNCIA. SÚMULA CARF N.º 88.

A Relação de Co-Responsáveis, o Relatório de Representantes Legais e a Relação de Vínculos que acompanham o lançamento fiscal não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas, tendo finalidade meramente informativa. Sendo nessa linha a Súmula CARF n.º 88.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário para, na parte conhecida, pelo voto de qualidade, afastar a prejudicial de mérito e a decadência, vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza (Relator), Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior; e, no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencido o Conselheiro Jamed Abdul Nasser Feitoza (Relator). Votaram pelas conclusões, com o relator, em relação às prejudiciais de mérito, e, com a divergência, quanto impossibilidade de revisão de lançamento, os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci e Gregorio Rechmann Junior. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

Cientificada do acórdão, a Contribuinte opôs Embargos de Declaração, prolatando-se Acórdão de Embargos, sem efeitos infringentes, apenas para corrigir a ementa, conforme a seguir:

De:

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. DECISÃO. FUNDAMENTO JURÍDICO. LANÇAMENTO.

Incorre em mudança de critério jurídico a decisão que mantém o lançamento fiscal adotando fundamento jurídico distinto daquele empregado pela fiscalização.

Para:

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA. MESMOS FUNDAMENTOS LEGAIS. AUTORIDADE LANÇADORA. ÓRGÃO JULGADOR.

Incorre mudança de critério jurídico quando o órgão julgador da impugnação profere decisão adotando os mesmos fundamentos legais empregados pela Autoridade Lançadora.

A Contribuinte foi cientificada do Acórdão de Embargos e interpôs Recurso Especial, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, visando rediscutir as matérias assim traduzidas no despacho de admissibilidade: “Vício Material - Descumprimento pelo Fisco do dever de comprovar o fato gerador da obrigação”; e “Reinício do contencioso administrativo haja vista vício material no lançamento e decadência”.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento parcial, admitindo-se a rediscussão apenas da segunda matéria:

- Reinício do contencioso administrativo haja vista vício material no lançamento e decadência.

Cientificada do seguimento parcial do Recurso Especial, a Contribuinte apresentou Agravo, rejeitado conforme despacho.

O apelo, na parte em que teve seguimento, apresenta as seguintes alegações:

- o lançamento ocorrido por ocasião do reinício do contencioso administrativo não respeitou o prazo decadencial previsto no CTN;

- enquanto o acórdão recorrido nega o reinício do contencioso, considerando que a CRPS teria anulado apenas a Decisão-Notificação, sem que isso tivesse o condão de macular o lançamento tributário, os paradigmas admitem que a decisão da antiga Câmara de Recursos determinou o reinício do contencioso ao reconhecer a nulidade do primeiro lançamento pela existência de vício material insanável, consistente na falta de exame na contabilidade do prestador de serviços, com o fim de evitar dupla tributação;

- conforme entendimento sedimentado do Superior Tribunal de Justiça, "*a responsabilidade solidária de que tratava o artigo 31 da Lei 8.112/91, com a redação da época, não dispensava a existência de regular constituição do crédito tributário, que não poderia ser feita mediante a aferição indireta nas contas da tomadora dos serviços*";

- o mesmo posicionamento é aplicável à responsabilidade solidária na prestação de serviços na construção civil, como é o caso dos autos;

- com efeito, sobre nulidade do lançamento, nos termos das razões de decidir do Acórdão 2201-003.412 e do Acórdão 2201-004.080:

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.

- tal como nos casos dos precedentes, embora negue o reinício do contencioso administrativo, fato é que, no caso concreto, o julgamento proferido pelo antigo CRPS, apesar de não ter utilizado a melhor técnica, teve como objeto a anulação o lançamento, ainda que tacitamente, tendo o novo lançamento ocorrido apenas com a notificação do sujeito passivo sobre o novo relatório da Fiscalização;

- de acordo com o próprio acórdão proferido pelo CRPS, a anulação ocorreu porque era necessário que o INSS examinasse a contabilidade do prestador de serviços, de modo a constatar a existência do crédito previdenciário, matéria que diz respeito ao fato gerador da obrigação tributária solidária e, por conseguinte, ao próprio lançamento tributário em si, e não à simples decisão de primeira instância;

- a decisão da Segunda Câmara de Julgamento trouxe a seguinte fundamentação:

Se analisarmos as mudanças nos procedimentos do INSS, que decorrem, inclusive, das recomendações contidas no Parecer CJ/MPAS 2.376/2000, que consta do preâmbulo do

ato normativo mencionado, vemos uma preocupação em se evitar os lançamentos em duplicidade, ou ainda, a exigência de contribuições já recolhidas e é, dentro dessa ótica, que deve ser lido o mencionado no item 5.17.

[...]

Não se pode perder de vista que o procedimento, ainda hoje adotado pelo INSS, parte de uma presunção, qual seja: que a não elisão da solidariedade, pressupõe a existência da obrigação previdenciária não adimplida.

As coisas são distintas e não se confundem com a existência do benefício de ordem. A solidariedade do tomador dos serviços é legal e inquestionável; agora, por sua vez, não existe nenhum dispositivo na Lei 8.212/91, ou qualquer outra lei, que crie a presunção da existência do crédito previdenciário diante da não elisão da solidariedade. Elidir a solidariedade significa, tão somente, eliminar ou suprimir uma garantia do crédito previdenciário, portanto diferente de comprovar a extinção da obrigação previdenciária. O tomador sempre será solidário se não elidir a solidariedade nos termos da lei. O CTN (artigos 97, inciso III, 114 e 116) aponta que cabe a lei definir situação (de fato ou jurídica) necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

É importante observar que quando o legislador quis criar uma presunção na legislação previdenciária, assim o fez, bastando observar o que dispõe o § 5º, do art. 33, da Lei 8.212/91. Volto a afirmar que legislação previdenciária não estabelece que diante da não elisão da solidariedade, presume-se não extinto o crédito por ventura existente.

Outro aspecto importante a ser observado está relacionado com os efeitos da solidariedade - Art. 125, I, do CTN, o que é desprezado pelo INSS a vista da forma como são feitos tais lançamentos, possibilitando a exigência de contribuição em duplicidade. o que retira a confiabilidade (liquidez e certeza) do crédito constituído.

Ainda outro dia quando julgávamos NFLD's lavradas contra a própria Petrobrás, nos deparamos com a NFLD DEBCAD n.º 35.396.353-8, que constituiu de crédito previdenciário por: solidariedade no valor de R\$ 2.445.610,67, decorrente de serviço realizado entre 01 a 04 e 06.99 I (cinco competências). Na oportunidade tivemos conhecimento que o consórcio prestador dos serviços havia sido fiscalizado por livro diário, no período de 02.98 a 05.2000 (vinte e oito competências), sendo constituído do crédito previdenciário no valor de R\$ 57.549,78 (duas NFLD's DEBCAD: n.º 35.131.524-1 e n.º 35.172.896-1). Infelizmente sou obrigado a admitir que a situação narrada não foi um caso isolado, posto que diversos outros casos semelhantes podem ser apontados. Tal situação por si só é suficiente para demonstrar que o procedimento adotado pelo INSS é falho.

(...)

Assim entendo que o INSS deve apresentar elementos, com base na contabilidade do contribuinte, que justifique o procedimento adotado.

- verifica-se, portanto, que a preocupação manifestada pelo CRPS era afastar eventual lançamento em duplicidade - tanto no tomador quanto no prestador - e, ainda, verificar a existência de Contribuições já recolhidas pela prestadora de serviços;

- as duas questões referem-se à substância do fato gerador da responsabilização solidária, uma vez que só é possível atribuir responsabilidade por crédito anteriormente constituído e, ademais, caso as Contribuições já tivessem sido recolhidas, o lançamento original não subsistiria;

- no caso concreto, a autoridade administrativa procedeu ao novo lançamento - embora tácito - em face da Recorrente;

- destarte, no momento em que se aperfeiçoou o suposto reinício do contencioso, que ocorreu com a notificação da Petrobras sobre o Relatório Fiscal Aditado, verdadeiro

lançamento tácito, já se encontravam fulminados pela decadência todos os fatos geradores objeto da autuação, nos termos do art. 173, I, do CTN, aplicável ao caso;

- inaplicável ao caso o prazo de dez anos, conforme entendimento sedimentado na Súmula Vinculante 8, do STF, que vincula o Fisco.

Ao final, a Contribuinte pede o conhecimento e o provimento do recurso, para que seja reformada a decisão recorrida e cancelado o lançamento.

Cientificada do acórdão, do Recurso Especial da Contribuinte e do despacho que lhe deu seguimento parcial, a Fazenda Nacional ofereceu Contrarrazões, contendo os seguintes argumentos:

Da solidariedade pelo cumprimento das obrigações previdenciárias

- a fiscalização não lançou sobre o mesmo fato gerador, duas NFLDs, uma contra o contribuinte e outra contra o responsável, mas sim uma única NFLD, cuja ciência foi dada aos dois interessados, no caso a Petrobras e a empresa prestadora dos serviços, respeitando assim os itens 26 e 27 do Parecer CJ/MPAS n.º 2.376, de 2000;

- importante mencionar que em nenhum momento ficou comprovado nos autos que houve o pagamento do crédito nem pela Recorrente nem pela empresa prestadora de serviços;

- cabe ao Fisco o ônus probatório do fato gerador, e à Recorrente a prova dos elementos extintivos de sua obrigação, como o pagamento, a teor do artigo 374, do Código de Processo Civil, portanto a prova do pagamento é ônus da Recorrente e não do Fisco;

- não basta a mera alegação de que os tributos foram pagos, a empresa tomadora, no caso, a Petrobrás, deveria ter efetivamente comprovado o pagamento das Contribuições devidas, com a anexação ao processo das guias de pagamento, que deveriam ter sido exigidas do executor no momento oportuno, conforme artigo 30, VI, da Lei n.º 8.212, de 1991;

- é também neste sentido a jurisprudência, a exemplo de julgamento do STJ, publicado no DJe 21/02/2011, de lavra do Ministro Luiz Fux, no REsp 719350/SC - REsp 2005/0012879-0, a respeito do art. 31, da Lei n.º 8.212, de 1991;

- por outro lado, a Administração Tributária pode proceder à aferição indireta ou arbitramento da base imponible do tributo, nas hipóteses enumeradas no artigo 148, do CTN;

- desse modo, inexistindo comprovação de pagamento da dívida, pode ser constituído o crédito tributário em qualquer um dos devedores, em razão da solidariedade, visto que esta não comporta benefício de ordem;

- no caso da responsabilidade solidária prevista no art. 30, inciso VI, da Lei n.º 8.212, de 1991, pela execução de serviços de construção civil, a forma de elisão da solidariedade, para o período em questão, encontrava-se expressa na Ordem de Serviço INSS/DARF n.º 51, de 06/10/1992 e na Ordem de Serviço INSS/DAF n.º 165, de 11/07/1997;

- nesta toada, se a tomadora de serviços não apresenta a guia de recolhimento quitada, vinculada à nota fiscal/fatura, bem como a folha de pagamento pertinente, assume a obrigação contributiva por solidariedade, não havendo de alegar a existência de qualquer ilegalidade quando da cobrança pela RFB;

- com a ocorrência do fato gerador, configura-se a obrigação tributária e o INSS, por meio da Receita Federal do Brasil, fica autorizado a proceder ao lançamento das contribuições pertinentes, com a constituição do devido crédito;

- este crédito pode ser constituído no nome de qualquer uma das pessoas expressamente designadas no artigo 220 do Decreto 3.048, de 1999, com esteio no artigo 124, do Código Tributário Nacional;

- a exigência da apresentação de documentos para elisão da responsabilidade solidária não se caracteriza como transferência da atividade de fiscalizar, que é privativa dos agentes fiscais, mas uma faculdade para a contratante se elidir da solidariedade, faculdade esta assegurada pelo direito regressivo e pela possibilidade de retenção de importâncias devidas para garantia do cumprimento das obrigações;

- portanto, o poder fiscalizador não foi transferido ao particular, sendo exercido diretamente junto à empresa notificada, que tem responsabilidade direta pelo recolhimento das contribuições devidas;

- cabe lembrar que a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito foi enviada tanto à Petrobrás quanto à empresa prestadora dos serviços, sendo concedido às duas empresas a oportunidade de apresentarem Impugnações devidamente acompanhadas das provas documentais que, segundo os padrões definidos pela legislação previdenciária, poderiam modificar ou até mesmo extinguir o lançamento, no entanto nas Impugnações apresentadas não foram anexados documentos que comprovassem a elisão total da responsabilidade solidária.

#### Da mensuração da base de cálculo

- engana-se a contribuinte quando diz que os valores da base de cálculo apurados não correspondem ao real valor das contribuições previdenciárias;

- tendo em vista a não apresentação dos documentos solicitados, cabe esclarecer que a legislação aplicável é aquela vigente por ocasião do lançamento fiscal, em respeito ao *caput* do art. 144, do CTN;

- apenas no que diz respeito à forma de apuração da base imponible das Contribuições, foi utilizada a Ordem de Serviço INSS/DAF n.º 165 de 11/07/1997, e a Instrução Normativa INSS/DC n.º 18, de 11/05/2000, que fundamentou os critérios de apuração do crédito tributário;

- no caso de aferição indireta, prevista no art. 33, § 3º, da Lei n.º 8.212, de 1991, o ato normativo definiu o percentual da nota fiscal a ser considerado como salário-de-contribuição por ocasião da ação fiscal;

- portanto, o critério de aferição utilizado não fere o princípio da legalidade, eis que o Código Tributário Nacional prevê esta normatização em seu art. 100, inc. I, e o art. 229 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 1999, vigente no período do lançamento, também legitimava este procedimento;

- ressalte-se que os atos normativos não estabelecem alíquota, mas sim parâmetros de aferição nos casos autorizados pela Lei e pelo Decreto pertinente, conforme devidamente exposto no item 13 do Relatório Fiscal.

Ao final, a Fazenda Nacional pede seja negado provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

Fl. 8 do Acórdão n.º 9202-009.368 - CSRF/2ª Turma  
Processo n.º 11330.000087/2007-84

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Especial interposto pela Contribuinte é tempestivo e, quanto à matéria que obteve seguimento, atende aos demais pressupostos, portanto deve ser conhecido. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas.

Conforme Relatório Fiscal de e-fls. 32 a 35, a Notificação-Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) é relativa a valores apurados por responsabilidade solidária, decorrente da execução de serviços de construção civil, de acordo com o artigo 30, VI, da Lei n.º 8.212, de 1991, prestados pela empresa Imigrantes Pintura Industrial S/C Ltda., em cumprimento ao contrato 270.2.044.99-8. A contratante não apresentou comprovação para a redução das bases de cálculo das retenções.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento para rediscussão da matéria “Reinício do contencioso administrativo haja vista vício material no lançamento e decadência”.

O Colegiado recorrido afastou a decadência, por entender que o CRPS teria anulado apenas a decisão de primeira instância e, nesse sentido, não haveria que se falar em reinício do contencioso administrativo, já que a Informação Fiscal exarada antes da nova decisão de primeira instância não se constituiria em novo lançamento.

A ação fiscal objeto do presente processo deu origem a diversos outros envolvendo a mesma Contribuinte, muitos deles já apreciados por este Colegiado, oportunidade em que restou patente o objeto da nulidade declarada pelo CRPS, centrada unicamente na Decisão-Notificação do INSS. O fundamento dessa nulidade foi a necessidade de verificação prévia acerca do eventual cumprimento das obrigações tributárias por parte da prestadora de serviços, tanto assim que a providência saneadora foi a realização de diligência para verificar essa particularidade.

O procedimento do CRPS, sem dúvida, visava impedir a eventual cobrança em duplicidade, situação que, caso ocorresse – e efetivamente ocorreu em pelo menos um caso já apreciado na CSRF – não acarretaria nulidade do lançamento, como não acarretou no citado caso, mas sim em redução da base de cálculo, o que rotineiramente ocorre no julgamento de processos administrativos fiscais.

A seguir o histórico dos processos desta ação fiscal já apreciados por esta 2ª Turma, todos eles versando sobre suposta nulidade do lançamento.

Votos Vencedores do Conselheiro Mario Pereira de Pinho Filho: Acórdãos n.ºs 9202-007.462 (processo n.º 18471.001560/2008-66), 9202-007.463 (processo n.º 18471.001572/2008-91), 9202-007.464 (processo n.º 18471.001573/2008-35), todos de 29/01/2019:

### Ementa

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/1997 a 31/10/1998

**DECISÕES DE SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. AUSÊNCIA DE RECURSO. DEFINITIVIDADE.**

São definitivas as decisões de segunda instância das quais não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição.

**RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA. MANUTENÇÃO DOS FUNDAMENTOS DA AUTUAÇÃO. INOCORRÊNCIA DE INOVAÇÃO.**

Não há que se falar em inovação quando os esclarecimentos prestados pela Fiscalização em virtude de diligência demandada pelos órgãos de julgamento administrativos prestam-se exclusivamente a esclarecer dúvidas por eles



suscitadas, sem que tenham ocorrido alterações nos fundamentos jurídicos do lançamentos.

#### Decisão

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a conselheira Ana Paula Fernandes (relatora), que lhe negou provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

Votos do Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa: Acórdãos n.ºs 9202-008.500 (processo n.º 18471.001541/2008-30), 9202-008.501 (processo n.º 18471.001545/2008-18) e 9202-008.502 (processo n.º 18471.001591/2008-17), todos de 18/12/2019:

#### Ementa

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA. MANUTENÇÃO DOS FUNDAMENTOS DA AUTUAÇÃO. INOCORRÊNCIA DE INOVAÇÃO.**

Não há que se falar em inovação quando os esclarecimentos prestados pela Fiscalização em virtude de diligência demandada pelos órgãos de julgamento administrativos prestam-se exclusivamente a esclarecer dúvidas por eles suscitadas, sem que tenham ocorrido alterações nos fundamentos jurídicos do lançamentos.

**LANÇAMENTO. RECONHECIMENTO DE VÍCIO. NATUREZA FORMAL**

Uma vez reconhecida a existência de vício, em razão de questões relacionadas à descrição dos fatos que deram azo à autuação, deve o vício ser caracterizado como de natureza formal.

#### Decisão

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário, vencida a conselheira Ana Paula Fernandes, que lhe negou provimento.

Voto desta Conselheira: Acórdão n.º 9202-008.629 (processo n.º 18471.001553/2008-64), de 19/02/2020

#### Ementa

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.**

Atendidos os pressupostos regimentais, mormente a demonstração da alegada divergência jurisprudencial, o Recurso Especial deve ser conhecido.

**DECISÕES DE SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. AUSÊNCIA DE RECURSO. DEFINITIVIDADE.**

São definitivas as decisões de segunda instância das quais não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição.

**RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA. MANUTENÇÃO DOS FUNDAMENTOS DA AUTUAÇÃO. INOCORRÊNCIA DE INOVAÇÃO.**

Não há que se falar em inovação, quando os esclarecimentos prestados pela Fiscalização em virtude de diligência demandada pelos órgãos de julgamento

administrativos prestam-se exclusivamente a esclarecer dúvidas por eles suscitadas, sem que tenha ocorrido alteração nos fundamentos jurídicos do lançamento.

#### NULIDADE. VÍCIO FORMAL OU MATERIAL.

Em se tratando de discussão acerca da natureza do vício que teria inquinado o lançamento, ainda que se entenda que não haja nulidade a ser declarada, declara-se a nulidade por vício formal, em face da impossibilidade de julgamento *extra petita*.

#### Decisão

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes e João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe negaram provimento.

Neste último processo, inclusive, a decisão de primeira instância proferida em função da declaração de nulidade da primeira, e após efetuada a diligência, excluiu da base de cálculo os valores que haviam sido exigidos da prestadora. Confira-se:

#### Da Retificação

37. Presume-se que na ação fiscal desenvolvida na empresa prestadora de serviços foram examinados os documentos destinados a registrar os fatos geradores, bem como os respectivos recolhimentos referentes às contribuições previdenciárias, não cabendo, portanto, lançamento por aferição indireta na empresa tomadora, relativamente ao período 11/2001 e 12/2001. Conclui-se que as contribuições relativas a estas competências devem ser excluídas do lançamento, ou seja, R\$ 4.288,67 e R\$ 14.445,40, conforme FORCED de fls. 339, passando o valor do débito para **R\$ 71.529,88** (90.263,95 – 18.734,07), acrescido de juros e multa. (Acórdão nº 12-66.382)

Destarte, não há qualquer ilegalidade no procedimento levado a cabo no processo ora em julgamento, tendo em vista que a nulidade da decisão de primeira instância, declarada pelo CRPS, visava apenas garantir o pagamento do tributo devido, de sorte que eventual ajuste da base de cálculo poderia ser efetuado ainda em sede de julgamento em primeira instância, como de fato aconteceu pelo menos no exemplo acima.

Aliás, em outro caso desta mesma ação fiscal, a diligência foi realizada antes mesmo da primeira decisão do INSS, em função de documentos apresentados em sede de Impugnação, ou mesmo em aditamento a esta, oportunidade em que em primeira instância considerou-se procedente em parte o lançamento.

Portanto, a rotina processual previdenciária sempre comportou a realização de diligências intermediárias, no sentido de examinar a documentação trazida aos autos pelas partes e esclarecer eventuais dúvidas dos julgadores, sem que isso fosse taxado de nulidade, obviamente que mantida a fundamentação da autuação.

Ademais, registre-se que a decisão anulatória do CRPS, em face do não conhecimento do pedido de revisão pelo INSS, tornou-se definitiva, ressaltando-se que a própria Petrobrás, em Contrarrazões a esse pedido, limitou-se a pleitear o seu não conhecimento, ou, se assim não fosse, o seu não provimento, portanto pugnou pela manutenção daquele acórdão, ao qual ora acusa de *não ter utilizado a melhor técnica* (fls. 17 do Recurso Especial).

Com efeito, tanto a autuada como a prestadora dos serviços foram cientificadas das decisões do CRPS e não se manifestaram (e-fls. 155, 163, 204, 208, 221 e 261), portanto concordaram tacitamente com a declaração de nulidade, da forma como foi proferida, ou seja, abarcando apenas a Decisão-Notificação do INSS. A Petrobras inclusive ofereceu Contrarrazões em favor da manutenção do acórdão. Nesse passo, a decisão anulatória do CRPS tornou-se definitiva, não se admitindo que, após adotada a providência preconizada nessa decisão – que, reitera-se, não foi questionada pela autuada, tampouco pela prestadora – se tente ampliar os limites do *decisum*.

Registre-se, por oportuno, que no caso do Acórdão n.º 2201-004.597, indicado como paradigma pela própria Recorrente, não se verificou, por parte da tomadora dos serviços, a inércia que se observa no caso do acórdão recorrido. Com efeito, observa-se do relatório desse julgado (disponível no sítio do CARF na Internet) que a tomadora dos serviços, intimada do resultado da diligência, apresentou, dentro do prazo assinalado, questionamentos bem semelhantes aos que a Petrobrás só veio a levantar em sede de Recurso Voluntário contra a segunda decisão de primeira instância, quando já definitivo o acórdão do CRPS, bem como transcorrido in albis o prazo concedido para manifestação acerca da diligência (e-fls. fls. 204 a 208 e 261). Registre-se também que tal diferença fática não impacta no conhecimento do apelo da Petrobrás, eis que no voto do paradigma o relator centra-se no conteúdo do acórdão do CRPS, inclusive na determinação de diligência, como fatores a demonstrar que teria havido declaração de nulidade do lançamento.

A tentativa de ampliação do escopo da nulidade declarada pelo CRPS torna-se ainda menos legítima pelo fato de a diligência fiscal não provocar qualquer alteração no lançamento, tampouco na fundamentação legal da nova decisão proferida em sede de primeira instância. Tanto mais que a Petrobrás, em aditamento à Impugnação, já apresentara documentos que, apreciados em diligência prévia ao julgamento em primeira instância, concluiu pela manutenção do crédito tributário inicialmente apurado (e-fls. 119/120). E não houve por parte da Recorrente qualquer menção a eventual nulidade provocada por esse procedimento fiscal, também posterior ao lançamento, embora anterior ao acórdão do CRPS.

Assim, conclui-se que o CRPS, respeitando a prática da realização de diligências intermediárias com vistas à confirmação do crédito tributário exigido, declarou tão-somente a nulidade da decisão de primeira instância. Nesse passo, a Informação Fiscal prestada após esta decisão do CRPS não representou uma nova ação fiscal mas sim deu continuidade ao procedimento, já que, anulada a decisão de primeira instância, outra teria de ser proferida, à luz da diligência realizada. Registre-se aqui que nada mais restava à autoridade da administração tributária senão dar impulso ao processo, encaminhando-o à DRJ para nova decisão, sob pena de responsabilidade funcional. Com efeito, não há que se falar em nulidade e sim em correta marcha processual.

Destarte, uma vez que a Petrobrás foi cientificada da autuação em 25/09/2002 (e-fls. 30) e a prestadora foi intimada por edital em 09/05/2003 (e-fls. 118), e o período do lançamento é de 12/1999 a 12/2000, não há que se falar em decadência.

Quanto à propalada “atecnia” do acórdão do CRPS que anulou a decisão de primeira instância, bem como eventual descumprimento da diligência requisitada nesse acórdão, são questões que deveriam ter sido apresentadas no momento oportuno, ou seja, quando da ciência, por parte da Recorrente, do acórdão do CRPS, bem como do resultado da diligência. Entretanto, como se viu do relatório, a Petrobrás ficou-se silente, o que tornou definitiva aquela fase processual, precluindo o direito de apresentar irresignação em fase processual posterior. Este inclusive é o posicionamento desta 2ª Turma, exarado nos julgados já citados neste voto, conforme trecho a seguir, da lavra do Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho no Acórdão n.º 9202-007.464, que agrego às minhas razões de decidir:

Pois bem. Segundo se demonstrou acima, o juízo proferido pela 2ª Câmara de Julgamento do CRPS foi por anular a decisão de primeira instância administrativa, com vistas à adoção de providências tendentes a prevenir a exigência de contribuição em duplicidade. Tanto assim que o voto condutor do Acórdão 1760/2004 foi concluído da seguinte forma:

Vistos e relatados os presentes autos, em sessão realizada hoje, ACORDAM os membros da Segunda Câmara de Julgamento do CRPS, por Unanimidade em ANULAR A DECISÃO NOTIFICAÇÃO (DN), de acordo com o voto do(a) Relator(a) e sua fundamentação. (Grifou-se)

De se frisar que não somente a conclusão do voto, mas a ementa do aresto é, do mesmo modo, suficientemente clara no sentido de que a nulidade apontada pelo

CRPS foi referente à decisão de primeira instância administrativa. Com a devida vênia, não há no julgado nenhum argumento que aponte no sentido de que a intenção daquele Colegiado teria sido de anular o lançamento, como se inferiu na decisão recorrida.

A despeito da afirmação de que a decisão do CRPS não tenha tido a melhor técnica possível, o fato é que não houve fundamentação, conclusão ou ainda acórdão determinando a anulação da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, mas sim a Decisão-Notificação, com expressa determinação para que a Secretaria da Receita Previdenciária adotasse as providências relacionadas naquele decisum.

Além do que, o inciso II do art. 42 do Decreto 70.235/1972 é expresso no sentido de que, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal – PAF, sendo incabível a oposição de recurso ou tendo esgotado-se o prazo para sua interposição, as decisões administrativas de segunda instância tornam-se definitivas. Senão vejamos o teor do dispositivo:

Art. 42. São definitivas as decisões:

[...]

II – de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

[...]

No caso concreto, não se tem notícias sobre a interposição de qualquer espécie de recurso pela Autuada questionando a anulação da Decisão-Notificação ou pugnando pela nulidade do lançamento, ou seja, a decisão materializada pelo Acórdão CRPS nº 1760/2004 tornou-se definitiva por inércia da Autuada e da prestadora de serviços, não sendo admissível qualquer questionamento a seu respeito na esfera administrativa. Assevere-se que a norma processual impossibilita a adoção de procedimentos tendentes a reverter decisões que tenham tornado-se imutáveis.

Reitere-se que o Sujeito Passivo, além de não haver questionado o acórdão do CRPS, defendeu a validade da decisão tal como proferida, por meio das contrarrazões de fls. 147/150. E mais, além de não ter apresentado qualquer manifestação em relação aos apontamentos expostos pelo Fisco quando notificada do resultado da diligência demandada pelo CRPS, de modo a complementar a peça impugnatória, por ocasião do recurso voluntário, não trouxe a Autuada (ou a prestadora de serviços) nenhum questionamento a respeito da validade do lançamento. De se esclarecer que a manifestação trazida aos autos pela prestadora de serviços em vista do resultado da diligência não faz referência aos efeitos da decisão do CRPS.

Diante disso, entendo não ser plausível que o julgador administrativo adote decisão com base em fundamentos estranhos aos erigidos nos apelos manejados pelos Contribuintes. Aliás, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/1970, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta e a discordância do sujeito passivo em relação ao lançamento devem ser por ele suscitados, e não pelo julgador administrativo, ainda na fase impugnatória.

Confira-se:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

Além do que, o art. 141 do Código de Processo Civil, que abaixo se transcreve, é expresso quanto à vedação imposta aos julgadores em conhecer de questões que não tenham sido fomentada por quem, em virtude de lei (como é o caso), tinha a incumbência de fazê-lo:

Art. 141. O juiz decidirá o mérito nos limites propostos pelas partes, sendo-lhe vedado conhecer de questões não suscitadas a cujo respeito a lei exige iniciativa da parte.

Por tudo o que até aqui se expôs, considero que se deva afastar as razões arguidas no aresto atacado, que redundou na alteração do resultado do julgamento proferido pelo CRPS por meio do Acórdão nº 1760/2004 (de anulação da Decisão-Notificação para anulação do lançamento por vício material), tendo em vista que referida decisão há muito se tornou definitiva na esfera administrativa e que não houve manifestação alguma do Sujeito Passivo nesse sentido.

Outra questão erigida na decisão vergastada é de que Informação Fiscal resultante da diligência demandada pelo CRPS significaria inovação, isto é, novo lançamento.

Mais uma vez não vejo como concordar com tal argumento.

Compulsando o Relatório Fiscal, constata-se que a Fiscalização procedeu ao lançamento das contribuições com base, dentre outros, em contratos locação de helicópteros para transporte de pessoas e materiais designados pela empresa autuada, incluindo a mão-de-obra para a operação e manutenção das aeronaves, em observância ao art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN) e aos arts. 31 e 33 da Lei 8.212/1991.

Por outro lado, a Informação Fiscal resultante da diligência requerida pelo CRPS prestou-se tão-somente a esclarecer, com base em pesquisa realizada nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que a prestadora dos serviços contratados mediante cessão de mão-de-obra não foi submetida a procedimento fiscal com vistas à cobrança dos mesmos tributos exigidos da tomadora, bem assim não aderiu aos parcelamentos especiais da Lei nº 9.964/2000 – REFIS ou da Lei nº 10.684/2003 – PAES.

Aperceba-se que, ao revés do que restou consignado no acórdão guerreado, a providência adotada pelo Fisco não representou nenhuma inovação no lançamento, prestando-se exclusivamente a esclarecer que os créditos constituídos na tomadora de serviços não foram exigidos da cessionária de mão-de-obra ou por ela confessados. Aliás, esse procedimento visou justamente esclarecer uma preocupação externada no acórdão do CRPS, que anulou a Decisão-Notificação nº 17.401.4/0418/2004, quanto a hipótese de exigência desses valores em duplicidade.

Por fim, não vejo como isso possa ter influenciado na verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, na determinação da matéria tributável, no cálculo do tributo devido ou ainda na identificação dos sujeitos passivos. Em outras palavras, não se está diante de infringência alguma ao art. 142 do CTN ou ainda ao art. 9º do Decreto nº 70.235/1972. Os fundamentos jurídicos que deram suporte à autuação, art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN) e arts. 31 e 33 da Lei 8.212/1991, permaneceram exatamente os mesmos, não se verificando qualquer tipo de inovação que pudesse dar ensejo à verificação de fato imponente diverso daquele que fora evidenciado quando da autuação.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

**Conclusão**

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido conhecer do Recurso Especial interposto pela Contribuinte e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente Redatora