



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.001819/2008-79
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.377 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 23 de fevereiro de 2021
Recorrente FPETROBRAS PETRÓLEO BRASILEIRO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. PREQUESTIONAMENTO.

A ausência de prequestionamento inviabiliza o conhecimento de matéria integrante de Recurso Especial.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à segunda matéria, e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe deu provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente 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).

Relatório

O presente processo trata do **Debcad 35.496.285-0**, 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, nas competências 12/1997 a 12/1998.

Conforme Relatório Fiscal de e-fls. 28 a 31, 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 nº 8.212, de 1991, prestados pela empresa IAS - Integração e Automação de Sistemas Ltda., em cumprimento ao contrato 161.2.049.98-5.

Em decorrência da mesma ação fiscal junto à Petrobras foram lavrados inúmeros procedimentos, em face de contratos com diferentes prestadores de serviços, conforme Termo de Encerramento da Ação Fiscal de e-fls. 18 a 26.

Contra a presente NFLD, a tomadora Petrobras apresentou, em 10/10/2002, a defesa de e-fls. 36 a 39, aditada em 23/12/2002, oportunidade em que foram apresentados documentos da prestadora de serviços, às e-fls. 46 a 83.

Os documentos apresentados no aditivo foram submetidos a diligência, em 26/03/2003, concluindo-se (fls. 87):

1. Informamos que após análise dos documentos anexados, às fls. 41 a 80, concluímos pela não alteração do débito. Foram apresentadas GRPS's, GF3P's e Folhas de Pagamento.
2. Os documentos apresentados não possuem nenhuma vinculação com a Petrobrás e muito menos com o contrato 161.2.049.98-5. São documentos genéricos, isto é, se referem aos empregados da própria IAS - Integração e Automação de Sistemas Ltda. Verificamos no conta-corrente da empresa somente uma guia por competência, além de existir na Folha de Pagamento empregado cuja função seria auxiliar de escritório, função esta que não tem haver com serviço de construção civil que foi objeto do contrato. Logo, o débito persiste integralmente.
3. Ao Serviço de Análise de Defesa e Recursos para prosseguimento.

Em 06/08/2003, foi proferida a Decisão-Notificação nº 17.401.4/0663/2003 (e-fls. 89 a 98), considerando procedente o lançamento.

Em 03/09/2003, a Petrobrás solicitou a juntada dos documentos de fls. 180 a 193, em conjunto denominado Anexo I.

Contra a Decisão-Notificação a Petrobrás interpôs, em 30/09/2003, Recurso Voluntário ao CRPS (e-fls. 103 a 107).

Em, 02/12/2003, o Serviço de Análise de Defesa e Recursos encaminhou o processo ao auditor notificante, conforme a seguir (fls. 112):

Tendo em vista que a empresa tomadora, juntamente com as razões de recurso, apresentou os documentos que compõem o anexo I visando a ilidir o débito,

encaminhem-se os autos do presente procedimento de apuração do crédito tributário ao Serviço de Fiscalização 17.401.2 para que o mesmo determine ao Auditor-Fiscal notificante que se pronuncie a respeito.

O processo foi então encaminhado à Fiscalização, para verificação dos documentos apresentados, exarando-se a seguinte informação (e-fls. 113):

1. Trata-se de analisar novos documentos **que** teriam sido apresentados pela empresa tomadora e prestadoras, constantes do Anexo I.
2. Tais documentos já foram apresentados anteriormente, fls. 41 a 80, e objeto diligência, conforme despacho exarado à fl. 81.
3. Ao Serviço de Análise de Defesa e Recursos para prosseguimento.

Em face do Recurso Voluntário, foi proferido o Acórdão n.º 659, de 25/05/2004 (e-fls. 119 a 123), que anulou a decisão de primeira instância, nos seguintes termos:

Assim entendo que o INSS deve apresentar elementos, com base na contabilidade do contribuinte, que justifique o procedimento adotado e evidencie que a obrigação tributária principal está inadimplida, ainda que parcialmente.

CONCLUSÃO

Face ao exposto voto no sentido de ANULAR A DECISÃO NOTIFICAÇÃO N.º 17.401.4/0663/2003, fls. 83/91, determinando seja que observado o que foi exposto no voto acima.

As empresas foram científicas do acórdão do CRPS e do pedido de Revisão do INSS, conforme e-fls. 130 e 137. A Petrobrás apresentou as Contrarrazões de e-fls. 132 a 135, pedindo a manutenção do acórdão. A prestadora IAS – Integração e Automação de Sistemas Ltda. não se manifestou (e-fls. 138).

Foi então prolatado pelo CRPS o Acórdão n.º 327, de 31/03/2005, por meio do qual não se conheceu do Pedido de Revisão apresentado pelo INSS (e-fls. 141 a 143).

Em cumprimento à diligência solicitada no Acórdão do CRPS n.º 659, foi exarada a Informação Fiscal de e-fls. 176, conforme a seguir:

- 1 - Efetuou-se pesquisa nos sistemas informatizados da SRFB, sendo analisadas as informações disponíveis relativas à empresa contratada c prestadora dos serviços, c constatou-se que **não houve ação fiscal com exame da contabilidade** englobando o período referente ao lançamento cm pauta, conforme cópia anexada à fl. 160.
- 2 - consulta ao hoje SISTEMA DE ARRECADAÇÃO - MF/RFB - CCOR - CONSULTA CONTA-CORRENTE DE ESTABELECIMENTO demonstrou que a empresa não efetua recolhimentos desde 03/2004, fl. 161.
- 3 - Em atendimento ao expressado na fl. 131, sétimo parágrafo, procedeu-se 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. 162 e 163.
- 4 - Assim sendo, encaminha-se o presente à Chefe da Equipe Fiscal para prosseguimento.

A Petrobrás foi científica do resultado da diligência em 24/03/2012 (e-fls. 199) e a prestadora IAS por meio de Edital publicado em 19/11/2015 (499 a 505). Ambas quedaram-se silentes (fls. 511/512).

O processo foi então encaminhado à DRJ/RJ, que exarou o Acórdão de Impugnação n.º 12-083.451, de 29/08/2016 (e-fls. 513 a 521), por meio do qual se negou provimento à Impugnação. O julgado foi assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/09/1998 a 31/12/1998

Ementa: SOLIDARIEDADE ENTRE TOMADOR E PRESTADOR DOS SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

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 de construção civil - art. 30, VI da Lei 8.212/1991, c/c artigo 124, parágrafo único, do Código Tributário Nacional - Enunciado 30 do CRPS..

Contra a decisão acima foi interposto Recurso Voluntário (fls. 600 a 617), julgado em sessão plenária de 03/12/2019, prolatando-se o Acórdão n.º 2402-007.949 (e-fls. 600 a 617), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/1998 a 31/12/1998

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

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

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DONO DE OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. BENEFÍCIO DE ORDEM. AUSÊNCIA. LANÇAMENTO FISCAL.

O dono de obra de construção civil responde solidariamente com o construtor pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, sem benefício de ordem, podendo o lançamento fiscal ser feito diretamente em seu nome.

OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. BASE DE CÁLCULO. ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE.

Com a recusa ou apresentação deficiente de documentos a fiscalização lançamento de ofício por arbitramento, inscrevendo as importâncias que reputar devidas

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto às alegações de nulidade, sendo vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Junior, Renata Toratti Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), que deram provimento ao recurso, e, nas demais alegações, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

Cientificada do acórdão, a Petrobrás opôs os Embargos de Declaração de e-fls. 627 a 637, rejeitados conforme despacho de 10/03/2020 (e-fls. 641 a 646).

A Petrobrás foi cientificada do despacho que negou seguimento aos Embargos em 13/03/2020 (Termo de Ciência de e-fls. 654) e interpôs o Recurso Especial de e-fls. 702 a 718, em 20/05/2020 (Termo de Juntada de e-fls. 479), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, suscitando as seguintes matérias:

- existência de vício material pela falta de comprovação do fato gerador da obrigação tributária; e

- reinício do contencioso administrativo e decadência.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 29/05/2020 (e-fls. 768 a 781).

O apelo apresenta as seguintes alegações:

Falta de comprovação do fato gerador

- não são todos os contratos de prestação de serviço que autorizam a responsabilização solidária do contratante, mas apenas os contratos que tenham por objeto a prestação de serviços na construção civil, assim entendidas a construção, a reforma ou o acréscimo;

- o crédito da Seguridade Social é constituído pelo lançamento, ato administrativo vinculado por meio do qual, por expressa previsão legal, a autoridade fiscal está obrigada a demonstrar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, aplicar a penalidade cabível (art. 142, CTN);

- no caso concreto, não tendo sido comprovada a efetiva prestação de serviço na construção civil, o fato gerador da obrigação tributária solidária não subsiste, não sendo possível admitir a responsabilização solidária da Recorrente;

- de fato, o Fisco não se desincumbiu de seu ônus de comprovar, na execução do contrato ora em julgamento, a efetiva prestação de serviços na construção civil. Ou seja, não comprovou a subsunção do fato impositivo ao conceito descrito na hipótese de incidência;

- ora, não havendo a comprovação da efetiva prestação de serviço na construção civil, o fato gerador da obrigação tributária solidária não subsiste, não se podendo admitir a responsabilização solidária da Petrobras, pelo cumprimento das obrigações da contratada para com a Seguridade Social;

- com efeito, fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114, CTN);

- assim, independentemente de quaisquer alegações do sujeito passivo sobre a natureza do serviço contratado, por expressa previsão constante do Código Tributário Nacional, uma vez ausente, na realidade dos fatos, situação definida em lei como necessária e suficiente, não há fato gerador da obrigação tributária, motivo pelo qual o lançamento não pode subsistir;

- ante a ausência de comprovação de que houve a prestação de serviço na construção civil, a situação-base considerada como fato gerador do tributo não se enquadra com precisão na hipótese legal de incidência tributária;

- a causa de nulidade do lançamento, portanto, se refere ao conteúdo – e não à forma - do ato administrativo e, como tal, traduz vício material, tal como reconhecido em ambos os acórdão paradigmas;

- neste sentido, a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão realizada no dia de 06 de julho de 2017, no Acórdão n.º 9101-002.976, afastou a alegação de vício formal quando da não comprovação, pelo Fisco, da ocorrência do fato gerador.

Reinício do contencioso administrativo

- caso não seja reconhecida a ausência de comprovação da prestação de serviços na construção civil - o que, no caso dos autos, admite-se tão somente para fins e argumentação -, certo é que 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 o caso dos autos;

- 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;

- o vício material que ensejou verdadeira anulação tácita do lançamento (e não mera "intercorrência normal" no curso do processo), tanto que novo prazo para recurso foi concedido à Recorrente e a empresa Contratada, assim como a determinação de realização de consulta à contabilidade da empresa contratada;

- 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, somente em 14/01/2008 a autoridade administrativa precedeu ao novo lançamento - embora tácito - em face da Recorrente, lançamento este relativo a tributos cujos fatos geradores ocorreram entre 09/1998 e 12/1998;

- 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 10 (anos), conforme entendimento sedimentado na Súmula Vinculante 8, do STF, que vinculada o Fisco.

Ao final, a Petrobrás requer 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 Petrobrás e do despacho que lhe deu seguimento parcial em 10/06/2020 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 782), a Fazenda

Nacional ofereceu, em 12/06/2020 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 790), as Contrarrazões de e-fls. 783 a 789, contendo os seguintes argumentos:

Do arbitramento

- no caso em baila, crédito decorrente de responsabilidade solidária, onde a tomadora de serviços, no caso a Notificada, por não ter em seu poder documentos da prestadora de serviços que pudessem elidir a solidariedade, teve lavrado contra si o lançamento fiscal por arbitramento, consubstanciado na presente NFLD-Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, constituindo este dever a que o Auditor Fiscal não se poderia furtar, sob pena de responsabilidade funcional, a teor do disposto no § único do art. 142 do CTN;

- em relação ao arbitramento, lembre-se apenas que o art. 33 § 3º da Lei nº 8.212/91, determina o procedimento adotado pela autoridade fiscal, sempre que houver omissão ou irregularidade na documentação apresentada;

- como a Impugnante não tinha em seu poder a documentação necessária para a elisão da solidariedade, o arbitramento é plenamente justificado, atuando o Auditor Fiscal nos estritos termos da Instrução Normativa INSS/DC 70, de 2002, vigente à época do lançamento.

Da solidariedade pelo cumprimento das obrigações previdenciárias

- nesse diapasão, registre-se que o que ampara a exigência do crédito ora debatido é, de fato, a responsabilidade solidária que detém o tomador de serviços, em relação à contribuição incidente sobre as remunerações referentes à mão-de-obra empregada pelo prestador dos serviços;

- essa solidariedade não é presumida, mas sim decorre dos artigos 30, VI (para casos de construção civil) e 31 (cessão de mão-de-obra) da Lei 8.212/1991 (Lei de Custeio), que a disciplinam no âmbito previdenciário, estipulando obrigações comuns dos devedores frente ao crédito tributário nascido com a ocorrência do fato gerador;

- convém ressaltar que a solidariedade prevista na Lei de Custeio fundamenta-se na hipótese prescrita no inciso II do art. 124 do Código Tributário Nacional, que diz serem responsáveis pelo débito as pessoas a quem a Lei indicar;

- essa responsabilidade, diga-se, é de ambos os devedores, já que eles respondem conjuntamente pela dívida em sua integralidade, o que, por consequência, implica facultar ao credor a cobrança a um ou outro devedor;

- convém ressaltar que a solidariedade prevista na Lei de Custeio fundamenta-se na hipótese prescrita no inciso II do art. 124 do Código Tributário Nacional, que diz serem responsáveis pelo débito as pessoas a quem a Lei indicar. Essa responsabilidade, diga-se, é de ambos os devedores, já que eles respondem conjuntamente pela dívida em sua integralidade, o que, por consequência, implica facultar ao credor a cobrança a um ou outro devedor;

- o entendimento anterior da Administração Previdenciária, vigente à época do lançamento, era que a manutenção do lançamento por solidariedade na empresa contratante seria justificado pela incerteza quanto à possibilidade de reabertura de fiscalização, ou mesmo de futura refiscalização, na empresa contratada, ainda que já fiscalizada com exame de diário no período do lançamento por solidariedade, pela possibilidade de serem então encontradas notas fiscais ainda não contabilizadas pela contratada;

- tal entendimento foi internamente alterado. Desde a Portaria MPS/SRP/DEFIS nº 02, de 05 de fevereiro de 2007 – Anexo II, item 8.4.3, que o auditor deve analisar as

informações disponíveis relativas a todos os devedores solidários, visando à verificação da regularidade da obrigação tributária a ser exigida, de forma a evitar o lançamento de crédito já extinto ou que já esteja sendo discutido ou cobrado judicial ou administrativamente;

- com base em pesquisas nos sistemas informatizados da ex-SRP, sendo analisadas as informações disponíveis relativas à empresa prestadora, em cumprimento aos Acórdãos 0659/2004 e 0327/2005, do CRPS, e consoante o acima exposto, mormente a diligência de e-fls. 176, conclui-se pela procedência do lançamento por solidariedade.

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

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial interposto pela Petrobrás é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos para o seu conhecimento. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas.

O presente processo trata do **Debcad 35.496.285-0**, 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, nas competências 12/1997 a 12/1998.

Conforme Relatório Fiscal de e-fls. 28 a 31, 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 nº 8.212, de 1991, prestados pela empresa IAS - Integração e Automação de Sistemas Ltda., em cumprimento ao contrato 161.2.049.98-5.

Em seu Recurso Especial, a autuada Petrobras suscita as seguintes matérias:

- **existência de vício material pela falta de comprovação do fato gerador da obrigação tributária;** e

- **reinício do contencioso administrativo e decadência.**

Quanto à primeira matéria, a Recorrente assim explicita a suposta divergência:

Uma vez fixados os fatos, passa-se, então, à demonstração analítica da divergência na interpretação do artigo 30, inciso VI, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/1997 e do artigo 142, do CTN, em prejuízo à integridade, estabilidade e coerência da jurisprudência deste Conselho, no que tange ao **principal fundamento da decisão recorrida: a ausência de menção na Impugnação do dever do Fisco de comprovar o fato gerador da obrigação, denominada, no acórdão recorrido, de “natureza do serviço contratado”**. (grifei)

De plano, registre-se que no acórdão recorrido não consta a expressão *natureza do serviço contratado*, tampouco esse tema nele foi abordado. Com efeito, verifica-se que não houve o seu enfrentamento no acórdão recorrido, tampouco no despacho que negou seguimento aos Embargos de Declaração. O Colegiado recorrido centrou sua discussão na falta de fiscalização prévia junto ao prestador dos serviços e em outras questões, sem qualquer menção a

eventual comprovação da ocorrência do fato gerador, no que tange à natureza da prestação de serviços.

A Recorrente buscou demonstrar a alegada divergência mediante o seguinte cotejo:

Acórdão recorrido

Solidariedade - Como se nota, o CTN prevê a possibilidade de a lei atribuir responsabilidade solidária às pessoas que designar, sem benefício de ordem, tendo a Lei n.º 8.212/91 atribuído tal responsabilidade solidária ao dono de obra de construção civil com o construtor contratado, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, sendo assegurado ao contratante o direito de regresso em face do contratado.

Paradigma – Acórdão n.º Acórdão n.º 2201-004.080

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CONSTRUÇÃO CIVIL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO CONTRATANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

É dever do Fisco, sob pena de ocorrência de vício material, a comprovação de que houve a prestação de serviço na construção civil. Ressalte-se que, no mesmo plano de argumentação, aquilo que se conclui para a solidariedade na cessão de mão-de-obra é aplicável, também, para a solidariedade na contratação da construção civil (art. 30, inciso VI, da Lei n.º 8.212/91), não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem. **Art. 31 da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.032/95.** (destaques da Recorrente)

Paradigma - Acórdão n.º 2201004.597

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/1995 a 31/12/1998

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 n.º 8.212/91), não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem. Art. 31 da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.032/95. (destaques da Recorrente)

Com efeito, não se vislumbra onde residiria a alegada divergência. O trecho do acórdão recorrido limita-se a traduzir o que garante a lei, no sentido da possibilidade de atribuição de responsabilidade solidária, de forma genérica, sem qualquer alusão a comprovação ou não do fato gerador, no caso concreto. Já os paradigmas, sem infirmarem a possibilidade de atribuição de responsabilidade solidária, especificam a necessidade de comprovação da ocorrência da prestação de serviços na construção civil, sendo que no caso do acórdão recorrido em momento algum se negou que a prestação existiu, de sorte que não foi travada discussão nesse sentido. A discussão, repita-se, foi centrada na questão da não realização de fiscalização prévia na prestadora de serviços e em outras questões.

Registre-se, por oportuno, que o ônus de demonstrar a alegada divergência é do Recorrente, conforme o art. 67, § 8º, do Anexo II, do RICARF.

Assim, quanto a esta primeira matéria, não se verificou o necessário prequestionamento, de sorte que não há como dela se conhecer, conforme o mesmo RICARF:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

Destarte, não conheço da primeira matéria – **existência de vício material pela falta de comprovação do fato gerador da obrigação tributária.**

Quanto à segunda matéria - **decadência do direito de o fisco lançar novamente as contribuições após o reinício do contencioso administrativo** - 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 Petrobrás, muitos deles já apreciados por este Colegiado, oportunidade em que restou patente o limite 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 mais um caso já apreciado na CSRF – não acarretaria nulidade do lançamento, como não acarretou no citado caso, mas sim 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 nºs 9202-008.500 (processo nº 18471.001541/2008-30), 9202-008.501 (processo nº 18471.001545/2008-18) e 9202-008.502 (processo nº18471.001591/2008-17), 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 nº 9202-008.629 (processo nº 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, no presente processo, foi realizada diligência antes mesmo da primeira decisão do INSS, em função de documentos apresentados em sede de Impugnação e aditamento a esta, o que mostra que 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. 16 do Recurso Especial).

Com efeito, tanto a autuada como a prestadora dos serviços foram cientificadas das decisões do CRPS (e-fls. 130 e 137) e quedaram-se silentes, 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 ao que a Petrobrás só veio a levantar em sede de Recurso Voluntário, quando já definitivo o acórdão do CRPS, bem como transcorrido *in albis* o prazo concedido para manifestação acerca da diligência (e-fls. 196 a 198, 499 a 505 e 511). 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 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 já apresentara documentos que foram apreciados em diligência prévia ao julgamento em primeira instância, sem qualquer menção por parte da Recorrente 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. 03) e a prestadora em 20/12/2002 (e-fls. 74), e o período do lançamento é de 12/1997 a 12/1998, 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 agregou 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 possui; (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 n.º 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 n.º 9.964/2000 – REFIS ou da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 parcialmente do Recurso Especial interposto pela Petrobrás, apenas quanto à segunda matéria e, no mérito, na parte conhecida, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

Fl. 16 do Acórdão n.º 9202-009.377 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 18471.001819/2008-79