



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>18471.001454/2008-82</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2302-003.788 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	5 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/04/1999 a 01/11/2001

RECURSO VOLUNTÁRIO. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Somente com a interposição da impugnação se instaura a fase litigiosa do procedimento em face de cada um dos coobrigados. Em que pese o sujeito passivo solidário deva ser cientificado de todos os atos praticados no processo, sua atuação do ponto de vista do litígio resta obstaculizada ante a inércia quando do prazo para a apresentação da impugnação, restando precluso o seu direito de se manifestar no processo administrativo em sede recursal.

ARGUMENTOS DE DEFESA. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

As matérias não levadas à apreciação da DRJ não devem ser conhecidas pelo CARF (art. 16 c/c art. 17 do Decreto n. 70.235/72).

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/04/1999 a 01/11/2001

DECADÊNCIA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. CIÊNCIA DO LANÇAMENTO.

No caso de pluralidade de sujeitos passivos, para se aferir a ocorrência ou não da decadência em relação a cada sujeito passivo deve-se verificar a data em que cada um foi cientificado do lançamento.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Demonstrado o atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto n. 70.235/72 e a

observância do contraditório e ampla defesa do contribuinte, mediante o transcurso do PAF de forma hígida e escorreita, afasta-se a hipótese de nulidade do lançamento.

#### RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONSTRUÇÃO CIVIL.

Nos termos do art. 30, inciso VI, da Lei n. 8.212/91, 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.

CONTRIBUIÇÃO            PREVIDENCIÁRIA.            GRUPO            ECONÔMICO.  
RESPONSABILIDADE SOLIDARIA.

As empresas integrantes de grupo econômico respondem entre si, solidariamente, pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, nos termos do art. 124, inciso II, do CTN c/c inciso IX, art. 30, da Lei n. 8.212/91.

#### AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE.

Nos temos do art. 33, §3º, da Lei n. 8.212/91, com a recusa ou apresentação deficiente de documentos a fiscalização promoverá o lançamento de ofício por arbitramento, inscrevendo as importâncias que reputar devidas.

#### ALEGAÇÃO DE INCORRETA MENSURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE.

A Ordem de Serviço INSS/DAF n. 51/92 fundamentou os critérios de apuração do crédito tributário. A fixação da base de cálculo em 20% do valor das notas fiscais de prestação de serviço para fins de apuração indireta da base de cálculo das contribuições previdenciárias constitui procedimento que observa os princípios da legalidade e da proporcionalidade.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em: não conhecer o recurso apresentado pela Petrobrás Gás S/A – Gaspetro; conhecer os recursos apresentados pela Petrobrás Transportes S.A. – Transpetro e Petrobrás Distribuidora S/A; conhecer parcialmente o recurso interposto pela Petróleo Brasileiro S.A. - Petrobrás, não conhecendo das alegações relativas à inexistência de obra de construção civil; e, na parte conhecida, negar-lhes provimento.

*Assinado Digitalmente*

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Johnny Wilson Araújo Cavalcanti** – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

## RELATÓRIO

Reproduzo relatório constante dos autos (e-fls. 1981/1996) que bem descreve o processo:

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização (NFLD DEBCAD 35.699.703-0, consolidado em 25/07/2005), no valor de R\$ 222.840,94 (duzentos e vinte e dois mil e oitocentos e quarenta reais e noventa e quatro centavos) que, acrescidos de juros e multa, perfez o total de R\$ 414.202,76 (quatrocentos e quatorze mil, duzentos e dois reais e setenta e seis centavos), contra a empresa acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 31/37), refere-se às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte dos segurados empregados, calculada pela alíquota mínima à época da ocorrência do fato gerador, a parte da empresa e às destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

As contribuições foram apuradas com base no instituto da responsabilidade solidária, decorrente de serviços prestados pela empresa construtora CALORISOL ENGENHARIA LTDA, CNPJ 45.658.945/0001-33, de acordo com o artigo 30, VI, da Lei no 8.212/1991, com redação vigente à época dos fatos geradores, conforme contrato nº 230.2.005.97-3, nas competências 04/1999, 06/2000, 02/2001, 04/2001 a 06/2001, 08/2001 a 11/2001.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 32/37), a empresa contratante não comprovou o cumprimento das obrigações da construtora para com a Seguridade Social, ou seja, não houve a devida comprovação, através da apresentação de guias de recolhimento específicas para a obra contratada, nem a apresentação de folhas de pagamento específicas dos segurados empregados alocados na obra contratada, o que a elidiria da responsabilidade solidária com a empresa construtora.

O débito referente ao contrato em questão fora lançado através da NFLD nº 35.521.051-7, em 25/09/2002, para o período de 01/1999, 03/1999 a 08/2000, 10/2000 a 12/2000, 03/2001 a 12/2001. No entanto, foi verificado que o lançamento havia sido efetuado como pertencente aos meses seguintes aos da prestação de serviços. Dessa forma foi anulada a NFLD, através da Reforma de DN nº 17.401.4/0294/2004 de 16/03/2004 (fls. 140/147). Porém, na impugnação apresentada pela empresa contratada, para essa NFLD, foram apresentados documentos que após análise pela autoridade lançadora, ao efetuar o presente lançamento em substituição à NFLD anulada, foi constatado que eram suficientes para elidir a responsabilidade solidária em diversas competências.

Assim, a NFLD nº 35.699.703-0, ora em análise, substituiu a NFLD nº 35.521.051-7, com a exclusão das competências devidamente comprovadas.

Em decorrência de a notificada integrar grupo econômico, foram chamadas outras empresas partícipes a se manifestarem nos autos, contando-se o termo para apresentação de defesa a partir da última empresa científica.

(...)

#### DECISÕES PROFERIDAS NO PRESENTE PROCESSO

Em 26/09/2005 foi proferida a Decisão-Notificação de nº 17.401.4/0105/2005 (fls. 148/156), que julgou o lançamento procedente.

A contratante e as empresas solidárias foram científicas da decisão, conforme recibos de entrega de fls. 157/161, bem como a contratada, conforme AR de fls. 163/164.

Como já citado acima, a empresa prestadora de serviços Calorisol Engenharia Ltda foi científica da notificação em 09/08/2005 (fls. 67). No entanto, a impugnação apresentada por ela em 05/08/2005 não havia sido juntada aos autos até a data da emissão da Decisão-Notificação nº 17.401.4/0105/2005 de 26/09/2005. Assim, constou da Decisão-Notificação que ela não havia apresentado defesa. Os termos da impugnação apresentada por ela já foram citados acima.

A empresa do grupo econômico Petrobrás Gás S/A - GASPETRO , apresentou Recurso ao CRPS - Conselho de Recursos da Previdência Social à época, de fls. 194/202, bem como a Petróleo Brasileiro - Petrobrás de fls. 217/228 e a Petrobrás Distribuidora S/A fls. 231/236. Também apresentou recurso a empresa contratada Calorisol Engenharia Ltda, fls. 242/262.

Os autos foram encaminhados em diligência ao Auditor Fiscal noticante, para que o mesmo se pronunciasse sobre os documentos juntados na defesa (fls. 267).

Em resposta, a Auditora designada se pronunciou de fls. 275/277, prestando os seguintes esclarecimentos:

- Em consulta ao Cadastro Nacional de Ações Fiscais - CNAF, cópias anexas, foi verificado que a empresa prestadora contratada não foi alvo de ação fiscal com cobertura contábil no período objeto do levantamento.

- Para as competências 02/2001 a 11/2001 foram apresentadas as notas fiscais, vinculadas ao contrato 230.2.005.97-3, folhas de pagamento específicas com as respectivas GFIP's, mas as guias de recolhimento são genéricas, ou seja, não vinculadas a qualquer referência aos serviços emanados do contrato 230.2.005.97-3. Portanto, as mesmas não são capazes de elidir a responsabilidade solidária.

- Para as competências 06/2000 e 04/1999, foram apresentadas tanto guias específicas, vinculadas ao tomador de serviços, quanto folhas de pagamento específicas distintas para o tomador de serviços, dessa forma, foi considerada a elisão da responsabilidade solidária. Assim, foi emitido o FORCED, para exclusão destas competências.

Em 24/08/2009 a tomadora de serviços Petróleo Brasileiro S/A, após ter recebido o resultado da diligência, apresentou nova impugnação, fls. 287/301, na qual alega a nulidade da NFLD pela ausência de requisitos legais mínimos; a decadência; da irretroatividade da aplicação do enunciado 30 do CRPS; do descumprimento da Decisão do CRPS; considerações jurídicas e normativas; da inexistência da cessão de mão-de-obra e ausência de fato gerador que justifique a exação; da solidariedade e da mensuração da base de cálculo.

A Petrobrás Transporte S/A (fls. 311/313), a Calorisol Engenharia Ltda (fls. 314/318) e a Petrobrás Distribuidora S/A (fls. 343/348) também se manifestam após receberem o resultado da diligência.

Em 05/06/2012 consta Despacho emitido pela 13a Turma da DRJ/RJ1 (fls. 1.538) na qual é informado que o processo já apresenta decisão administrativa de 1a instância, bem como recurso voluntário tempestivo interposto pelo sujeito passivo. Salienta que é incabível o reinício do contencioso administrativo, mas tão somente a reabertura do prazo recursal (já realizado), considerando a necessidade de comunicação do resultado da diligência previamente ao julgamento do recurso.

Assim, os autos foram encaminhados ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, que proferiu o Acórdão de nº 2402-004.913 da 4a Câmara/ Turma Ordinária, (fls. 1682/1691) nos seguintes termos:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/04/1999 a 30/11/2001**

**NFLD LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO LANÇAMENTO ORIGINAL ANULADO EM DECORRÊNCIA DA AUSÊNCIA CLARA E PRECISA ACERCA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR VÍCIO INSANÁVEL. NOVO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Tendo em vista que o lançamento original foi anulado pela própria Secretaria da Receita Previdenciária, em decorrência de ofensa o disposto no art. 37 da Lei 8.212/91, por ausência da clara descrição da ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas, tendo sido, na oportunidade, considerado como erro insanável,**

*caracterizado, portanto, com vício de natureza material, não há que se falar na possibilidade de novo lançamento*

*Recurso Voluntário Provido.*

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou EMBARGOS DE DECLARAÇÃO em 10/03/2016, fls.1693/1695:

*Pela leitura do Acórdão 2402-004.913, verifica-se que e. 2a Turma Ordinária da 4a Câmara da 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento do CARF no julgamento de NFLD substitutiva entendeu ser possível rever o entendimento adotado pela Secretaria da Receita Previdência na "Reforma de Decisão-Notificação n° 17.401.4/0294/2004" (fls. 140), já transitada em julgado.*

*Em que pese constar na decisão da NFLD originária que o vício que atingia o lançamento tinha natureza formal (falta de descrição clara do fato gerador), a 2a Turma Ordinária houve por bem reanalisar a questão, concluindo estar a NFLD substituída eivada de vício material.*

*A jurisprudência do CARF indica que vícios ligados a violação do art., 142 do CTN por questões relacionadas à falha na descrição dos fatos geradores enseja a nulidade por vício formal do lançamento e não por vício material. Vejamos:*

*(...)*

*Nesse sentido, eventual questionamento acerca do tipo de vício constante da NFLD originária já precluiu Não tendo o contribuinte interposto, nos autos da NFLD originária, recurso para questionar o tipo de vício que maculava o lançamento, resta inviável que a 2a Turma, por ocasião da análise da NFLD substitutiva, reexamine, de ofício, a questão já decidida pela SRP. ainda mais quando se observa ter a Decisão-Notificação n° 17.401.4/0294/2004 transitado em julgado.*

*Portanto, falece competência ao Colegiado recorrido para fazer o juízo rescisório que propõe.*

*Ademais, convém destacar que mesmo na hipótese de se considerar o vício da NFLD original como de natureza material, a segunda NFLD é válida, pois no momento em que foi elaborada, o crédito tributário a que se referia não se encontrava extinto pela decadência. Pela análise dos autos, verifica-se que os fatos apurados são do ano 2001 e a ciência da segunda NFLD se deu em julho de 2005.*

*A anulação do lançamento original por vício material não impede uma nova autuação. Apenas a ciência desse segundo auto é que deve ocorrer observando o prazo decadencial previsto no art. 150. §4º ou 173, I do CTN, e não o prazo mais extenso do art. 173. IL*

*(... )*

*Em face do exposto, requer a União (Fazenda Nacional) o conhecimento e o provimento do presente recurso para que essa e. Turma, sanando a omissão, I) justifique o afastamento do art. 5º, XXXVI da CF e do art. 43, §2º da Lei nº 9 784/99, que fundamentam a coisa julgada administrativa: e caso assim não entenda. II) apresente manifestação sobre o fato de que a ciência do contribuinte sobre a segunda NFLD se deu observando o prazo decadencial dos arts. 150, §4º e 173: I do CTN.*

A 4<sup>a</sup> Câmara/2<sup>a</sup> Turma Ordinária, rejeita os embargos, através do Despacho nº 2402-031 de 25/05/2016, fls.1698/1699.

Em 09/06/2016, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, através da Coordenação do Contencioso Administrativo Tributário, interpõe RECURSO ESPECIAL, fls.1701/1705 em face da divergência entre a decisão proferida pela 2a Turma Ordinária da 4a Câmara da 2a Seção de Julgamento do CARF, que entendeu que se o lançamento original for anulado por vício material não haverá mais possibilidade de existir um novo lançamento, enquanto que a jurisprudência do CARF entende que a anulação do lançamento original por vício material não impede uma nova autuação. Apenas a ciência desse segundo auto é que deve ocorrer observando o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º ou 173, I do CTN, e não o prazo mais extenso do art. 173, II.

O Recurso Especial foi admitido, conforme despacho proferido pela 4a Câmara da 2a Seção do CARF (fls.1708/1712).

Cientificadas das decisões acima citadas, a prestadora de serviços Calorisol Engenharia Ltda (fls.1815/1817) a tomadora de serviços Petróleo Brasileiro-Petrobrás (fls. 1720/1737), bem como a solidária Petrobrás Transporte S/A - Transpetro (fls.1852/1863) e a Petrobrás Distribuidora (fls. 1841/1848) apresentaram contrarrazões.

Assim, foi emitido o Acórdão nº 9202-007.279 da 2a Turma da Câmara Superior de Recursos Especiais, em 23/10/2018, que conheceu do Recurso Especial e no mérito deu provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário (fls. 1909/1915).

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/04/1999 a 30/11/2001**

**NFLD. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. LANÇAMENTO ORIGINAL ANULADO POR VÍCIO MATERIAL. RELANÇAMENTO. POSSIBILIDADE DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL ORIGINÁRIO.** O auto de infração é considerado nulo por vício formal este pode se valer do prazo estabelecido do art. 173, II, do CTN, enquanto o auto de infração nulo por vício material, pode ser relançado no prazo exígua dos 5 anos constantes do art.173, I, do CTN, ou ainda do art. 150 §4, do CTN, de acordo com análise das demais questões a serem verificadas pela Turma a quo, as quais vão indicar o termo inicial a ser utilizado.

Segue a conclusão:

*Assim podemos concluir que, se o auto de infração é considerado nulo por vício formal este pode se valer do prazo estabelecido do art. 173, II, do CTN, enquanto o auto de infração nulo por vício material pode ser relançado no prazo exíguo dos 5 anos constantes do art. 173, I, do CTN, ou ainda do art. 150 §4º, do CTN, de acordo com análise das demais questões a serem verificadas pela Turma a quo, as quais vão indicar o termo inicial a ser utilizado.*

*Verifica-se que os fatos apontados no Recurso Especial da Fazenda Nacional inferem-se ao ano 2001 e a ciência da segunda NFLD se deu em julho de 2005, a ser analisada sua decadência ou não restritivamente a este fato gerador.*

*Diante do exposto conheço do Recurso interposto pela Fazenda Nacional para no mérito dar-lhe provimento, com retomo dos autos a Turma Ordinária para julgamento das demais questões.*

Tendo sido encaminhados os autos à Turma Ordinária, foi proferido o Acórdão nº 2402-007.413 pela 4<sup>a</sup> Câmara/2<sup>a</sup> Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento do CARF (fls. 1947/1951) nos seguintes termos:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/04/1999 a 30/11/2001**

**DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE, NOVO RELATÓRIO FISCAL. NÃO APRECIAÇÃO DE IMPUGNAÇÃO APÓS CIÊNCIA DE DILIGÊNCIA FISCAL. APRECIAÇÃO DE IMPUGNAÇÃO PELA SEGUNDA INSTÂNCIA. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. Ausente decisão de primeira instância em face de impugnações apresentadas contra lançamento objeto de novo relatório fiscal decorrente de diligência, impõe-se a nulidade da decisão inicial e devolução dos autos à instância a quo paia que seja proferida nova decisão em face das impugnações apresentadas, falecendo competência à segunda instância para o mister, vez que inadmissível supressão de instância administrativa, forte no rito processual estabelecido pelo Decreto nº 70.235/1972.**

Observa-se que a ciência do acórdão 2402-007.413 por parte da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ocorreu a destempo. Cientificada, a PGFN apresentou Embargos de Declaração (e-fls. 2308/2316), que foram admitidos por despacho (fls. 2320/2326). O Acórdão n. 2402-010.722 do CARF decidiu por acolher os embargos admitidos, sem efeitos infringentes, com a retificação do acórdão embargado “para que neste conste a motivação trazida no voto do redator ad hoc, reconhecendo a nulidade da Decisão Notificação nº 17.401.4/0105/2005”.

Os autos foram encaminhados à DRJ e os membros da 11a Turma da DRJ/RJO, apreciaram as impugnações da Petrobras Distribuidora S.A., Petróleo Brasileiro S.A.- Petrobrás, Petrobrás Transportes S.A. - Transpetro e Calorisol Engenharia Ltda.

Na oportunidade, decidiram por “considerar procedente em parte a impugnação, mantendo em parte o crédito tributário lançado, no valor de R\$ 219.196,87, acrescido de juros e multa, conforme DADR de fls. 1997/1998”. É ver ementa (e-fls. 1981/1996):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/04/1999 a 30/11/2001 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estão sob a direção, o controle ou a administração de outra, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, ainda que cada uma delas tenha personalidade jurídica própria. As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações previdenciárias, conforme art. 30, inciso IX, da Lei Nº 8.22/91.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. A responsabilidade solidária não comporta benefício de ordem, podendo ser exigido o total do crédito constituído da empresa contratante, sem que haja apuração prévia no prestador de serviços - artigo 220 do Decreto nº 3.048/99, c/c artigo 124, parágrafo único, do Código Tributário Nacional - Enunciado 30 do CRPS.

Cientificados do acórdão, em 07/11/2019, os coobrigados Petrobras Distribuidora S.A., Petrobrás Gás S/A - Gaspetro, Petróleo Brasileiro S.A.- Petrobrás e Petrobrás Transportes S.A. - Transpetro, apresentaram recursos voluntários tempestivos (e-fl. 2303), alegando, em breve síntese:

Petrobras Distribuidora S.A. (e-fls. 2137/2147)

- a) A decadência, tendo em vista que ocorreu vício material e isso não renova prazo para o lançamento. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extinguiu-se em 2010, cinco anos após o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, qual seja, 2005;
- b) Rechaça a responsabilização solidária, vez que na contratação de serviços, empresas que eventualmente componham grupo econômico com a contratante não têm qualquer ligação com o fato gerador da contribuição previdenciária — folha de salários da contratada —, bem como não têm absolutamente nenhuma possibilidade de efetuar a retenção e assim elidir sua responsabilidade. As empresas do grupo econômico, com exceção da contratante, por não terem relação com a contratada não podem efetuar retenção nem exigir daquela a apresentação de documentos comprobatórios da quitação do tributo, motivo pelo qual não lhe pode ser atribuída a responsabilidade solidária.

Petrobrás Gás S/A - Gaspetro (e-fls. 2169/2179)

- c) Nulidade insanável da NFLD por desrespeito aos requisitos essenciais de validade e ausência de indicação dos fatos que serviram de suporte à exigência fiscal de forma clara e precisa. Não restou indicado nenhum elemento contratual que pudesse

se constatar a alegada cessão de mão-de-obra ou de OBRA de construção civil;

- d) Nulidade insanável da NFLD por decurso do prazo decadencial. Impõe a extinção do débito, cujo lançamento restou refeito, mediante correção de vício material, importando no decurso do prazo decadencial para o correto lançamento do suposto débito, tratando-se, portanto, de débito extinto pela decadência, deveria contar na forma do art. 171, I ou do art. 150, 4º do CTN.
- e) Equívoco quanto ao tratamento para aferição de responsabilidade e imposição da suposta responsabilidade solidária. A Autoridade Fazendária deve verificar primeiramente contra o contribuinte originário a existência de débitos previdenciários, quantificando o exato valor que se entende devido, para somente então vir a arrolar os demais responsáveis.

Petróleo Brasileiro S.A.- Petrobrás (e-fls. 2081/2129)

- f) A nulidade da NLFD, tendo em vista a generalização inadequada, a falta de clareza e objetividade na efetiva caracterização da ocorrência do fato gerador, da cessão de mão-de-obra ou da solidariedade;
- g) A decadência do lançamento com arrimo seja no art. 150, §4º do CTN ou art. 173, inciso I c/c 156, inciso V do CTN. Resta latente a existência de novo lançamento com a elaboração do novo Relatório de Lançamento Fiscal após a diligência e a intimação da contribuinte se deu após o prazo de cinco anos do fato gerador. Menciona jurisprudência do CARF;
- h) Da ausência de comprovação de elemento essencial à configuração da responsabilidade solidária — obra de construção civil. Defende que o contrato fiscalizado não envolveu obra de construção civil, mas serviços de manutenção. Inclusive, a partir da competência 2/99 foram efetivadas todas as retenções devidas, o que por si só já comprova não tratar o presente contrato de obra de construção civil, mas sim de serviços. A retenção foi efetuada em função de interpretação à época conservadora acerca da existência de cessão de mão-de-obra, dada a inovadora alteração legislativa à época efetuada pela Lei n. 9.711/98. Como prova a rechaçar toda e qualquer dúvida é a indicação da liminar obtida pela contratada nas notas fiscais do ano de 2001 que afastou o dever de retenção pela Petrobras neste contrato. Assim, não pode a Recorrente ser cobrada nem como responsável solidária (posto que o contrato não estava sujeito à esta regra) e nem pela suposta falta de retenção;
- i) A inexistência da cessão de mão-de-obra que justifique a lavratura do lançamento, pois não houve um serviço contínuo,

com a colocação de empregados/segurados à disposição da Recorrente, de modo a configurar uma cessão de mão-de-obra, e, por via de consequência, ensejar a responsabilidade tributária, já que o contrato versou sobre uma prestação de serviços específica, com direção e coordenação exclusivas da contratada e dentro dos limites de seu objeto, com a execução do serviço como um todo, não existindo qualquer previsão contratual que deixe à disposição do contratante o pessoal que participou da prestação dos serviços. Tão pouco se tratava sequer de empreitada de mão-de-obra, conforme insculpido no inciso III, do §4º do art. 31, pois, para que ela ocorra seria necessário que existissem poderes de direção e subordinação;

- j) Desrespeito ao Parecer CJ/MPAS n. 2.376/200, quando da constituição dos créditos lançados na referida NLFD, o qual determina que a fiscalização não deve lavrar duas NFLD's distintas, uma em relação ao efetivo contribuinte (originário) e outra contra o responsável solidário. Porém, a fiscalização previdenciária não se submeteu a esses comandos;
- k) A ilegalidade da aferição indireta realizada com base no art. 30, inciso VI, da Lei n. 8.212/91, devendo ser aplicado o racional utilizado pelo STJ acerca da impossibilidade de aferição indireta dos casos de cessão de mão-de-obra. A compreensão da Corte Superior é no sentido de que, em relação às competências anteriores à edição da Lei n. 9.711/98, o fisco não poderia autuar o devedor solidário sem que, antes, verificasse se as contribuições foram recolhidas pelo devedor principal;
- l) A impossibilidade de se aferir indiretamente o crédito tributário com o lançamento direto no tomador dos serviços sem que haja, primeiro, o lançamento em face do sujeito passivo definido em lei, tal como vem entendendo reiteradamente o STJ a respeito. A responsabilidade somente pode ocorrer quando da cobrança (procedimento posterior), mas nunca do lançamento (procedimento anterior).
- m) A incorreta mensuração da base de cálculo, vez que foi considerado, de forma equivocada, o valor bruto das notas fiscais como base de cálculo da retenção, quando, na verdade, deveria ser considerado apenas o montante pago a título de salários. O legislador infraconstitucional não está autorizado a determinar novas bases, seja por leis, decretos, simples ordens de serviço ou instruções normativas, sob pena de violar o princípio constitucional da hierarquia das normas. Com isso, ante a ausência de clareza na determinação da base de cálculo adotada pela fiscalização, o lançamento deve ser cancelado;

- n) Foi apresentada nos autos toda a documentação que elide a responsabilidade da aqui Recorrente, eis que demonstrado o total cumprimento das obrigações da empresa contratada.

Petrobrás Transportes S.A. – Transpetro (e-fls. 2278/2288)

- o) A impossibilidade de figurar como responsável solidária devido ao simples fato de ser integrante do mesmo grupo econômico da Petrobrás, nos termos do art. 128, vez que não tem qualquer participação no fato gerador que ensejou o lançamento;

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora

### 1 TRÂMITE PROCESSUAL

A Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) 35.699.703-00 refere-se às contribuições sociais previdenciárias da empresa (patronal e SAT/RAT) e dos segurados, nas competências de 4/1999 a 11/2001 e substituiu a NFLD 35.521.051-7, anulada por erro na determinação do fato gerador (e-fls. 33/39).

As contribuições foram apuradas com base no instituto da responsabilidade solidária, decorrente de serviços prestados pela empresa construtora Calorisol Engenharia Ltda., de acordo com o artigo 30, inciso VI, da Lei n. 8.212/1991

Como consta dos autos, em 26/09/2005, foi proferida a Decisão Notificação (DN) n. 17.401.4/0105/2005 (e-fls. 148/156), que julgou procedente o lançamento constituído em 29/07/2005 mediante a NFLD n. 35.699.7030, ao apreciar a impugnação da tomadora, a Petróleo Brasileiro S.A., e da responsável solidária, a Petrobrás Distribuidora.

Não houve a análise da impugnação apresentada pela Calorisol Engenharia Ltda., recepcionada em 25/08/2005, de e-fls. 186 a 204, vez que não havia sido juntada aos autos até a data da emissão da Decisão-Notificação.

Após a interposição de recursos voluntários em face da referida (DN), o Serviço de Contencioso Administrativo da Delegacia da Receita Previdenciária Centro/RJ encaminhou, em 05/12/2005, o processo em diligência para que a autoridade lançadora se pronunciasse acerca de documentos aduzidos aos autos pela Petrobrás Petróleo Brasileiro SA (e-fl. 299).

Anos depois, os autos foram encaminhados à Unidade da Receita Federal competente para a realização da diligência, destacando-se a necessidade de se cientificar o sujeito passivo do seu resultado (efls. 302/303).

A referida diligência culminou, nos termos do Despacho de e-fls. 308/316, em um novo relatório fiscal. A conclusão foi no sentido de excluir as competências de 4/1999 e 6/2000 pela apresentação das folhas de pagamento e guias específicas.

Por meio do Despacho, foi, de forma expressa, determinada a ciência às empresas integrantes do Grupo Económico (Petrobrás Distribuidora S/A, Petrobrás Transporte S.A. – Transpetro, Petrobrás Química S.A. e Petrobrás Gás S/A- Gaspetro), abrindo-se prazo para a apresentação de novas impugnações. Veja-se:

Fica, portanto, a empresa científica que tem o prazo de 30 (trinta) dias, a partir da ciência da presente, para apresentação de impugnação e que o prazo fluirá a partir do 1º dia útil após a data da ciência, observando-se que se exclui este e inclui o dia do vencimento na contagem. O dia do início e/ou vencimento da contagem dos prazos será prorrogado para o 1º (primeiro) dia útil seguinte com expediente, caso recaiam em dia em que não haja expediente integral na unidade de atendimento da Receita Federal do Brasil. Os prazos são contínuos, não se suspendem ou interrompem; excepcionalmente, pode ser admitida a suspensão por motivo de força maior, caso fortuito, greve ou outro fato que impeça o funcionamento das unidades de atendimento da Receita Federal do Brasil ou traga impedimento às partes, quando então, o prazo voltará a fluir pelo que lhe sobejar.

Assim, em face ao resultado da diligência, as pessoas jurídicas Petróleo Brasileiro S.A. – Petrobrás, Petrobrás Transporte S.A. – Transpetro, Calorisol Engenharia Ltda. e Petrobrás Distribuidora S/A apresentaram manifestações (e-fls. 320/381).

Contudo, a despeito de sua tempestividade, não foram apreciadas pela instância julgadora de primeira instância, que declinou a competência para reapreciar a matéria, sendo remetidas diretamente à apreciação da segunda instância, para serem recebidas como aditamentos aos recursos originalmente interpostos (e-fl. 1538).

Após regular trâmite processual, instada a se pronunciar sobre as razões recursais (por meio do Acórdão n. 9202007.279, o qual determinou o retorno destes autos à Turma *a quo* para julgamento das demais questões consignadas no recurso voluntário), a 4<sup>a</sup> Turma Ordinária da 2<sup>a</sup> Câmara da 2<sup>a</sup> Seção do CARF entendeu que inexistia decisão de primeira instância analisando as novas impugnações apresentadas após a ciência do resultado da diligência.

Diante disso, o Acórdão n. 2402-007.413 anulou a Decisão-Notificação (DN) n. 17.401.4/0105/2005.

Os autos foram remetidos à instância julgadora de primeira instância (DRJ) "para que exare nova decisão em face das impugnações apresentadas pelas pessoas jurídicas Petróleo Brasileiro S/A Petrobrás; Petrobrás Transporte S/A Transpetro; Calorisol Engenharia Ltda.; e Petrobrás Distribuidora S/A (e-fls. 320/381), de acordo com o rito processual previsto no Decreto n. 70.235/1972".

Os membros da 11a Turma da DRJ/RJO decidiram por manter parcialmente o lançamento, excluindo apenas os valores comprovados na diligência de e-fls. 308/316.

## 2 CONHECIMENTO

Como se vê, não houve impugnação por parte da Petrobrás Gás S/A – Gaspetro, que agora se insurge contra a decisão de piso, por meio de recurso voluntário interposto às e-fls. 2169/2179.

A responsável solidária foi intimada da NFLD (em 02/08/2005 – e-fls. 56/58), bem como do resultado de diligência (23/02/2012 – e-fl. 341), que abriu novo prazo para impugnação. Todavia, sobre eles não se manifestou, quedou-se inerte, não apresentando impugnação no prazo legal, precluindo seu direito de ingressar na lide administrativa em momento posterior.

Com efeito, nos termos do art. 14 do Decreto n. 70.235/72, somente com a interposição de impugnação se instaura a fase litigiosa do procedimento em face de cada um dos coobrigados. Nesse sentido é ver a Súmula CARF n. 162:

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

O direito de recorrer pressupõe a instauração da fase litigiosa mediante a impugnação tempestiva, sob pena de desvirtuamento das regras do contencioso administrativo, com supressão de instância, e afronta ao princípio do duplo grau de jurisdição que orienta o processo fiscal.

Embora a interposição de impugnação por um dos coobrigados suspenda a exigibilidade em face de todos eles, o litígio instaurado se restringe ao coobrigado que interpôs a impugnação e se limita às matérias expressamente impugnadas, nos termos do art. 17 do Decreto n. 70.235/72.

Assim, em que pese o responsável solidário deva ser cientificado de todos os atos praticados no processo, como determina o art. 3º, inciso II e art. 28 da Lei n. 9.784/99, sua atuação do ponto de vista do litígio resta obstaculizada ante sua inércia quando do prazo para a apresentação da impugnação, ficando precluso o seu direito de se manifestar no processo administrativo em sede recursal.

Dessa forma, não conheço o recurso voluntário interposto pela Petrobrás Gás – Gaspetro, analisando de ofício apenas o ponto relativo à decadência, em tópico seguinte, por tratar-se de matéria de ordem pública.

Além disso, com relação ao recurso voluntário da Petróleo Brasileiro S.A. – Petrobrás, inovou a contribuinte ao sustentar “*a ausência de comprovação de elemento essencial à configuração da responsabilidade solidária — obra de construção civil*”, defendendo, em síntese, que “*o contrato fiscalizado não envolveu obra de construção civil, mas serviços de manutenção*”.

O ponto acima não foi arguido expressamente em sua impugnação (e-fls. 320/354). Assim sendo, as matérias, trazidas apenas em grau de recurso, em relação à qual não teve oportunidade de conhecer e de se manifestar a autoridade julgadora de primeira instância, não podem ser apreciadas em sede recursal, em face da ocorrência do fenômeno processual da preclusão consumativa.

Pelo exposto, tais alegações trazidas nos tópicos “3.2” e “3.2.1.” do recurso interposto pela Petróleo Brasileiro S.A. - Petrobrás encontram-se preclusas, nos termos do art. 16, inciso III c/c art. 17, do Decreto n. 70.235/72, não merecendo, portanto, ser conhecidas.

### 3 JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL E ADMINISTRATIVA

Inicialmente, deve-se observar que as decisões judiciais e administrativas, aludidas pelos contribuintes ao longo de suas peças, em regra, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme art. 98 do RICARF.

### 4 DECADÊNCIA

Conforme mencionado do Relatório, por meio do Acórdão n. 2402-004.913 concluiu-se pela improcedência do lançamento por entender que a ausência de descrição clara e precisa dos fatos geradores é vício material e não permissivo de realização de lançamento substitutivo, autorizado apenas nos casos de vício formal, nos termos do art. 173, inciso II, do CTN. (e-fls. 1682/1691).

Ocorre que a Fazenda Nacional recorreu no tocante à interpretação da aplicação da decadência por vício material em caso de lançamento substitutivo.

A CSRF, mediante o Acórdão n. 9202-007.279 de 23/10/2018, deu provimento ao recurso com o retorno dos autos ao colegiado de origem para que apreciasse as demais questões contidas nos recursos voluntários. (fls. 1.909 a 1.915). É ver as conclusões do julgado:

Assim podemos concluir que, se o auto de infração é considerado nulo por vício formal este pode se valer do prazo estabelecido do art. 173, II, do CTN, enquanto que o auto de infração **nulo por vício material, pode ser relançado no prazo exíguo dos 5 anos constantes do art.173, I, do CTN, ou ainda do art. 150 §4, do CTN, de acordo com análise das demais questões a serem verificadas pela Turma a quo, as quais vão indicar o termo inicial a ser utilizado.**

Verifica-se que os fatos apontados no Recurso Especial da Fazenda Nacional inferem-se ao ano 2001 e a ciência da segunda NFLD se deu em julho de 2005, a ser analisada sua decadência ou não restritivamente a este fato gerador. – grifou-se.

Como se vê, a CSRF determinou a análise da decadência pela Turma *a quo*, inclusive quanto ao dispositivo aplicável.

Nos termos da referida decisão, a contagem do prazo decadencial relativo à segunda NFLD n. 35.699.7030 deve ocorrer observando o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º ou art. 173, inciso I do CTN, e não o prazo mais extenso do art. 173, II.

Observo que, quanto às alegações relativas à nulidade do lançamento por mudança de critério material, estas não serão apreciadas. Como essa matéria já foi julgada por este Conselho, incide, no caso, a preclusão *pro judicato*, não sendo possível a este julgador proferir nova decisão sobre a mesma questão, conforme vedação estabelecida pelo art. 505 do Código de Processo Civil.

De fato, concordou a Câmara Superior, por meio do acórdão acima colacionado, que o erro material não enseja a aplicação do art. 173, inciso II, do CTN. Contudo, a CSRF entendeu, expressamente, de modo diverso ao que defende a Petróleo Brasileiro - Petrobrás em seu recurso. A data para fins de contagem do prazo decadencial é a da ciência da NFLD, e não do Resultado da Diligência, não cabendo a essa Conselheira firmar compreensão diversa sobre matéria já apreciada pela instância superior.

Assim sendo, postas das balizas da decisão da Câmara Superior nos presentes autos, analiso o ponto.

Como consta das e-fls. 33 e seguintes, a NFLD em comento refere-se às competências de 04/1999, 06/2000, 02/2001, 04/2001 a 06/2001 e 08/2001 a 11/2001.

Conforme a decisão de piso, tendo em vista que para as competências 04/1999 e 06/2000 foram apresentados documentos que elidiram a responsabilidade solidária, foram excluídas do lançamento.

Portanto, subsiste o lançamento em relação aos períodos de 02/2001, 04/2001 a 06/2001 e 08/2001 a 11/2001.

Foi constatado em diligência realizada nos autos pagamentos parciais, mediante apresentação de “guias genéricas” (e-fl. 309).

Além disso, tem-se que o prazo decadencial deve ser aferido individualmente, ou seja, em relação a cada um dos coobrigados.

A ciência da NFLD ocorreu nas seguintes datas:

- a) Petróleo Brasileiro S.A. – Petrobrás: 29/07/2005 (e-fl. 49)
- b) Petrobrás Química S.A. – Petroquisa: 01/08/2005 (e-fl. 64)
- c) Petrobrás Transportes S.A. – Transpetro: 02/08/2005 (e-fl. 52)
- d) Petrobrás Gás S/A- Gaspetro: 02/08/2005 (e-fl. 58)
- e) Petrobrás Distribuidora S/A: 02/08/2005 (e-fl. 63)

f) Calorisol Engenharia Ltda: 09/08/2005 (e-fl. 71)

Considerando as datas acima, mesmo aplicando-se a regra de contagem decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN (cinco anos do fato gerador), verifica-se que, na data da ciência de qualquer das recorrentes, não estavam fulminadas pela decadência as competências que ainda remanescem em cobrança, de 02/2001 a 11/2001.

Isto é, tendo em vista a competência mais antiga em exigência, a de 02/2001, com base no prazo de decadência mais exíguo, previsto no já mencionado § 4º do art. 150 do CTN, o prazo de decadencial começou a fluir em fevereiro de 2001 e findar-se-ia apenas em fevereiro de 2006.

Pelo exposto, tem-se que as empresas foram devidamente notificadas da autuação antes de tal data, não havendo que se falar na ocorrência da decadência.

## 5 DA NULIDADE DA NFLD

A recorrente Petróleo Brasileiro S.A. – Petrobrás argui em seu recurso a nulidade da NFLD, tendo em vista a generalização inadequada, a falta de clareza e objetividade na efetiva caracterização da ocorrência do fato gerador, da cessão de mão-de-obra ou da solidariedade.

Os argumentos apresentados pelo contribuinte já foram enfrentados no acórdão recorrido. Concordo com as razões de decidir daquele julgado, motivo pelo qual as adoto como fundamento do presente voto, conforme previsto no art. 114, §12, do RICARF, cabendo destacar os seguintes excertos do voto condutor:

Com relação à arguição de nulidade do lançamento levantada pelo Impugnante, cabe ressaltar que as hipóteses de nulidades previstas no PAF são apenas para os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e para os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa:

Art. 59. São nulos: I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. § 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência. § 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo. § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993) Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do

Da análise do lançamento, verifica-se que a notificação fiscal foi lavrada por servidor competente exatamente nos termos definidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, com descrição das infrações apuradas e apontamento dos enquadramentos legais, atendendo a todos os demais requisitos formais necessários a sua validade.

Assim, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses acima, não há que se falar em nulidade da notificação.

No caso em tela, a autoridade autuante está devidamente identificada e possuía competência legal para lavrar os Autos de Infração. Também não há que se falar em preterição do direito de defesa. Os autos demonstram que o transcurso do PAF ocorreu de forma hígida, foi dada ao contribuinte oportunidade de defesa, a qual foi plenamente exercida, recorrendo agora do acórdão que analisou sua impugnação ao lançamento de ofício.

Ademais, não prospera a nulidade do lançamento no presente caso, porquanto todos os requisitos previstos no art. 142 do CTN e do art. 10 do Decreto n. 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do Auto de Infração.

Contrariamente à argumentação da parte recorrente, é evidente que o ato de lançamento administrativo e o procedimento adotado na autuação fiscal foi fundamentado pelas razões de fato e de direito que levaram à conclusão expressa. O raciocínio fiscal está claro, aplicando a legislação considerada pertinente ao caso em questão e realizando a apuração do tributo devido.

Pelo exposto, não há que se falar em nulidade do lançamento.

## 6 DA INEXISTÊNCIA DA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA

Em seu recurso, a Petróleo Brasileiro S.A. - Petrobrás defende a inexistência da cessão de mão-de-obra que justifique a lavratura do lançamento.

Contudo, como bem pontuado pela DRJ, o lançamento, como já explicado, se deu com base no art. 30, inciso VI da Lei n. 8.212/91 (responsabilidade solidária do construtor) e não o art. 31 da mesma lei, mencionado em seu recurso, o qual trata da cessão de mão-de-obra.

Isso consta expressamente do relatório “FLD - FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO”, que faz parte da NFLD (e-fl. 15 e seguintes), bem como se encontra explicitado no relatório fiscal:

5 - O débito referente ao presente contrato fora lançado através da NFLD nº 35.521.051- 7, em 25/09/2002, para o período de 01/1999; 03/1999 a 08/2000; 10/2000 a 12/2000; 03/2001 a 12/2001, conforme Relatório de Fatos Geradores, cópia anexa, pois fora verificado, durante o desenvolvimento da ação fiscal, que a empresa contratara com a empresa construtora identificada no item 1 deste, a construção em cumprimento ao(s) contrato(s) n °: 230.2.005.97-3, cujo objeto era a execução de:

**MANUTENÇÃO DE REFRATÁRIO, ISOLAMENTO TÉRMICO E CONSTRUÇÃO CIVIL  
NO DEPIN COMPREENDENDO OS SERVIÇOS DE SOLDAGEM DE ANCORAGEM,  
APLICAÇÃO DE ISOLAMENTO TÉRMICO A QUENTE EM EQUIPAMENTOS,  
DEMOLIÇÃO DE ISOLAMENTO TÉRMICO DENTRE OUTROS SERVIÇOS.** – grifou-se.

## 7 DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA CONTRATANTE

A Petróleo Brasileiro S.A. - Petrobrás defende que não se pode aferir indiretamente o crédito tributário com o lançamento direto no tomador dos serviços sem que haja, primeiro, o lançamento em face do sujeito passivo definido em lei, tal como vem entendendo reiteradamente o STJ a respeito. A responsabilidade somente pode ocorrer quando da cobrança (procedimento posterior), mas nunca do lançamento (procedimento anterior).

Com efeito, para que a responsabilidade tenha cabimento, se faz necessário, primeiro, constituir regularmente o crédito tributário em face do contribuinte de direito. Caso este não adimpla a obrigação tributária no prazo fixado, deverá ser proposta a execução fiscal para a satisfação do crédito. E somente se não houver êxito nesta execução fiscal é que o fisco poderá cobrar o crédito do responsável.

Contudo, a argumentação não merece guarida, vez que não encontra respaldo na legislação.

O art. 124 do CTN prevê a possibilidade de a lei atribuir responsabilidade solidária às pessoas que designar, sem benefício de ordem. A Lei n. 8.212/91, nos termos do art. 30, inciso VI, atribuiu 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.

A forma de elisão da solidariedade vem expressa no § 3º do art. 220 do Regulamento da Previdência Social. Se a tomadora de serviços não apresenta a guia de recolhimento quitada, vinculada à nota fiscal, bem como a folha de pagamento pertinente, assume a obrigação por solidariedade, afastando qualquer ilegalidade da cobrança pela RFB.

Portanto, inexistindo comprovação de pagamento da dívida, qualquer um dos devedores pode ser chamado para quitar integralmente o débito. É nesse sentido a jurisprudência do STJ:

17. Nesses moldes, multifários precedentes do STJ, que pugnam pela solidariedade da responsabilidade tributária, facultando ao ente previdenciário eleger o sujeito passivo de seu crédito tributário, observadas as normas referentes ao direito regressivo do contratante contra o executor, a possibilidade de prévia retenção pelo tomador de serviço e a possibilidade de elisão da responsabilidade tributária do prestador ante a comprovação de recolhimento prévio das contribuições, mediante retenção efetuada pela contratante (REsp 376.318/SC, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 05.02.2002,

DJ 18.03.2002; AgRg no Ag 463.744/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 20.05.2003, DJ 02.06.2003; REsp 477.109/CE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.08.2003, DJ 15.09.2003; AgRg no REsp 186.540/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 28.10.2003, DJ 15.12.2003; REsp 410.104/PR, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.05.2004, DJ 24.05.2004; REsp 623.975/RS, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 23.05.2006, DJ 19.06.2006; REsp 780.703/SC, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 01.06.2006, DJ 16.06.2006; REsp 971.805/PR, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 06.11.2007, DJ 29.11.2007; e AgRg nos EDcl no REsp 375.769/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 04.12.2007, DJ 14.12.2007).

(AgRg nos EDcl no REsp n. 1.177.895/RS, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 5/8/2010, DJe de 17/8/2010.)

Nesse sentido, o Parecer CJ/MPAS n. 2.376/2000, mencionado pela Petroléo Brasileiro S.A. – Petrobrás, em seu recurso não é suficiente para anular ou conduzir à improcedência do lançamento.

O parecer determina que a fiscalização não deve lavrar duas NLFD's distintas, uma em relação ao efetivo contribuinte (originário) e outra contra o responsável solidário. É norma infralegal, de caráter procedural, com o intuito de orientar a atividade do auditor para evitar lançamentos em duplidade.

Contudo, não tem o condão de afastar a responsabilidade solidária prevista em lei, possibilitando o lançamento apenas em face do responsável, conduta esta, como visto, autorizada pelo art. 124 do CTN c/c art. 30, inciso VI da Lei n. 8.212/91.

Ao contrário do que alega a recorrente, a legislação não estabelece a solidariedade na cobrança do crédito já constituído em definitivo, e sim a solidariedade pelo cumprimento das obrigações com a Seguridade Social. Assim, autoriza a constituição e cobrança do crédito em face de um dos devedores, sem benefício de ordem, o que ocorreu no caso em análise.

Considerando que a constituição definitiva do crédito exige, necessariamente, o lançamento e a sua cobrança administrativa, ao condicionarmos o processo de cobrança do crédito em face da empresa recorrente (solidária) à prévia constituição definitiva do crédito em face da empresa contratada estaríamos, fatalmente, aplicando o benefício de ordem e, consequentemente, desrespeitando o comando do art. 30, inciso VI, da Lei n. 8.212/91.

Inclusive, observa-se que o crédito é constituído (lançado) pela NFLD e cobrado por meio desse instrumento. Ela não só informa à responsável solidária da existência do crédito da Fazenda Pública, mas também que o crédito deve ser pago ou parcelado, sob o risco de imediata cobrança judicial, caso não tenha sido apresentada defesa administrativa.

## 8 DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA – GRUPO ECONÔMICO

Os recursos interpostos pela Petrobrás Transportes S.A. – Transpetro e Petrobrás Distribuidora S/A, visam rediscutir a caracterização de grupo econômico, para fins de atribuição de responsabilidade solidária entre as empresas integrantes do grupo.

Sustentam, em síntese que não tem qualquer relação com o fato gerador que ensejou o lançamento, bem como não têm absolutamente nenhuma possibilidade de efetuar a retenção e assim elidir sua responsabilidade. Inclusive, detém estruturas próprias e personalidades jurídicas distintas.

De início, deve-se registrar que todos os responsáveis solidários eram sociedades subsidiárias e controladas pela Contribuinte à época. É ver trecho do Relatório Fiscal nesse sentido (e-fl. 38):

Portanto, as empresas citadas no cabeçalho do presente relatório, além de outras, constituem um grupo econômico o que se verificou a partir da análise das informações constantes do "Relatório Anual de 2002" e de informações constantes do sítio <http://www2.petrobras.cem.br>, particularmente nas páginas "A Petrobras - Visão Corporativa e Atividades e Relatório Anual 2002 - Princípios de Consolidação", acessadas na Internet em 12 e 13/07/2004, conforme cópias anexadas ao presente relatório.

Como mencionado no relatório fiscal, trata-se de fato público, facilmente comprovável pela simples consulta à página do grupo na Internet ou websites que descrevem as operações ocorridas (e.g. privatização da Petrobrás Distribuidora), e, inclusive, evidenciado pela própria denominação comum ("Petrobrás").

De fato, são empresas distintas com estruturas próprias. Porém, resta controverso que são integrantes do mesmo grupo econômico. Inclusive, se tivessem o mesmo CNPJ e personalidade jurídica não seria possível alçar tal conclusão, vez que o "grupo" econômico só pode ser caracterizado, por óbvio, por mais de uma pessoa jurídica, em conjunto.

Nesse sentido, o CTN, em seu inciso II do art. 124, dispõe que são solidariamente obrigadas "*as pessoas expressamente designadas por lei*".

A Lei n. 8.212/91 estabeleceu em seu art. 30, inciso IX, que as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei. O dispositivo foi repercutido no art. 222, do Regulamento da Previdência Social (Decreto n. 3.048/99).

Diante disso, como se vê, foi aplicada a solidariedade decorrente de lei, não havendo que se falar em necessidade de comprovação de interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal. A locução interesse comum é oriunda do inciso I do art. 124 do CTN. Tal interpretação seria válida para os demais tributos, para os quais não há previsão legal específica.

Do mesmo modo, não se sustenta a tese, apresentada pela Petrobrás Transportes S.A.- Transpetro, de que a responsabilização desrespeita o art. 128 do CTN, vez que não tem vinculação com o fato gerador. Como consta da NFLD e seus anexos, bem como do relatório fiscal, a base legal para a responsabilização foi o art. 124 do CTN c/c art. 30, inciso IX da Lei n. 8.212/91, os quais, conforme visto, não trazem tal exigência.

É dizer, em face ao arcabouço legal que sustentou o lançamento, identificada a existência de grupo econômico de qualquer natureza, é exigível a contribuição previdenciária de qualquer de seus integrantes, por força da responsabilidade solidária prevista em lei.

Assim, restando incontroversa a existência do grupo econômico e havendo expressa previsão legal que ampara a solidariedade descrita no lançamento, este deve ser mantido.

## 9 DA AFERIÇÃO INDIRETA

Quanto ao ponto, a Petróleo Brasileiro S.A. – Petrobrás defende a ilegalidade da aferição indireta realizada com base no art. 30, inciso VI, da Lei n. 8.212/91, devendo ser aplicado o racional utilizado pelo STJ acerca da impossibilidade de aferição indireta dos casos de cessão de mão-de-obra.

A compreensão da Corte Superior é no sentido de que, em relação às competências anteriores à edição da Lei n. 9.711/98, o fisco não poderia autuar o devedor solidário sem que, antes, verificasse se as contribuições foram recolhidas pelo devedor principal.

Nesse sentido, nos termos do que afirmado nos autos, não foi aferida a contabilidade da empresa prestadora de serviços de forma a apurar a efetiva existência do crédito tributário em questão, o que demonstra a ilegalidade da aferição indireta apontada, com o consequente afastamento do lançamento efetuado contra a empresa.

De fato, a compreensão do STJ, em jurisprudência não vinculante (nos termos do art. 98 do RICARF) é no sentido de que a redação anterior do artigo 31 da Lei n. 8.212/1991 já previa a responsabilidade solidária do contratante de serviços, porém, antes de proceder à cobrança da tomadora, necessário seria, verificar a contabilidade da prestadora para fins de apuração e constituição do crédito.

O lançamento por aferição indireta contra o contratante responsável solidário com base no art. 33, § 6º, da Lei n. 8.212/91 requer prévia fiscalização e exame da contabilidade das prestadoras. É ver:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. EXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. EMPRESA CONTRATANTE. ART. 31 DA LEI N. 8.212/91. SOLIDARIEDADE. REDAÇÃO ANTERIOR À LEI N. 9.711/87 QUE ESTABELECEU A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO / AFERIÇÃO INDIRETA APENAS A

PARTIR DA CONTABILIDADE DA EMPRESA CONTRATANTE (DEVEDORA SOLIDÁRIA). ART. 33, § 6º, DA LEI N. 8.212/91 E 148 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O presente caso cuida de situação anterior à Lei n. 9.711/98, hipótese diversa da retratada no acórdão embargado, merecendo, portanto, reforma. Houve omissão quanto à tese de que a responsabilidade da sociedade tomadora somente poderia ter sido invocada se ficasse constatada, mediante verificação da autarquia previdenciária junto à prestadora dos serviços, o inadimplemento da contribuição previdenciária.

2. **Não existindo para o contratante, antes da Lei n. 9.711/98, o dever de apurar e reter valores, não era permitido à Fazenda Pública utilizar-se da técnica do § 6º do art. 33 da Lei n. 8.212/91 para aferir indiretamente o montante devido a partir do exame da contabilidade da empresa contratante de mão de obra, sem antes buscar a apuração da base de cálculo e de eventuais pagamentos realizados na documentação do contribuinte (executor/cedente).** Isso deveria ter ocorrido primeiramente em relação à contabilidade de quem tinha o dever de apurar e pagar o tributo, ou seja, a empresa cedente de mão de obra.

3. Sendo insuficiente a documentação da empresa contribuinte, seria possível ao órgão fazendário buscar na documentação de terceiros, tal como o contratante, os elementos necessários à estipulação do tributo devido mediante arbitramento (art. 148 do CTN).

4. **Apenas a partir da Lei n. 9.711/98, quando a empresa contratante de mão de obra passou a ser responsável tributário, se tornou possível aplicar a técnica da aferição indireta do § 6º do art. 33 da Lei n. 8.212/91 diretamente em relação à sua contabilidade, porquanto passou competir a ela o dever de apurar e efetivar retenções em nome da empresa cedente.**

5. Dessarte, não se está a negar a solidariedade entre a empresa contratante e a cedente de mão de obra antes da Lei n. 9.711/98. O óbice à cobrança intentada pela Fazenda Pública é a forma utilizada para apurar o crédito tributário, porquanto se utilizou da aferição indireta a partir do exame da contabilidade do devedor solidário apenas, deixando de buscar os elementos necessários junto à empresa cedente (contribuinte).

6. Precedentes: AgRg no REsp 840179/SE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 24.3.2010; REsp 727.183/SE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 18.5.2009; e REsp 780.029/RJ, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, DJe 5.11.2008.

7. Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes.

(EDcl no AgRg no Ag n. 1.043.396/RJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 5/10/2010, DJe de 15/10/2010.) – grifou-se.

Concordo que a redação do art. 30, inciso VI da Lei n. 8.212/91, em que embasado o lançamento, é semelhante à redação anterior do art. 31 da mesma Lei, que trata da cessão de mão-de-obra, antes da alteração procedida pela Lei n. 9.711/98.

Contudo, nesse caso, entendo que o arbitramento não se deu com base na deficiência da contabilidade do contratante, como prevê o art. 33, § 6º da Lei n. 8.212/91, sob análise nas decisões do STJ. Por isso consta inclusive da decisão de piso, que “*com base no relatório extraído do sistema Cadastro Nacional de Ações Fiscais - CNAF foi constatado pela fiscalização que a empresa prestadora contratada não foi alvo de ação fiscal com cobertura contábil no período objeto do levantamento*”.

No presente caso, o lançamento por aferição indireta se deu (e-fl. 15 – Relatório FLD – Fundamentos legais do débito) com base no art. 33, § 3º da mesma lei, que, na redação vigente à época, permitia o lançamento de ofício da importância que a Autoridade Fiscal reputar devida, cabendo à empresa ou ao segurado, o ônus da prova em contrário. É ver o teor do mencionado dispositivo:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

(...)

**§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.**

**§ 4º Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário.**

Nesse sentido, como consta do relatório fiscal, em virtude da insuficiência dos documentos apresentados pela recorrente, solicitados por meio do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD (e-fl. 29/30), foi realizada a aferição indireta com o lançamento da quantia reputada como devida pela fiscalização (*vide* Relatório de Documentos Apresentados – RDA às e-fls. 13/14). É ver trecho do relatório fiscal nesse sentido:

6 - Ocorre que a empresa não comprovou o cumprimento das obrigações da construtora para com a Seguridade Social, ou seja, não houve a devida comprovação, através da apresentação de: guias de recolhimentos específicas para a obra contratada; de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFLP dos segurados empregados alocados na obra contratada.

Além disso, denota-se dos autos que foram analisados antes do lançamento da NFLD 35.699.703-00, que substituiu a NFLD 35.521.051-7, não só os documentos fornecidos pela contratante, mas também pela prestadora Calorisol Engenharia Ltda. Vejamos:

7 - Na defesa do lançamento original foi apresentada documentação pela empresa contratada, Calorisol Engenharia Ltda, constante de folhas de pagamentos e guias de recolhimento vinculadas ao contrato, Notas fiscais e guias de retenção. Na análise da documentação apresentada, verificou-se, de pronto, que o lançamento original fora efetuado, a partir de 03/1999, como pertencente ao mês seguinte ao da prestação do serviço, o que justificou a anulação do débito, embora tenham sido analisados os documentos apresentados visando a futuro lançamento que viesse a substituir o original. Assim, a responsabilidade solidária referente a diversas competências restou elidida, exceto para as competências ora lançadas.

Assim, vejo que o contexto fático do presente lançamento e, por conseguinte, sua fundamentação legal é diversa do entendimento do STJ nos precedentes trazidos no recurso voluntário.

Como visto, o arbitramento realizado encontra bases na legislação, não merecendo guarida as alegações em contrário.

## **10 DA INCORRETA MENSURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO**

A recorrente defende que foi considerado, de forma equivocada, o valor bruto das notas fiscais como base de cálculo da retenção, quando, na verdade, deveria ser considerado apenas o montante relativo ao pessoal empregado na prestação dos serviços. Com efeito, nas notas fiscais, o valor relativo aos materiais que foram empregados no contrato é bem superior ao valor referente à mão-de-obra. Assim, desrespeitou o art. 22 da Lei n. 8.212/91.

O critério de aferição utilizado não fere o princípio da legalidade, vez que o Código Tributário Nacional prevê esta normalização em seu art. 148 e o artigo 33. §§ 3º, 4º e 6º. da Lei 8.212/1991 preveem o arbitramento, como já mencionado anteriormente.

Conforme relatório fiscal (e-fl. 37/38), no que diz respeito à forma de apuração da base imponível das contribuições foi utilizada a Ordem de Serviço INSS/DAF n. 51/92, que é a adoção de um percentual mínimo correspondente à atividade da empresa, no caso de 40 %

(quarenta por cento), como salário de contribuição, apurado sobre os valores contidos nas notas fiscais de serviços. É ver trecho do item 16 que trata da metodologia de cálculo:

16. No caso em pauta, em que as notas fiscais de serviço contêm mão-de-obra e material sem a devida discriminação dos valores, foi considerado, atendendo ao determinado no item 20.2 da mesma Ordem de Serviço, que 50 % (cinquenta por cento) correspondem ao material utilizado e que 50 % (cinquenta por cento) correspondem ao valor de mão-de-obra. Dessa forma, o salário de contribuição foi apurado, mediante aplicação do percentual de 40 % (quarenta por cento) sobre a parte considerada como mão-de-obra, ou seja 20 % (vinte por cento) do valor da nota fiscal de serviço;

Acrescente-se que Tais parâmetros foram mantidos pela Ordem de Serviço INSS/DAF nº 165, de 11 de julho de 1997, itens 31, 31.1 e 31.1.1, respectivamente e na Instrução Normativa nº 18, de 11 de maio de 2000, art 54, 55 e 56, respectivamente; e; na Instrução Normativa nº 18, de 11 de maio de 2000, art. 54,55 e 56; na Instrução Normativa INSS/DC nº 69 (alterada pela IN INSS/DC nº 80, vigente a partir de 1º de outubro de 2002, conforme estabelecido na IN INSS/DC nº 81), art. 74,75 e 76; na Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18 de dezembro de 2003, contemplando as alterações da Instrução Normativa nº 103, de 25.02.2004, da Instrução Normativa nº 105, de 24.03.2004, vigente a partir de 1º de abril de 2004, art. 618, inc. I, art. 619 §1º.

Os atos normativos não estabelecem alíquota, mas sim parâmetros da aferição nos casos autorizados pela Lei e Decreto pertinentes.

A fixação da base de cálculo em 20% do valor das notas fiscais de prestação de serviço para fins de apuração indireta da base de cálculo das contribuições previdenciárias constitui procedimento que observa os princípios da legalidade e da proporcionalidade.

Nesse sentido, não há que se falar em incorreta mensuração da base de cálculo, estando o procedimento adotado no lançamento em conformidade com a legislação vigente.

## 11 DOS PAGAMENTOS COMPROVADO – ELISÃO DA RESPONSABILIDADE

Alega a Petróleo Brasileiro – Petrobrás que foi apresentada nos autos toda a documentação que elide a responsabilidade da empresa, eis que demonstrado o total cumprimento das obrigações da empresa contratada.

Contudo, a diligência já realizada nos autos demonstra que já foram excluídas as parcelas comprovadamente pagas, quais sejam as competências de 4/1999 e 6/2000 pela apresentação das folhas de pagamento e guias específicas. É ver trecho do acórdão da DRJ nesse sentido:

Em resposta à diligência, a Auditora se pronunciou de fls. 275/277, prestando os seguintes esclarecimentos, já descritos acima:

- Em consulta ao Cadastro Nacional de Ações Fiscais - CNAF, cópias anexas, foi verificado que a empresa prestadora contratada não foi alvo de ação fiscal com cobertura contábil no período objeto do levantamento.

- Para as competências 02/2001 a 11/2001 foram apresentadas as notas fiscais, vinculadas ao contrato 230.2.005.97-3, folhas de pagamento específicas com as respectivas GFIP's, mas as guias de recolhimento são genéricas, ou seja, não vinculadas a qualquer referência aos serviços emanados do contrato 230.2.005.97-3. Portanto, as mesmas não são capazes de elidir a responsabilidade solidária.

- Para as competências 06/2000 e 04/1999, foram apresentadas tanto guias específicas, vinculadas ao tomador de serviços, quanto folhas de pagamento específicas distintas para o tomador de serviços,

Dessa forma, foi considerada a elisão da responsabilidade solidária. Assim, foi emitido o FORCED, para exclusão destas competências. Dessa forma, tendo em vista que para as competências 04/1999 e 06/2000 foram apresentados documentos que elidiram a responsabilidade solidária, as mesmas devem ser excluídas do lançamento.

Já para as competências 02/2001, 04/2001 a 06/2011 e 08/2001 a 11/2001 o lançamento deve ser mantido, uma vez que não foram atendidos os requisitos necessários para a elisão da responsabilidade solidária.

Inclusive, na formulação da nova NFLD n. 35.699.7030 foram analisados documentos e comprovantes de pagamento das contribuições, sendo realizado o novo lançamento considerando os documentos apresentados pela própria prestadora (e-fl. 35):

7 - Na defesa do lançamento original foi apresentada documentação pela empresa contratada, Calorisol Engenharia Ltda, constante de folhas de pagamentos e guias de recolhimento vinculadas ao contrato, Notas fiscais e guias de retenção. Na análise da documentação apresentada, verificou-se, de pronto, que o lançamento original fora efetuado, a partir de 03/1999, como pertencente ao mês seguinte ao da prestação do serviço, o que justificou a anulação do débito, embora tenham sido analisados os documentos apresentados visando a futuro lançamento que viesse a substituir o original. Assim, a responsabilidade solidária referente a diversas competências restou elidida, exceto para as competências ora lançadas.

A empresa não trouxe em seu recurso, justificando a juntada posterior nos termos do art. 16 do Decreto n. 70.235/72, novas provas aptas a infirmar a conclusão desta julgadora pela necessidade de realização de nova perícia.

Sendo assim, entendo que não merece guarida a argumentação, na medida em que os documentos trazidos aos autos já foram analisados e os pagamentos comprovados já foram excluídos do lançamento.

## 12 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por não conhecer o recurso apresentado pela Petrobrás Gás S/A – Gaspetro; conhecer os recursos apresentados pela Petrobrás Transportes S.A. – Transpetro e Petrobrás Distribuidora S/A; conhecer parcialmente o recurso interposto pela Petróleo Brasileiro S.A. - Petrobrás, não conhecendo das alegações relativas à inexistência de obra de construção civil, e, na parte conhecida, negar-lhes provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**