



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.001460/2008-30
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-007.944 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de dezembro de 2019
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/01/2002, 01/04/2002 a 30/04/2002, 01/05/2002 a 31/05/2002

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. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE.

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

DILIGÊNCIA SUPLEMENTAR. DESNECESSIDADE.

A realização de diligência suplementar é desnecessária quando a conformação dos autos permite o conhecimento pleno e suficiente da matéria sob análise.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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 Cláudia 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.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luís Henrique Dias Lima, Paulo Sérgio da Silva, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da Decisão da 13ª Turma da DRJ/RJO, consubstanciada no Acórdão n.º 12-089.244 (fls. 1.375 a 1.384), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada.

Por bem registrar o andamento do processo até a fase recursal, adoto o relatório da Decisão recorrida:

Trata-se de Recurso Voluntário em face da Decisão da 13ª Turma da DRJ/RJO, consubstanciada no Acórdão n.º 12-089.244 (fls. 1.375 a 1.384), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada.

Por bem registrar o andamento do processo até a fase recursal, adoto o relatório da Decisão recorrida:

Trata-se de crédito tributário lançado pela fiscalização (DEBCAD **35.605.782-8**), pertinente às contribuições previdenciárias relativas à parte dos segurados, da empresa e as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

2. O lançamento é baseado no instituto da responsabilidade solidária decorrente da execução de contrato relativo à construção civil com a empresa COLLEM - Construtora Mohallem LTDA., a teor do art. 30, inciso VI, da Lei 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores, conforme o relatório fiscal de fls. 28/31. As contribuições incidem sobre a remuneração dos empregados da empresa prestadora dos serviços citada, executora da obra, e aferidas com base nas notas fiscais de serviços, emitidas para a empresa contratante.

Das Impugnações 3. A Petrobrás tomou ciência pessoalmente da lavratura do auto de infração em 29/09/2003 (fls. 16), apresentando a impugnação de fls. 48/52, cujas razões seguem resumidas:

3.1. Autoridade Autuante parte da presunção do não recolhimento das Contribuições Previdenciárias por parte da Contratada.

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

3.3. Refuta a base de cálculo utilizada na apuração do crédito, pois entende que o Auditor-Fiscal agiu equivocadamente ao considerar o valor das notas fiscais como a base de cálculo da contribuição ao invés de fazê-lo somente sobre o montante dos salários. Afirma que esse procedimento ofende o disposto no art. 195,1, "a" da Constituição Federal, que fixa a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Além disso, considera que em uma nota fiscal, o valor dos materiais empregados em uma construção de grande porte com a que se refere é bem superior à mão de obra;

3.4. Aduz que o Órgão Autuante estaria transferindo, indevidamente, o seu poder fiscalizador ao particular.

3.5. Invoca a sua qualidade de ente integrante da administração pública indireta para concluir que, na presente exação, o governo postula o recebimento de crédito do próprio governo.

4. A solidária COLLEM -Construtora Mohallem LTDA., foi cientificada em 23/10/2003 (fls. 45), apresentou defesa em 05/11/2003, enviada por remessa postal SQ571463637BR e juntada às folhas de n.º 60/61, a qual sintetizamos a seguir:

4.1. Enumera os documentos que foram apresentados à fiscalização, fazendo menção ao relatório;

4.2. Esclarece que não constam as retenções nas notas fiscais n.º 5346 e as demais notas fiscais deste contrato por estar a empresa amparada por Mandado de Segurança no 2000.38.00.28727-7 da 22ª Vara Federal da Justiça Federal de Minas Gerais.

4.3. Relaciona os documentos que foram anexados aos autos com a defesa, ressaltando que estes foram encaminhados à Petrobrás conforme item 2.3.7, Cláusula Segunda, do contrato no 250.2.081.01-4, solicitando, por fim, o cancelamento da NFLD em relação à empresa, defendendo que a notificação seria resultante somente da não apresentação da documentação em anexo pela contratante.

Da Diligência pedida pelo Serviço de Análises de Defesas e Recursos 5.1. O Serviço de Análise de Defesas e Recurso do INSS (fls. 98) devolveu os autos à junta Fiscal pedindo que a mesma se manifestasse acerca das razões e documentos apresentados pela Contratada na peça de defesa.

5.2. O Serviço de Fiscalização respondeu às fls. 100/101:

"1. Tendo em vista a solicitação do Serviço de Análise de Defesa e Recursos, fl. 93, informamos que após diligência a tomadora e análise dos documentos anexados, fls. 45 a 92 e mais os anexos I e II, sugerimos pela alteração parcial do débito, em vista do exposto abaixo.

2. O débito em questão é referente ao contrato 250.2.081 01-4 e ao período de 01/02, 04/02 a 08/02. Verificamos se tratar de levantamento por solidariedade, sendo o objeto do contrato serviços de construção civil, incluindo estacas, fundações e estruturas em concreto da REVAMP do FCC-1 e Torre de Resfriamento da REVAMP do FCC-2, na REGAP.

3. Ao analisarmos o Relatório Fiscal, fl. 28, constatamos que o motivo do levantamento em questão foi o fato da tomadora do serviço não ter apresentado os documentos necessários para a elisão da responsabilidade solidária, como Folhas de Pagamento específicas, GFIP's e Guias de recolhimento vinculadas à obra, documentos estes relativos ao período do débito.

Verificamos no item 12 que para algumas competências utilizaram a retenção como forma de elisão da responsabilidade solidária, o que não foi realizado nas competências objeto do levantamento.

4. A prestadora do serviço alega na sua defesa, fls. 56 e 57, que: "Temos que esclarecer que não constam as retenções nas Notas Fiscais nº 5346 e nas demais Notas Fiscais deste contrato, por estar, nossa empresa amparada pelo MANDADO DE SEGURANÇA Na 2000.38.00.028727-7 da 22ª Vara da Justiça Federal de Minas Gerais". Este documento foi inclusive anexado ao processo, fls.63 a 75, sendo concedido a COLLEM o direito de se desobrigar do destaque nas suas notas fiscais do equivalente a 11% da fatura, de fazer a retenção e o recolhimento deste valor.

Da Decisão Notificação n.º 17.401.4/0439/2004 6.1. O Serviço de Análise de Defesas e Recursos da Gerência Executiva do Rio de Janeiro - Centro, através da Decisão-Notificação no 17.401.4/0439/2004, (fls. 229/238), julgou procedente em parte a notificação, retificando o débito para as competências 04/2002 e 05/2002 (retificação parcial) e 06/2002 a 08/2002 (retificação integral).

Do Recurso Voluntário 7.1. A Petrobrás apresentou Recurso Voluntário (fls. 258/262) reafirmando as teses apresentadas na impugnação.

Das Contrarrazões do INSS 8.1. O INSS apresentou suas contrarrazões às fls. 267/268, esclarecendo, em síntese, que, contrariamente ao que alega a recorrente, a auditoria fiscal analisou os documentos apresentados, conforme manifestação de fls. 94/97, ocasionando a retificação do lançamento.

8.2. Defende que não há ilegalidade em relação ao percentual de aferição aplicado às notas fiscais, eis que a fiscalização considerou a utilização de mão-de-obra e material, resultando na aplicação de 20% do valor da nota fiscal de serviço, conforme item 14 do relatório fiscal, implicando na satisfação legal da base impositiva.

Do Acórdão do CRPS 9.1. O Acórdão n.º 702/2004, de 18/10/2004, da 2ª CaJ do CRPS, (fls.271/284), por maioria, decide pela anulação da Decisão Notificação DN n.º 17.401.4/0439/2004, informando que para que sejam adotadas as cautelas mínimas de auditoria fiscal previdenciária para evitar duplicidade de exação tendo por base a mesma dívida, sob o fundamento de responsabilidade solidária, nos seguintes termos:

"Não foram trazidos aos autos evidências de qualquer procedimento fiscal tendente a verificar o descumprimento da obrigação principal pelo contribuinte (neste caso as empresas prestadoras de serviços mediante cessão de mão-de- obra). A incompreensível omissão de procedimentos de auditoria estende-se aos casos de fiscalização total das empresas prestadoras de serviço ou de adesão destas ao REFIS, ou opção pelo SIMPLES; situações trazidas a lume, com frequência, após o lançamento do crédito, na fase de defesa ou recursal."

Do Pedido da SRP de Revisão de Acórdão 10.1. A Delegacia de Receita Previdenciária apresenta Pedido de Revisão de Acórdão (fls. 285/289) reiterando a inoportunidade de vício insanável e que o entendimento do CRPS estaria conflitante com a legislação previdenciária.

10.2. Ressalta que os responsáveis solidários assim o são da obrigação tributária, e não do crédito constituído, conforme disposto no art. 30, inciso VI, da Lei no 8.212/91. Colaciona jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, bem como Acórdão 2.188, de 30/11/2004, proferido por essa E. Câmara, em que foi negado conhecimento a pedido de revisão em caso similar.

Das Contrarrazões da Petrobras 11.1. A Petrobrás (fls. 295/298) também se manifesta apresentando suas contrarrazões, pedindo, em síntese, o não conhecimento do pedido de revisão do acórdão impetrado pelo INSS e protestando pelo cumprimento da decisão exarada no Acórdão da 2ª CaJ do CRPS.

Do novo Acórdão do CRPS 12.1. Novo Acórdão CRPS 2ª CaJ n.º 1167, de 15/08/2005 (fls. 303/305) é lavrado decidindo, por maioria, pelo não conhecimento do pedido de revisão.

Do Reinício do Contencioso Administrativo 13.1. Em face da decisão da 2ª CaJ do CRPS, expressa no Acórdão n.º 1167, os autos foram devolvidos ao Serviço de Fiscalização para cumprimento das diligências determinadas pelo CRPS.

13.2. A Delegacia de Fiscalização da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro - DEFIS RJ - informa, em 28 de janeiro de 2008 (fl. 338), que efetuou pesquisas nos sistemas informatizados da RFB e constatou que não houve fiscalização com exame de contabilidade na Contratada englobando o período referente ao lançamento.

13.3. E ainda, que informações constantes do SISTEMA DE COBRANÇA - MF/RFB - verificando-se que a empresa não aderiu ao parcelamento especial da Lei no 9964/2000 - REFIS - nem ao parcelamento especial da Lei no 10684/2003 - PAES.

13.4. Foi dada ciência ao devedor principal (fls. 345) e solidário do resultado de Diligência de 28/01/2008. De acordo com o despacho de fls. 1.372, não houve manifestação tanto do contribuinte principal como da solidária.

A DRJ/RJO julgou a impugnação original procedente em parte por meio do Acórdão n.º 12-089.244 (fls. 1.375 a 1.384), nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2002 a 31/08/2002 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONSTRUÇÃO CIVIL. CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. A responsabilidade solidária não comporta benefício de ordem, podendo ser exigido o total do crédito constituído da empresa contratante, sem que haja apuração prévia no prestador de serviços - artigo 220 do Decreto no 3.048/99, c/c artigo 124, parágrafo único, do Código Tributário Nacional - Enunciado 30 do CRPS.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

A PETROBRÁS foi cientificada da decisão exarada em 10/08/2017 (fl. 1.391) e apresentou Recurso Voluntário em 08/09/2017 (fls. 1.396 a 1.414). A COLLEM - CONSTRUTORA MOHALLEM LTDA. foi cientificada na mesma data 10/08/2017 (fls. 1.392) e não apresentou recurso.

Nas razões do Voluntário, a PETROBRÁS sustenta: a) a impossibilidade de aplicação retroativa do Enunciado n.º 30 do CRPS; b) o descumprimento da Decisão do CRPS quanto à anulação da DN e quanto à realização de diligência fiscal suplementar; c) não há solidariedade sem a constituição prévia do crédito contra o devedor principal; d) adoção de base de cálculo inadequada e; v) necessidade de diligências suplementares.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço.

Das alegações recursais

1. Do Enunciado n.º 30 do CRPS

Por meio do Acórdão n.º 702/2004, de 18/10/2004 (fls. 271 a 284), a 2ª Câmara de Julgamento do CRPS anulou a Decisão-Notificação n.º 17.401.4/0439/2004 (DN), ressaltando a existência de dúvidas quanto a própria materialidade da obrigação tributária, uma vez que nenhum procedimento para verificação do inadimplemento tributário por parte do devedor original foi realizado, nos termos sintetizados na ementa abaixo:

EMENTA. PREVIDENCIÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

É necessário que o INSS constate a existência do crédito previdenciário junto ao contribuinte (prestador dos serviços). Somente diante da não apresentação ou apresentação deficiente (pelo prestador dos serviços) da documentação contábil e trabalhista necessária a comprovar a extinção da obrigação previdenciária, poderia o INSS arbitrar, junto ao responsável solidário, as contribuições que entender devidas.

Anulação da decisão-notificação.

À época, vigia o entendimento de que a validade do lançamento realizado em face do tomador de serviço, com fundamento no art. 30, VI, da Lei n.º 8.212/91 (solidariedade na contratação da construção civil), dependia da constatação inicial de existência do débito junto ao prestador de serviço. Na hipótese do prestador de serviço não apresentar ou apresentar de forma deficiente a documentação contábil e trabalhista necessária a comprovar a extinção da obrigação previdenciária, poderia o INSS arbitrar, junto ao responsável solidário, as contribuições que entendesse devidas.

Com isso, a 2ª Câmara de Julgamento do CRPS anulou a DN para que fossem adotadas as cautelas mínimas de auditoria fiscal previdenciária para evitar duplicidade de exação tendo por base a mesma dívida, sob o fundamento de responsabilidade solidária.

Seguindo no contencioso, o pedido de revisão feito pela Secretaria da Receita Previdenciária (fls. 285 a 289) não foi conhecido (fls. 303 a 305) e, assim, anulada a DN, restou anulado o próprio lançamento, eis que os fundamentos que conduziram a tal resultado fazem referência a elementos materiais e formais do lançamento e não apenas a erros procedimentais na atividade julgadora.

Por meio de despacho da Secretaria da Receita Previdenciária (fl. 313), foi determinado o reinício do contencioso administrativo viabilizando à autarquia previdenciária realizar diligências pertinentes e apresentar elementos, com base na contabilidade do contribuinte, para justificar o procedimento adotado e evidenciar o inadimplemento da obrigação tributária.

No entanto, como **resultado da diligência** restou consignado que **“Efetuou-se pesquisa nos sistemas informatizados da SRFB, sendo analisadas as informações disponíveis relativas à empresa contratada e prestadora dos serviços, e constatou-se que não houve ação**

fiscal com exame da contabilidade englobando o período referente ao lançamento em pauta”, além disso verificou-se que a empresa não aderiu ao REFIS, nem ao PAES (fl. 338).

A PETROBRÁS tomou ciência do resultado da diligência em 15/06/2012 (fl. 345) e não apresentou novas manifestações.

Ato seguinte, **sem que tenha ocorrido novo lançamento para substituir aquele anulado pela 2ª Câmara de Julgamento do CRPS**, a DRJ, por meio do Acórdão n.º 12-089.244 (fls. 1.375 a 1.384), julgou procedente em parte a impugnação apresentada aduzindo que quanto às competências 06/02 a 08/02, a elisão foi integral, haja vista que os valores recolhidos nas guias específicas superam os valores apurados pela fiscalização. Na competência 01/02, não houve alteração, pois na GPS apresentada, só houve recolhimento da contribuição de terceiros, sem recolhimento no campo do INSS.

Ademais, fundamentou que 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.

A DRJ utilizou como fundamento o Enunciado n.º 30 do CRPS, editado pela Resolução n.º 1, de 31/01/2007, publicada no DOU de 05/02/2007, segundo o qual ***"Em se tratando de responsabilidade solidária o fisco previdenciário tem a prerrogativa de constituir os créditos no tomador de serviços mesmo que não haja apuração prévia no prestador de serviços"***. Ou seja, tomou por base a mudança dos critérios jurídicos da autoridade administrativa, consubstanciado em Enunciado editado três anos depois da decisão que anulou o lançamento.

De acordo com o art. 146 do CTN, a modificação dos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa somente pode ser efetivada **quanto a fato gerador ocorrido após à sua introdução**. Confira-se:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento **somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução**. (grifei)

A vedação do art. 146 do CTN deve ser aplicada diante de um mesmo cenário fático, do mesmo contribuinte e em relação a período já fiscalizado. O ordenamento jurídico apenas permite que em períodos de apuração diferentes ocorram mudanças nos fundamentos da autuação, até porque no Direito podem ocorrer mudanças interpretativas em virtude da sua construção dialética, o que se distingue da presente hipótese.

Não pode o julgador, tentando dar ares de legalidade ao reinício do contencioso, introduzir nova fundamentação baseada na alteração dos critérios jurídicos trazidos por meio do Enunciado n.º 30 do CRPS, conforme determinação **literal** do art. 2.º, parágrafo único, CHIEI, da Lei n.º 9.784/99:

Art. 2.º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

[...] CHIEI - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, **vedada aplicação retroativa de nova interpretação.** (grifei)

Se a administração chegar à conclusão de que dava interpretação errada ao fato, não pode esta interpretação retroagir para alcançar um lançamento já efetuado. O reinício do contencioso não teve novo lançamento, notificação do lançamento ou qualquer ato inequívoco que permitisse aos contribuintes exercerem o seu direito a ampla defesa e contraditório de modo adequado. E mesmo que tal oportunidade tivesse sido conferida aos contribuintes solidário e principal, à quais elementos deveriam resistir?

O direito ao devido processo legal vem consagrado pela Constituição Federal no art. 5º, LIV e LV, ao estabelecer que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal e ao garantir a qualquer acusado o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Portanto, o devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o sujeito passivo, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação que se lhe pesa, possa exercitar a sua defesa plena, fato que não ocorreu na lavratura do presente lançamento.

Desse modo, ressaí clara a nulidade da autuação uma vez que houve prejuízo ao sujeito passivo que não pôde exercer de forma plena sua ampla defesa, sendo **nula a decisão proferida com preterição do direito de defesa,** nos termos do art. 59, II, do Decreto n.º 70.235/72.

E quanto à alteração dos critérios jurídicos adotados pela administração tributária ao exarar o Enunciado n.º 30 do CRPS, não há como admitir sua retroatividade de modo a possibilitar que situações já resolvidas em favor do contribuinte ou responsável retornem a litigiosidade e com base em tal mudança alterem o resultado original do julgamento, o que fere a segurança jurídica e legalidade em clara afronta o art. 149 do CTN.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste ponto declarando nula a decisão recorrida e por consequência o crédito a que se refere.

2. Da responsabilidade solidária

O art. 142 do CTN estabelece como um dos requisitos do lançamento de ofício, a perfeita identificação do sujeito passivo como essencial, não sendo possível exigir tributo de quem não tem relação com o fato gerador.

O art. 121 do mesmo código define como sujeito passivo da obrigação principal a pessoa obrigada ao pagamento de tributos contra ou penalidade e, seguindo em suas definições, o referido artigo divide tal sujeito da obrigação em: i) contribuinte, promovedor do fato gerador, e ii) responsável, sem ação na promoção do fato gerador, mas assim definido por imposição legal.

Por derradeiro, o art. 124 trata da responsabilidade solidária, dividindo em: i) decorrente de interesse comum e ii) a que tem origem através de imposição legal, ambas não comportando benefício de ordem.

As obrigações para com a seguridade social incidentes sobre fatos geradores relacionados à obras de construção civil, estão veiculadas no art. 30, VI, da Lei n.º 8.212/91, com redação dada pela Lei n.º 9.528/97, e impõe a responsabilidade solidária e sem benefício de ordem ao incorporador, proprietário ou empreiteiro.

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

[...] VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei n.º 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)

Não há dúvidas quanto à possibilidade de atribuição de responsabilidade solidária ao proprietário, incorporador, dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo pelo recolhimento das contribuições previdenciárias. No entanto, a responsabilidade solidária, sem benefício de ordem, é voltada para a cobrança do crédito e não para a sua constituição.

Apurar o tributo, realizar procedimentos fiscalizatórios mínimos aptos a comprovar o inadimplemento das obrigações indicando seus aspectos quantitativos de modo objetivo, claro e alinhando a realidade fática é ato prévio a identificação de situação jurídica apta a traçar ao pólo passivo da obrigação um responsável solidário, o que se faz somente se as condições de tal atribuição de responsabilidade estiverem claramente alinhadas às hipóteses legais.

É certo que o contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra ou na construção civil tem vinculação ao fato gerador da respectiva obrigação tributária principal. Mas, não há que se confundir vinculação e fato gerador em si.

Apesar de a solidariedade colocar no pólo passivo da relação jurídica tributária ambos, contribuinte e responsável, sem benefício de ordem, somente o primeiro, como assevera o CTN, possui relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador.

O fato do tomador de serviços não fazer prova hábil para a elisão da solidariedade, ao revés do entendimento do Fisco, não pode servir como presunção de existência de crédito tributário em relação ao contribuinte. A elisão da solidariedade não se trata de dever jurídico do contratante, porém, de faculdade sua, inscrita nos parágrafos 3º e 4º, do art. 31, da Lei n.º 8.212/91 (na redação em vigor até 31.01.1999).

Nesse sentido, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já decidiu que a responsabilidade solidária, sem benefício de ordem, é voltada para a cobrança do crédito e não

para a sua constituição, para tanto transcrevo a ementa do Acórdão n.º 2201-004.753, publicado em 08/01/2019, *in verbis*:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Exercício: 1999. LANÇAMENTO. IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ERRO NA CONSTRUÇÃO. No caso de atribuição da responsabilidade solidária prevista no art. 31 da Lei 8.212/91, é equivocada a constituição do crédito tributário tão-somente em nome do responsável solidário (empresa tomadora de serviços), sem qualquer a indicação do contribuinte principal prestador dos serviços. A mencionada responsabilidade solidária, sem benefício de ordem, é voltada para a cobrança do crédito e não para a sua constituição, na qual é indispensável a identificação do sujeito passivo principal. A falta de identificação do sujeito passivo principal no ato de constituição do crédito tributário importa em erro na construção do lançamento.

A diligência realizada após o reinício do contencioso indicou apenas *que não houve ação fiscal com exame da contabilidade englobando o período referente ao lançamento em pauta, sendo fácil concluir que não houve a 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.*

Assim, entendo que ocorreu o erro na construção do lançamento, o que importa em sua nulidade, uma vez que a solidariedade se dirige à cobrança do crédito, e não acerca da sujeição passiva para a sua constituição.

Por todo exposto, voto por dar provimento ao recurso declarando nulo o lançamento uma vez que a responsabilidade solidária, sem benefício de ordem, é voltada para a cobrança do crédito e não para a sua constituição.

3. Do arbitramento da base de cálculo

Em atenção ao princípio da eventualidade, dada a possibilidade de não ser acompanhado pelo colegiado nos pontos anteriores, passo à análise dos demais argumentos do Recurso Voluntário.

A apuração indireta do débito por intermédio da aferição é autorizada pela legislação previdenciária; contudo, estando no campo da exceção, deve atender a requisitos mínimos que determinem com exatidão o surgimento do fato gerador da obrigação tributária.

A Lei n.º 8.212/91, em seu art. 33, §§ 3º e 6º, atribui à fiscalização o poder de (a) lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário, no caso de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente; (b) apurar e lançar as contribuições devidas quando constatar que a contabilidade não registra a realidade da remuneração dos segurados a seu serviço e (c) desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado, quando constatare que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições que caracterizem tal condição:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

[...] § 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

[...] § 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

A Instrução Normativa SRP nº 03, de 14/07/2005, vigente à data dos fatos geradores, dispõe que:

Art. 427. O valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços contratados, aferido indiretamente, corresponde no mínimo a quarenta por cento do valor dos serviços contidos na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.

Art. 473. A base de cálculo para as contribuições sociais relativas à mão-de-obra utilizada na execução de obra ou de serviços de construção civil será aferida indiretamente, com fundamento nos §§ 3º, 4º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, quando ocorrer uma das seguintes situações:

I - quando a empresa estiver desobrigada da apresentação de escrituração contábil e não a possuir de forma regular;

II - quando não houver apresentação de escrituração contábil na forma estabelecida no § 4º do art. 60;

III - quando a contabilidade não espelhar a realidade econômico-financeira da empresa por omissão de qualquer lançamento contábil ou por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento ou do lucro;

IV - quando houver sonegação ou recusa, pelo responsável, de apresentação de qualquer documento ou informação de interesse da SRP;

V - quando os documentos ou informações de interesse da SRP forem apresentados de forma deficiente.

§ 1º Nas situações previstas no *caput*, a base de cálculo aferida indiretamente será obtida:

I - mediante a aplicação dos percentuais previstos nos arts. 427, 601 e 605, sobre o valor da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços ou sobre o valor total do contrato de empreitada ou de subempreitada;

Art. 601. Caso haja previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, para a execução dos serviços, se os valores de material ou equipamento estiverem estabelecidos no contrato, ainda que não discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, o valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços será apurado na forma do art. 600.

Em obediência à legislação previdenciária é cabível o lançamento de tributos quando o contribuinte se recusar ou sonegar a apresentação de qualquer documento ou informação.

De acordo com o Relatório da Fiscalização (fls. 30 e 31), a recorrente deixou de apresentar as folhas de pagamento e guias de recolhimento de 01/2202, para a NF 5346, 04/02 a 08/02. Confira-se:

11 - A empresa contratante deixou de apresentar os seguintes documentos: FOLHAS DE PAGAMENTO E GUIAS DE RECOLHIMENTO DE 01/2002, PARA A NF 5346; 04/02 A 08/02.

12 - Os dados para o presente levantamento foram obtidos pela análise dos seguintes elementos: CONTRATO; BOLETINS DE MEDIÇÃO; NOTAS FISCAIS; GPS DE RETENÇÃO RELATIVAS ÀS COMPETÊNCIAS: 12/2001 E 03/2002, PARA AS QUAIS HOUVE ELISÃO DA SOLIDARIEDADE; 01/2002, COM INCIDÊNCIA DE 11% SOBRE VALOR BRUTO DAS NF's 5300, 5321E 5361E SEM ELISÃO QUANTO À NF N° 5346, DE 01/2002, PARA. A QUAL NÃO HOUVE DESTAQUE DA RETENÇÃO.

13 - Os parâmetros adotados para aferição do salário de contribuição foram estabelecidos por ato administrativo do Instituto Nacional do Seguro Social por força do preconizado no art. 33 da Lei n° 8212/91 que a seguir transcrevemos parcialmente: "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..." Assim, a regra geral, estabelecida no item 20 da Ordem de Serviço INSS/DAF n° 51, de 06 de outubro 1992, é a adoção de um percentual mínimo de 40 % (quarenta por cento) como salário de contribuição, apurado sobre os valores contidos nas notas fiscais de serviços.

Quando a nota fiscal de serviço contiver mão-de-obra e material, o salário de contribuição corresponderá no mínimo a 40% (quarenta por cento) do valor da mão-de-obra discriminado, conforme item 20.1 da citada Ordem de Serviço.

14 - 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 e o salário de contribuição foi calculado com a 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 repetidos na Ordem de Serviço INSS/DAF n° 165, de 11 de julho de 1997, itens 31, 31.1 e 31.1.1, respectivamente; na Instrução Normativa n° 18, de 11 de maio de 2000, art. 54, 55 e 56, na Instrução Normativa INSS/DC n° 69 ((alterada pela IN INSS/DC n° 80, vigente a partir de 1° de outubro de 2002, conforme estabelecido na IN INSS/DC n° 81), art. 74, 75 e 76.

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.

Trago à colação a ementa do Acórdão n° 2201-005.032, publicado em 12/04/2019, que abona a tese acima:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias. Período de apuração: 01/05/2006 a 31/05/2006. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. Embargos acolhidos para sanar contradição, sem efeitos infringentes. CONSTRUÇÃO CIVIL. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE NA FALTA OU DEFICIÊNCIA NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. Constatada a hipótese de deficiência ou falta de

contabilidade se impõe a possibilidade de aferição indireta para apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias na construção civil.

Isto posto, apenas se vencido quanto aos demais pontos, no que se refere às alegações recursais quanto à aferição indireta e arbitramento da base de cálculo, voto por não acolher a tese da recorrente.

4. Da necessidade de diligências suplementares

A realização de diligência suplementar é desnecessária, eis que, pela conformação dos autos, foi possível conhecer a matéria de forma plena.

De acordo com o art. 18 do Decreto nº 70.235/71, a necessidade de diligências suplementares encontra-se no âmbito de discricionariedade do julgador.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, *in fine*.

De modo que voto por rejeitar tal pedido, eis que a matéria está devidamente instruída tendo viabilizado a emissão de voto com a análise de todos os pontos alegados no recurso voluntário.

Conclusão

Ante o exposto, voto pelo provimento do recurso declarando nula a decisão recorrida e por consequência o crédito a que se refere.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira

Voto Vencedor

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, Redator Designado.

Com a *maxima venia*, divirjo da Ilustre Relatora quanto à nulidade da decisão recorrida e do crédito a que se refere, bem como do entendimento de que a responsabilização solidária da empresa contratante depende da prévia constituição definitiva do crédito em face da empresa contratada.

Da alegada nulidade da decisão recorria e do crédito a que se refere

A Relatora argumenta que, uma vez “anulada a DN, restou anulado o próprio lançamento”, eis que os fundamentos que conduziram a tal resultado fazem referência a elementos materiais e formais do lançamento e não apenas a erros procedimentais na atividade julgadora”.

A Recorrente, por seu turno, ao tratar do Enunciado n.º 30 do Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS), alega que a decisão de primeira instância teria aplicado retroativamente tal enunciado para manter o procedimento fiscal realizado na tomadora dos serviços, sem prévia fiscalização da prestadora (contribuinte principal), contrariando decisão do CRPS e ofendendo princípios do direito, como o princípio da estabilidade das relações jurídica.

Seguindo nessa linha, aduz a Relatora que, à “época, vigia o entendimento de que a validade do lançamento realizado em face do tomador de serviço [...] dependia da constatação inicial de existência do débito junto ao prestador de serviço”, e que a fundamentação adotada pelo julgador *a quo*, baseada no Enunciado n.º 30 do CRPS, ao tentar dar “ares de legalidade ao reinício do contencioso”, teria importado em “mudança dos critérios jurídicos da autoridade administrativa, consubstanciado em Enunciado editado três anos depois da decisão que anulou o lançamento”.

Desse modo, entendeu a Relatora ter ocorrido “prejuízo ao sujeito passivo que não pôde exercer de forma plena sua ampla defesa”, razão pela qual votou por anular “a decisão recorrida e por consequência o crédito a que se refere”, ou seja, votou por anular tanto o julgado *a quo* quanto o lançamento.

Pois bem, primeiramente, em que pese a Recorrente, a Relatora e até a decisão recorrida fazerem menção a “reinício do contencioso”, entendemos que o presente contencioso administrativo não teve um reinício e que o fato de o primeiro julgado ter sido anulado, para que uma nova decisão fosse proferida, não significou o encerramento do contencioso naquele momento (o que justificaria um “reinício”), mas apenas uma intercorrência normal havida no curso do processo 18471.001460/2008-30.

Também é importante destacar que em nenhum momento o lançamento fiscal foi anulado, mas apenas a DECISÃO-NOTIFICAÇÃO (DN) n.º 17.401.4/0439/2004, para que uma nova decisão fosse exarada. Lembrando que o recurso voluntário, ora em julgamento, foi interposto contra essa nova decisão.

E, ainda, não comungamos do entendimento de que tenha havido mudança de critério jurídico, pois não havia, quanto do procedimento fiscal, uma regra em relação a qual a fiscalização estivesse vinculada e que condicionasse o lançamento, no tomador dos serviços, à prévia fiscalização do prestador. No máximo, se havia, era um entendimento adotado por algum Conselheiro ou Turma do CRPS, segundo o qual seria necessária a prévia fiscalização do prestador, como, de fato, ocorreu no julgamento realizado em 7/10/04 e que anulou a primeira decisão. Cabendo destacar que sequer tal decisão foi proferida por unanimidade.

Aliás, conforme transcrição a seguir, extraída do pedido de revisão da decisão que anulou a DN, fls. 285 a 289, a Secretaria da Receita Previdenciária (SRP), no Rio de Janeiro/RJ, informou que no mês seguinte a essa decisão, ou seja, em 31/11/04, a mesma Câmara do CRPS, em sentido diverso, negou conhecimento a um pedido de revisão formulado por um contribuinte. Confira-se:

16. Finalmente, cabe ainda ressaltar o Acórdão 2188, de 30/11/2004, proferido por essa E. Câmara, em que foi negado conhecimento a pedido de revisão formulado pelo contribuinte, cuja ementa a seguir reproduzimos:

CUSTEIO. PEDIDO DE REVISÃO.

O Parecer MPAS 2.376/2000 aduz que você pode cobrar tanto do contribuinte como do responsável tributário, ou ainda, somente em função do responsável tributário.

Os documentos juntados pelo contribuinte já existiam na época da ação fiscal. Poderiam ainda, terem sido juntados durante o procedimento administrativo todos os documentos relacionados. Pedido de Revisão Não Conhecido, (grifei).

E nesse contexto, o Enunciado n.º 30 não promoveu nenhuma mudança de critério jurídico, mas apenas consolidou um entendimento que já vinha se firmando no CRPS.

De qualquer forma, percebe-se que a decisão recorrida utilizou os mesmos fundamentos adotados pela fiscalização, quais sejam, o art. 30, inciso VI, da Lei n.º 8.212, de 24/7/91, o art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN), Lei n.º 5.172, de 25/10/66, a Instrução Normativa INSS/DC n.º 18, de 11/5/00, etc., bem como o entendimento de que o lançamento pode ser feito no tomador dos serviços, sem fiscalização prévia do prestador. Em verdade, a citação ao Enunciado n.º 30 serviu apenas como um reforço à tese defendida, uma vez que diz exatamente o que a fiscalização fez.

E não vemos qualquer óbice quanto à citação a esse enunciado, pois, nos termos do art. 63, § 1.º, do Regimento Interno do CRPS, a interpretação dada pelo enunciado se aplica a casos não definitivamente julgados e, como visto, este processo ainda não foi concluído em definitivo.

Acrescente-se que após a anulação da DN, os autos foram encaminhados à fiscalização, que pesquisou nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e constatou que não houve fiscalização com exame de contabilidade na Contratada, no período abarcada pelo lançamento, e nem adesão a parcelamento.

Outrossim, em observância ao contraditório e à ampla defesa, tanto a contratada quanto a contratante foram intimadas do resultado da diligência, porém, nenhuma das duas se manifestou.

Portanto, não vislumbramos qualquer prejuízo à defesa, qualquer mudança de critério jurídico e nem qualquer ofensa a princípios relacionados à segurança jurídica, razão pela qual improcede tanto a alegada nulidade da decisão recorrida quanto a arguição de nulidade do lançamento.

Da solidariedade e da cobrança do crédito

Alega a Recorrente que, “embora não haja benefício de ordem entre a contratada e a contratante no recolhimento das contribuições previdenciárias, a responsabilidade solidária somente teria lugar quando da cobrança, que pressupõe que o crédito já está definitivamente constituído, mas nunca no lançamento que, por sua vez, tem como alvo o sujeito passivo definido em lei”.

Desse modo, ao concordar com a tese defensiva de que a solidariedade se dirige à cobrança do crédito, e não à sua constituição, deduz a Relatora ter ocorrido erro na construção do lançamento quanto à sujeição passiva e conclui pela sua nulidade.

Pois bem, vejamos, de início, o que dispõe a legislação sobre a solidariedade tratada no presente processo:

CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

[...]

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Lei nº 8.212/91:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

[...]

VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)

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 nº 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.

Essa solidariedade, portanto, é a solidariedade passiva paritária, por meio da qual qualquer uma das pessoas arroladas como solidária pode ser chamada para quitar integralmente o débito, situação essa diversa da que ocorre no caso da solidariedade passiva dependente, que exige, primeiro, o inadimplemento da obrigação pelo sujeito passivo direto.

Vejamos, agora, o que dispõe o art. 220 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6/5/99, em sua redação vigente ao tempo dos fatos:

Art. 220. O proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária cuja contratação da construção, reforma ou acréscimo não envolva cessão de mão-de-obra, são solidários com o construtor, e este e aqueles com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a seguridade social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

§ 1º Não se considera cessão de mão-de-obra, para os fins deste artigo, a contratação de construção civil em que a empresa construtora assuma a responsabilidade direta e total pela obra ou repasse o contrato integralmente.

§ 2º O executor da obra deverá elaborar, distintamente para cada estabelecimento ou obra de construção civil da empresa contratante, folha de pagamento, Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social e Guia da Previdência Social, cujas cópias deverão ser exigidas pela empresa contratante quando da quitação da nota fiscal ou fatura, juntamente com o comprovante de entrega daquela Guia.

§ 3º A responsabilidade solidária de que trata o **caput** será elidida:

I - pela comprovação, na forma do parágrafo anterior, do recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando corroborada por escrituração contábil; e

II - pela comprovação do recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, aferidas indiretamente nos termos, forma e percentuais previstos pelo Instituto Nacional do Seguro Social.

Como se vê, o RPS possibilitou ao contratante que se municiasse com todos os instrumentos necessários à elisão da sua responsabilidade solidária, ou seja, nota fiscal, folha de pagamento, Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) e Guia de Recolhimento da Previdência (GPS), e, para tal, determinou ao contratante que exigisse esses documentos do contratado.

Dessa forma, se o contratante não exige do contratado a apresentação desses documentos, assume, inevitavelmente, a obrigação contributiva por solidariedade.

Pois bem, segundo Relatório Fiscal, fls. 28 a 31, não foi comprovado, em relação às competências de 01/2002 e 04/2004 a 08/2002, o “cumprimento das obrigações da construtora para com a Seguridade Social, ou seja, não houve a devida comprovação, através de guias de recolhimento específicas para a obra contratada, nem a apresentação de folhas de pagamentos específicas dos segurados empregados alocados na obra contratada”, razão pela qual não se operou a elisão da solidariedade.

Assim, tendo em vista que a contratante responde em pé de igualdade com a contratada, sem benefício de ordem, foi lavrada a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 35.605.782-8, fl. 3, em face da contratante, com ciência à contratada (fls. 43 a 45) e com abertura de prazo para que ambas apresentassem defesa, o que de fato ocorreu, uma vez que a duas apresentaram impugnação ao lançamento.

Insta destacar que nos termos da informação fiscal de fls. 100 a 102, após exame dos documentos carreados aos autos (fls. 48 a 98), foi procedida à retificação do lançamento, o qual foi cancelado em relação às competências 06/2002 a 08/2002, reduzido em relação às competências 04/2002 e 05/2002, e mantido em relação à competência 01/2002.

Cabe lembrar que a responsabilidade solidária não apenas facilita do procedimento fiscal, mas também assegura uma maior proteção ao crédito da Seguridade Social.

E nesse particular, trazemos à baila o seguinte excerto do voto divergente, proferido pelo Conselheiro Geraldo Magela Melo, fl. 277, no julgamento realizado no CRPS e que anulou a decisão de primeira instância:

O instituto da solidariedade foi criado com vistas a que a Administração não fique sem arrecadar as contribuições devidas pelos prestadores de serviço, justamente porque, como sabido, essas empresas possuem uma volatilidade muito grande no mercado, isto é, literalmente, abrem e fecham a todo momento, sem deixar bens, ou vestígios de patrimônio que possa arcar com as contribuições previdenciárias, tão necessárias, ao pagamento dos benefícios.

E não vemos em que medida se possa afastar a solidariedade com base no argumento de que a “solidariedade se dirige à cobrança do crédito, e não à sua constituição”, pois o crédito não só é constituído pela NFLD, segundo dispõe o art. 33, § 7º, da Lei 8.212/91, mas também é cobrado por meio desse instrumento. Vide o que dispõe o seguinte excerto da NFLD:

Consolidacao do debito em Real	Valor Atualizado	Multa	Juros	TOTAL
	47.130,89	14.139,27	12.574,03	73.844,19
Valor consolidado por extenso: SESENTA E TRES MIL OITOCENTOS E QUARENTA E QUATRO REAIS E DEZENOVE CENTAVOS.***** *****				
Nos termos do art. 33 da Lei no. 8.212, de 24 de julho de 1991 e do art. 229 do Regulamento da Previdencia Social, aprovado pelo Decreto no. 3.048, de 06 de maio de 1993, na redacao dada pelo Dec. no. 3.265, de 29 de novembro de 1999, e de acordo com a fundamentacao legal mencionada em anexo, fica(m) o(s) contribuinte(s) notificado(s) do lancamento objeto da presente NFLD.				

[...]

Para pagamento, parcelamento ou impugnacao deverao ser observadas as instrucoes anexas, devendo o contribuinte dirigir-se ao endereco abaixo relacionado.

Endereco do INSS para o Contribuinte 33.000.167/0001-01
AV. PRES VARGAS 418 CENTRO RIO DE JANEIRO RJ

Por sua vez, o documento denominado Instrução para o Contribuinte (IPC), fl. 4, que acompanha a NFLD, traz a seguinte informação (orientação):

1.- Regularizacao do Debito

O contribuinte devera pagar, parcelar o debito nas hipoteses autorizadas por Lei ou apresentar defesa, no prazo de quinze dias (vide item 2), sob pena de imediata cobranca judicial.

Para emissao de guia de pagamento, apresentacao de defesa ou parcelamento o contribuinte devera dirigir-se ao endereco constante da NFLD.

Logo, percebe-se que a NFLD lavrada e a IPC que lhe acompanha não apenas informam à responsável solidária da existência do crédito da Fazenda Pública, mas também que esse crédito deve ser pago ou parcelado em quinze dias, sob pena de imediata cobrança judicial, caso não tenha sido apresentada defesa administrativa (contestação). Ou seja, não se trata de simples constituição do crédito, mas sim de efetiva cobrança administrativa, atuando a NFLD, ao nosso ver, nos moldes de uma “carta de cobrança”¹.

Insta destacar, também, que após lançamento, a constituição definitiva do crédito, em sede administrativa, poderá se dar em um dos seguintes momentos:

¹ Por meio da carta de cobrança, um credor solicita a um devedor que realize o pagamento de uma dívida vencida que ainda não foi quitada. Nela, a pessoa que cobra a dívida determinará um prazo máximo para que o devedor salde o seu débito. Caso a pessoa permaneça sem realizar o pagamento, o credor poderá ajuizar uma ação judicial para cobrar a dívida ou, ainda, adotar outras medidas extrajudiciais para fazer cumprir a obrigação. Fonte: <<https://www.wonder.legal/br/modele/carta-cobranca>>. Acesso em 13/1/20.

- a) Quando esgotado o prazo estabelecido na NFLD para pagamento ou parcelamento do crédito sem que tenha sido apresentada defesa administrativa, no mesmo prazo; e
- b) Quando a defesa administrativa, apresentada no prazo estabelecido na NFLD para pagamento ou parcelamento do crédito, tiver sido decidida (julgada) em definitivo, nos termos do Decreto nº 70.235, de 6/3/72.

Sendo assim, uma vez que a constituição definitiva do crédito exige, necessariamente, o lançamento e a sua cobrança administrativa, ao condicionarmos o processo de lançamento e cobrança do crédito em face da empresa contratante (Petrobras) à prévia constituição definitiva do crédito em face da empresa contratada (Collem – Construtora Mohallem Ltda.) estaremos, fatalmente, aplicando o benefício de ordem e, desse modo, negligenciando o comando do art. 30, inciso VI, da Lei nº 8.212/91, e do art. 220 do RPS.

Além do mais, como visto no enunciado desses dispositivos, transcrito anteriormente neste voto, a legislação não estabelece a solidariedade na cobrança do crédito já constituído em definitivo, mas sim a solidariedade pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, o que autoriza a constituição e cobrança do crédito em face de um dos solidários, sem benefício de ordem, que é o que ocorreu no caso em tela.

Portanto, diante do quadro que se apresenta, não vemos qualquer erro na construção do lançamento quanto à sujeição passiva e nem a necessidade de retoques na decisão de primeira instância.

Conclusão

Isso posto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira