



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



**Processo nº** 18471.001759/2008-94  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-007.948 – 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: 01/07/2000 a 31/03/2001

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.

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.

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 Claudia Borges de Oliveira (Relatora), que deram provimento ao recurso, e, nas demais alegações, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

(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 14ª Turma da DRJ/RJO, consubstanciada no Acórdão nº 12-083.678 (fls. 895 a 905), que julgou a impugnação parcialmente procedente.

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

A presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD DEBCAD 35.496.338-4, consta do acervo processual da Secretaria da Receita Federal do Brasil, criada conforme art. 4º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, como processo COMPROT nº 18471.001759/2008-94.

2. Trata-se de crédito no montante de R\$47.225,90, acrescido de encargos moratórios, contra a empresa acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal de fls 31/34 do e-processo, foi apurado com base no instituto da responsabilidade solidária, decorrente de serviços prestados de construção civil pela empresa SCART ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA., CNPJ 48.268.528/0001-72, em cumprimento ao contrato 210.2.031.00-1, de acordo com o art. 30, VI da Lei 8.212/1991, nas competências 07/2000 a 03/2001.

3. Os serviços objeto do referido contrato são descritos no item 5 do Relatório Fiscal: EXECUÇÃO SOB REGIME DE EMPREITADA POR PREÇOS UNITÁRIOS DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO DA CÉLULA N 03, ENCERRAMENTOS DAS CÉLULAS NS 01 E 02 DO ATERRO DE TRATAMENTO PRÓPRIO - ATP - , DA CÉLULA N 08 DO ATERRO DE TRATAMENTO DE CATALISADORES – ATC, CONSTRUÇÃO DE SISTEMA DE DRENAGEM DE ÁGUAS PLUVIAIS, INSTALAÇÃO. Consta no o Relatório Fiscal que a empresa fiscalizada não comprovou o cumprimento das obrigações da empresa contratada para com a Seguridade Social, através de guias de recolhimento específicas para a obra contratada e folhas de pagamento específicas dos segurados empregados alocados à obra.

4. O crédito engloba as contribuições previdenciárias relativas à parte dos segurados empregados e as da empresa (para o Fundo de Previdência e Assistência Social - FPAS e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos.

#### 5. Informa ainda a Auditoria que:

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 nº 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 nº 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 da 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 nº 165, de 11 de julho de 1997, itens 31, 31.1 e 31.1.1., respectivamente; na Instrução Normativa nº 18, de 11 de maio de 2000, art. 54, 55 e 56.

#### DA IMPUGNAÇÃO DA PETROBRÁS

5. A PETROBRAS, notificada do lançamento em 25/09/2002 (fl. 03 do e- processo), contestou-o em 10/10/2002, vide fl. 38 do e-processo, através do instrumento de fls. 39/42 do e-processo, juntando comprovantes de capacidade postulatória, às fls. 43/45 do e- processo e, posteriormente, às fls. 74/145 do e-processo, GPS, GFIP e folhas de pagamento. A impugnante alegou, em síntese:

5.1. Seria inegável a previsão da solidariedade passiva na Lei, considerado, contudo, o pressuposto da configuração da dívida ou da obrigação, para o credor poder imputá-la a um dos devedores solidários; sendo que, antes da cobrança do devedor solidário, deveria ser efetivado o lançamento da cobrança em nome do devedor originário.

5.2. A Autarquia louva-se no direito de constituir o crédito apenas contra a Impugnante — atitude totalmente injurídica. O correto seria, primeiramente, fazer o lançamento contra os contribuintes, e, somente depois de constituído o crédito contra os devedores principais, é que também o devedor solidário poderia ser cobrado. No entanto, o procedimento levado a efeito foi o contrário: a Autarquia, sem saber se a contribuição havia sido paga pelo devedor originário, a contratada, contra esta não fez o lançamento, porém apenas contra o devedor solidário, a contratante.

5.3. A tomada do valor bruto das notas fiscais como base de incidência das contribuições previdenciárias, em lugar de se restringir aos valores dos salários, além de ofender o princípio da legalidade, contaminaria o lançamento, que não revelaria a exata medida da responsabilidade solidária, impedindo também a possibilidade de chamar ao processo administrativo o devedor originário, apto a apresentar sua folha de salários.

5.4. O INSS estaria transferindo indevidamente para a Impugnante a fiscalização tributária sobre a contratante, a qual não possui poder de polícia para fiscalizar.

5.5. A Autarquia Federal, ao realizar a cobrança a um ente da Administração Indireta Federal, estaria postulando, enquanto Governo, ao recebimento do crédito do próprio Governo. O crédito contra a Impugnante deve ser extinto.

5.6. Finda pedindo seja julgada a improcedência do lançamento. Pede também a juntada de documentos a posteriori.

#### DA IMPUGNAÇÃO PELA CONTRATADA

6. A SCART ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA., cientificada do lançamento em 05/11/2002, vide fl. 69 do e-processo, postou, em 11/12/2002, vide fls. 66 do e-processo, a impugnação de fls. 49/50 do e-processo-, apresentando, às fls. 51/65 do e-processo, cartão do CNPJ, nota fiscal, folha de pagamento e GPS. Foram trazidos os seguintes argumentos de defesa:

1. Fizemos contato com Departamento Jurídico da Contratante, que afirma que tendo recebido a referida NFLD tomou as providências cabíveis, não tendo apurado débitos da parte do Contratante.

Relativamente à Contratada expomos que:

2. A mão de obra utilizada nos contratos faz parte do nosso quadro de funcionários e para a administração dos recursos humanos são geradas Folhas de Pagamento nos moldes exigidos.

Desta forma, igualmente aos demais contratos, o Recurso Humano aplicado neste contrato foi administrado por Folha de Pagamento que gera os compromissos com os funcionários e demais encargos.

3. Decorrente de falha de faturamento, foi apontado no corpo das Notas Fiscais que “Esta Nota Fiscal esta isenta de recolhimento ref. ao INSS”, enquanto o correto seria que estas Notas Fiscais estavam isentas de Retenção de INSS e não isentas de recolhimento. Apesar da observação imprópria os encargos de INSS foram calculados e sujeitos à recolhimento na forma da lei.

4. Ilustrativamente estamos anexando a Folha de Pagamento referente à Competência 10/2000 de forma que possa constatar que não há relacionamento restrito entre a Nota Fiscal Fatura e a Folha de Pagamento desta Competência. Conforme se verifica o recolhimento se processa normalmente, vide Guia da Previdência Social — GPS quitada.

5. Em se tratando de serviços contratados e executados no Estado de São Paulo os recolhimentos são processados no mesmo local.

Assim sendo, vimos pela presente, requerer que desconsiderem a cobrança de Débitos, cujas apurações e recolhimentos são efetuados através das Folhas de Pagamentos Competentes.

#### DA DILIGÊNCIA FISCAL

7. Às fls. 147/148 do e-processo, após a análise das fls. 48/145 do e-processo (na numeração original, fls. 44 a 141), a Fiscalização manifestou-se pela manutenção parcial dos valores lançados, para remanescer o valor principal de R\$29.294,80, informando:

NFLD N ° 35.496.338-4

1. Informamos que após análise dos documentos anexados, às fls. 44 a 141, concluímos pela alteração parcial do débito. Foram anexados ao processo GPS's, GFIP's e Folhas de Pagamento.

2. O débito em questão se refere às competências 07/00 a 03/01. A empresa apresentou os seguintes documentos por competência:

- Para 01/01 - Folha de Pagamento vinculada a RPBC;- Para 12/00 - GFIP vinculada a matrícula CEI 37.59002152/70;

- Para 10/00 e 11/00 - GPS's cGFIP's, ambas vinculadas à matrícula CEI 3759002152/70;

- Para 09/00 - GPS e GFIP, ambas vinculadas à matrícula CEI 3759002152/70, e Folha de Pagamento vinculada a RPBC que possuem nexo entre si;

-Para 08/00 - GPS, GFIP vinculada à matrícula CEI 3759002152/70 e Folha de Pagamento vinculada a RPBC, todas possuem nexo entre si. A GPS em questão apresenta como valor do INSS somente o recolhimento referente à parte do segurado;

- Para 07/00 - GPS vinculada à matrícula CEI 3759002152/70 e Folha de Pagamento vinculada a RPBC que possuem nexo entre-si. A GPS em questão apresenta como valor do INSS somente o recolhimento referente à parte do segurado.

3. A empresa não apresentou nenhuma documentação referente às competências 02/01 e 03/01.

4. O débito em questão, sendo assim, não sofreu alteração em relação às competências 12/00 a 03/01, pois além de não constar guias anexadas, verificamos não constar nenhuma guia relativas a este período na conta corrente da matrícula CEI 3759002152/70.

5. Já para as demais competências como os salários de contribuição, obtidos a partir da documentação apresentada, eram inferiores aos salários de contribuição aferidos com base nos valores das Notas Fiscais e não apresentaram a Declaração de Contabilidade, o débito foi retificado, sendo emitido e anexado o FORCED, à fl. 142. Apesar do salário de contribuição obtido com base na Folha de Pagamento, na competência 07/00, ser superior ao aferido com base na Nota Fiscal, o débito foi retificado e não extinto, pois a GPS apresentada se refere somente a parte do segurado (R\$ 605,04), sendo, portanto, o valor inferior ao obtido por aferição (R\$ 765,66).

6. Ao Serviço de Análise de Defesa e Recursos para prosseguimento.

#### JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA

8. O Lançamento foi julgado PROCEDENTE EM PARTE pela Decisão-Notificação 17.401.4/0549/2003, de 23/06/2003, homologada em 08/07/2003, vide fls. 153/160 do e-processo, devidamente notificada à PETROBRÁS em 29/08/2003, vide fl. 165 do e-processo, e à SCART ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA., através de AR, em 26/08/2003, vide fl. 161 do e-processo.

#### DO RECURSO

9. A PETROBRÁS apresentou Recurso ao CRPS em 30/09/2003, fls. 167/172 do e-processo, comprovando o depósito recursal à fl. 173 do e-processo. Juntamente com suas razões recursais, apresentou os documentos que compuseram o Anexo I.

9.1. Embora tenha sido informado, à fl. 175 do e-processo, que a empresa SCART ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA. não apresentou recurso, conforme se verificou posteriormente, às fls. 199/200 do e-processo, com juntada de documentos às fls. 201/291 do e-processo (antigas fls. 01/93), foi postado, em 09/09/2003, recurso parcial da SCART, com reconhecimento e manifestação de intenção de fazer o parcelamento do valor principal que a empresa entendeu devido, de R\$15.309,45.

## DA SEGUNDA DILIGÊNCIA FISCAL

10. Conforme consta à fl. 177 do e-processo, os autos foram remetidos para apreciação dos documentos que compuseram o Anexo I pelos Auditores Fiscais, nos seguintes termos:

Auditora-Fiscal:

Refere-se o processo a crédito tributário lançado pela fiscalização, com base na responsabilidade solidária da notificada decorrente da execução de serviços por empresa contratada, relativo a construção civil, nos termos do art. 30, inc. VI, da Lei 8.212/91, relativamente ao período 07/2000 a 03/2001, com redação vigente à época dos fatos geradores.

A empresa apresentou Recurso, de fls. 162/166, em 30/09/2003, e mediante termo aditivo, de 03/09/2003, faz juntada de elementos constituindo o Anexo I, em que requer a revisão e o cancelamento da notificação em referência.

Ante o exposto, sugiro remessa dos autos à junta notificante para que aprecie o Recurso da empresa, em cotejo com os demais documentos já apresentados, a fim de verificar se há retificação a ser efetuada.

10.1. Em resposta, à fl. 179 do e-processo, em 13/11/2003, informou a

NFLD N \* 35.496.338-4

1. Atendendo a solicitação do Serviço de Análise de Defesa e Recursos, fl. 170, analisamos os documentos juntados ao processo no Anexo I e concluímos pela ratificação do despacho exarado em 24/03/2003, fl. 143, permanecendo assim as alterações já realizadas e logo o FORCED, fl. 142.

2. Verificamos que a maioria dos documentos eram cópias dos que já haviam sido analisados, não sendo anexada mais nenhuma GPS vinculada à matrícula CEI 37.590.02152/70 que pudesse vir a alterar, o débito.

3. Apresentaram documentos, como guias de recolhimento, relativos aos anos de 1997 e 1998, não fazendo parte das competências do débito, logo não foram levados em consideração.

4. Persiste a não apresentação de documentos relativos à 02/01 e 03/01.

5. Não apresentaram os documentos exigidos na legislação previdenciária que comprovam que a prestadora de serviço possuía escrituração contábil na época da execução do contrato.

6. A CE 31 para prosseguimento.

## DAS CONTRA-RAZÕES

11. Foram formuladas contra-razões, vide fls. 183/185 do e-processo, informando, dentre outros, que os documentos juntados pela PETROBRÁS às fls. 255/287 do e-processo já haviam sido examinados e considerados para a elaboração da DN 17.401.4/0549/2003. As contra-razões foram encaminhadas ao CRPS em 11/12/2003, vide fl. 185 do e-processo.

## DA ANULAÇÃO DA DECISÃO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA

12. A Segunda Câmara do CRPS, através do Acórdão 0517, de 26/04/2004, fls. 187/191 do e-processo, decidiu anular, por maioria, a decisão de Primeira Instância, determinando que o INSS deveria apresentar elementos, com base na contabilidade do

contribuinte, que justificassem o procedimento adotado e evidenciassem que a obrigação principal está inadimplida.

12.1. Inconformada com a Decisão, considerando que não houve vício insanável que acarretasse a nulidade da DN, a ex-Secretaria da Receita Previdenciária - SRP interpôs Pedido de Revisão do Acórdão, fls. 192/196 do e-processo.

13. As empresas foram devidamente comunicadas do Acórdão do CRPS, assim como do pedido de Revisão, fls. 197 e 308 do e-processo, sendo-lhes concedido prazo para manifestação, o que acarretou o pronunciamento da PETROBRÁS, fls. 302/305 do e-processo; enquanto a SCART ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA. não se manifestou, como informado à fl. 309 do e-processo.

14. O Pedido de Revisão NÃO FOI CONHECIDO pela 2ª CaJ/CRPS, conforme Acórdão 0108, de 21/02/2005, fls. 312/315 do e-processo, sob a alegação de que o pedido não se enquadrava nas hipóteses do artigo 60 e incisos da Portaria MPS nº 88/2004, do que foi dada ciência às interessadas às fls. 472/473 do e-processo, em 22/06/2005 (PETROBRÁS) e 27/06/2005 (SCART ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.).

14.1. Na fl. 320 do e-processo foi juntada a petição da Petrobrás, apresentada em 15/04/2004, na qual a mesma solicita o cancelamento da notificação e a juntada da documentação anexa (documentos de fls. 321/466 do e-processo).

#### DO REINÍCIO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

15. De forma a cumprir o Acórdão 0517/2004 do CRPS, foram baixados os autos em diligência (fl. 474 do e-processo), cujo resultado foi apresentado à fl. 500 do e-processo, como segue:

Considerando-se o despacho à fl. 307, do comando exarado do Acórdão CRPS 2ª CaJ nº 0000517/2004, de 26/04/2004, fls. 177 a 180, e do Acórdão CRPS 2ª CaJ nº 0000108/2005, de 21/02/2005, fls. 297 a 300, informa-se que:

1 - 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, conforme cópia anexada à fl. 329.

2 - Pesquisa efetuada no SISTEMA DE COBRANÇA- MF/RFB - CCOR – CONTA CORRENTE DE ESTABELECIMENTO - indica que a empresa prestadora não vem efetuando recolhimento das contribuições sociais desde 10/2004, fl. 330.

3 - Procedeu-se, também, a pesquisa no SISTEMA DE COBRANÇA - MF / RFB - verificando-se que a empresa não aderiu ao parcelamento especial da Lei nº 9964/2000 - REFIS - nem ao parcelamento especial da Lei nº 10684/2003 - PAES, conforme cópias de telas anexadas às fls. 331 e 332.

4 - Assim sendo, encaminha-se o presente à Chefe da Equipe Fiscal para prosseguimento.

16. Foram encaminhadas cópias do resultado da Diligência, recebidas pela PETROBRÁS em 07/12/2010 (vide fls. 505 e 507 do e-processo), e pela SCART ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA. em 24/03/2012 e Edital publicado em 10/08/2011 (vide fls. 506 e 510 do e-processo), reabrindo-se a ambas as empresas o prazo de 30 dias para defesa.

17. A Petrobrás ingressou com a petição de fls. 847/848, na qual afirma que a documentação juntada ao processo demonstra a improcedência do lançamento, já que a contratada recolheu corretamente as contribuições previdenciárias devidas. Como foi

informado que a contratada não teve a sua contabilidade examinada em ação fiscal, deve a mesma ser fiscalizada. Acompanham a petição: comprovante de inscrição no CNPJ (fl. 849); atas de assembleias (fls. 850/875); extratos de atas (fl. 876/877); procuração, substabelecimentos e documentos de identificação (fls. 878/888).

É o Relatório.

A DRJ/RJO julgou a impugnação parcialmente procedente por meio do Acórdão nº 12-083.678 (fls. 895 a 905), nos termos da ementa abaixo:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/07/2000 a 31/03/2001

SOLIDARIEDADE ENTRE TOMADOR E PRESTADOR DOS SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL

A responsabilidade solidária não comporta benefício de ordem, podendo ser exigido o total do crédito constituído da empresa contratante, sem que haja apuração prévia no prestador de serviços de construção civil – art. 30, VI da Lei 8.212/1991, c/c artigo 124, parágrafo único, do Código Tributário Nacional – Enunciado 30 do CRPS.

Impugnação Procedente em Parte. Crédito Tributário Mantido em Parte

A PETROBRÁS foi cientificada da decisão exarada em 11/10/2016 (fl. 909) e apresentou Recurso Voluntário em 03/11/2016 (fls. 914 a 929). A SCART ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA. foi cientificada por edital em 1º/11/16 (fl. 912) e não apresentou recurso.

Nas razões do Voluntário, a PETROBRÁS sustenta: a) falta de análise da documentação juntada aos autos; b) nulidade decorrente do descumprimento da Decisão do CRPS quanto à anulação da DN; c) necessidade de realização de diligência fiscal suplementar para apurar o crédito que decorre da responsabilidade solidária; d) arbitramento indevido da base de cálculo.

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. Da Análise da documentação juntada aos autos**

A recorrente requer a reforma da decisão recorrida para que sejam analisados os documentos anexados em 15/04/2004 às fls. 320 a 466.

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.

## **2. Do Julgamento que anulou a DN e aplicação do Enunciado 30 do CRPS**

Conforme relatado, após a interposição de recurso voluntário em face da Decisão-Notificação (DN) nº 17.401.4/0549/2003, o Serviço de Contencioso Administrativo da Delegacia da Receita Previdenciária Centro/RJ baixou, em **10/11/2003**, este processo em diligência para que a autoridade lançadora se pronunciasse acerca de documentos aduzidos aos autos pela recorrente (fl. 177).

Em resposta informou que (fl. 179):

1. Atendendo a solicitação do Serviço de Análise de Defesa e Recursos, fl. 170, analisamos os documentos juntados ao processo no Anexo I e concluímos pela ratificação do despacho exarado em 24/03/2003, fl. 143, permanecendo assim as alterações já realizadas e logo o FORCED, fl. 142.
2. Verificamos que a maioria dos documentos eram cópias dos que já haviam sido analisados, não sendo anexado mais nenhuma GPS vinculada à matrícula CEI 37.590.02152/70 que pudesse vir a alterar, o débito.
3. Apresentaram documentos, como guias de recolhimento, relativos aos anos de 1997 e 1998, não fazendo parte das competências do débito, logo não foram levados em consideração.
4. Persiste a não apresentação de documentos relativos à 02/01 e 03/01.
5. Não apresentaram os documentos exigidos na legislação previdenciária que comprovam que a prestadora de serviço possuía escrituração contábil na época da execução do contrato.
6. A CE 31 para prosseguimento.

A Segunda Câmara do CRPS, através do Acórdão nº 0517, de 26/04/2004 (fls. 187/191) decidiu anular, por maioria, a decisão de Primeira Instância e determinou que o INSS deveria apresentar elementos, com base na contabilidade do contribuinte, que justificassem o procedimento adotado e evidenciassem que a obrigação principal está inadimplida.

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 nº 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.

Na sequência, o pedido de revisão apresentado pela Secretaria da Receita Previdenciária - SRP (fls. 192/196) não foi conhecido (fls. 312/315) e a Petrobrás apresentou manifestação (fls. 320) solicitando o cancelamento da notificação e a juntada da documentação anexa (documentos de fls. 321/466).

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.

Em cumprimento ao Acórdão que anulou a Decisão-Notificação n.º 17.401.4/0549/2004, os autos foram baixados e 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. 500).

A Petrobrás apresentou a impugnação de fls. 847 e 848, argumentando que a documentação juntada ao processo demonstra a improcedência do lançamento, já que a contratada recolheu corretamente as contribuições previdenciárias devidas. Como foi informado que a contratada não teve a sua contabilidade examinada em ação fiscal, deve a mesma ser fiscalizada. Acompanhou a petição: comprovante de inscrição no CNPJ (fl. 849); atas de assembleias (fls. 850/875); extratos de atas (fl. 876/877); procuração, substabelecimentos e documentos de identificação (fls. 878/888).

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 12-083.678 (fls. 895 a 905), julgou procedente em parte a impugnação apresentada e retificou o valor do débito quanto às competências 07/2000 a 11/2000.

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 nº 30 do CRPS, conforme determinação **literal** do art. 2º, parágrafo único, XIII, da Lei nº 9.784/99:

Art. 2º 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:

[...] XIII - 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 exercer a sua defesa plena, fato que não ocorreu na lavratura do presente lançamento.

Desse modo, ressaia 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 nº 70.235/72.

E quanto à alteração dos critérios jurídicos adotados pela administração tributária ao exarar o Enunciado nº 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.

### **3. Da apuração do crédito decorrente da solidariedade**

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 nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 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 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)

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 traír ao pólo passivo da obrigação um responsável solidário, o que se faz somente se as condições de tal atribuição de responsabilidade estiverem claramente alinhadas as 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 constitua 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 nº 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 nº 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.

#### **4. 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 nº 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 constate 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. 31 a 34), a recorrente deixou de apresentar FOPAGS, GPS e GFIP vinculadas. Confira-se:

11 - A empresa contratante deixou de apresentar os seguintes documentos: 1 – FOPAGS, GPS, GFIP VINCULADAS.

12 - Os dados para o presente levantamento foram obtidos pela análise dos seguintes elementos: 1 – CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E ANEXO; 2 - FOPAGS, GPS E GFIP NÃO VINCULADAS AO CONTRATO, QUE NÃO FORAM CONSIDERADAS; 3 - BOLETINS DE MEDIÇÃO.

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 nº 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 nº 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 contém 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.º 165, de 11 de julho de 1997, itens 31, 31.1 e 31.1.1, respectivamente; na Instrução Normativa n.º 18, de 11 de maio de 2000, art. 54, 55 e 56.

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 nº 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.

### **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 recorrida e do crédito a que se refere**

A Recorrente questiona, basicamente, a falta de fiscalização da contratada e pede o cancelamento da autuação e, alternativamente, a realização de diligência.

Por seu turno, 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”.

E aduz, ainda, 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 nº 30 do Conselho de Recursos da Previdência Social (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) nº 17.401.4/0549/2003, para que uma nova decisão fosse exarada. Lembrando que o recurso voluntário, ora em julgamento, foi interposto contra essa nova decisão.

Da mesma forma, 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 previa fiscalização do prestador. No máximo, se havia, era um entendimento diferente, adotado por algum Conselheiro ou Turma do CRPS, como, de fato, ocorreu no julgamento realizado em 26/4/04 e que anulou a primeira decisão. Cabendo destacar que sequer tal decisão foi proferida por unanimidade.

Aliás, o Enunciado nº 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 nº 8.212, de 24/7/91, e o art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25/10/66, 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 nº 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, § 1º, 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, apenas a contratante 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**

Segundo a Relatora a solidariedade se dirige à cobrança do crédito, e não à sua constituição, motivo pelo qual entende ter ocorrido erro na construção do lançamento quanto à sujeição passiva e conclui pela sua nulidade, uma vez que o lançamento foi realizado em face da contratante e não da contratada.

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. 31 a 34, 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 35.496.338-4, fl. 3, em face da contratante, com ciência à contratada 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 fl. 148, após exame dos documentos carreados aos autos (fls. 44 a 141), foi procedida à retificação do lançamento, com redução das contribuições lançadas de R\$ 47.225,90 para R\$ 29.294,8, conforme Discriminativo Analítico do Débito Retificado (DADR) de fls. 149 a 151.

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

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     |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 47.225,90        | 14.167,78 | 14.245,50 | 75.639,18 |
| Valor consolidado por extenso:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                  |           |           |           |
| SETENTA E CINCO MIL SEISCENTOS E TRINTA E NOVE REAIS E DEZITO 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. 9, que acompanha a NFLD, traz a seguinte informação (orientação):

**1.- Regularização do Débito**

O contribuinte deverá: pagar, parcelar o débito nas hipóteses autorizadas por Lei ou apresentar defesa, no prazo de quinze dias (vide item 2), sob pena de imediata cobrança judicial.

Para emissão de guia de pagamento, apresentação de defesa ou parcelamento o contribuinte deverá dirigir-se ao endereço 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”<sup>1</sup>.

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

- 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 (Scart Engenharia e Construções 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.

---

<sup>1</sup> 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.

## **Conclusão**

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

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira