



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



**Processo nº** 18471.001861/2008-90  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-007.950 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 3 de dezembro de 2019  
**Recorrente** PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS E OUTRA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/2001 a 30/11/2001

RECURSO VOLUNTÁRIO. INTEMPESTIVIDADE.

É intempestivo o recurso voluntário interposto após o decurso de trinta dias da ciência da decisão de primeira instância.

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

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

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

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

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

Com a recusa ou apresentação deficiente de documentos a fiscalização 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 unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário da prestadora dos serviços (EMPAV CONSTRUTORA EIRELI - EPP), por intempestividade, e, quanto ao recurso voluntário da tomadora dos serviços (PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS), (i) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à alegação de decadência, sendo vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Junior, Renata Toratti Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), e, (ii) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto à aferição indireta. 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 n.º 12-87.260 (fls. 490 a 502), que julgou a impugnação improcedente.

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

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 29 a 32), a presente notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD - DEBCAD n.º 35.605.952-9, refere-se a valores apurados por responsabilidade solidária decorrente de serviços prestados pela Empav Construtora LTDA., CNPJ: 13.455.712/0001-47, conforme contrato(s) n.º: 117.2.074.01-9 à Sociedade PETROBRÁS - Petróleo Brasileiro SA.

2. O débito compõe-se de contribuição dos segurados empregados, calculada pela alíquota mínima à época de ocorrência do fato gerador, contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social; contribuição para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho - SAT -até 06/1997, 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, a partir de 07/1997.

3. O crédito lançado pela fiscalização, contra a sociedade empresária identificada e a responsável solidária, consolidado em 05/09/2003, referente às competências 07/2001 a 11/2001, encontra-se detalhado a seguir:

3.1. A sociedade empresária Petrobrás contratou com a construtora Empav Construtora Ltda., CNPJ 13.455.712/0001-47, conforme contrato(s) n.º: 117.2.074.01-9, a execução dos serviços de conservação e recuperação de estradas, acessos e áreas operacionais nos campos de produção de MG, AG, TQ, MGO, C, CX e adjacências. Os serviços incluem a roçagem de vegetação rala, desmatamento mecanizado, escavação mecanizada, transporte mecanizado, espalhamento mecanizado, compactação mecanizada de aterro e outros.

3.2. Regularmente intimada a Contratante não comprovou o cumprimento das obrigações da empresa contratada para com a Seguridade Social, ou seja, não houve a devida comprovação, através de guias de recolhimento específicas para o serviço contratado, nem a apresentação de folhas de pagamentos específicas dos segurados empregados alocados no serviço;

3.3. A empresa contratante deixou de apresentar os seguintes documentos: Folhas de pagamento e guias de recolhimento específicas;

3.4. Os parâmetros adotados para aferição do salário de contribuição foram os estabelecidos em ato administrativo do Instituto Nacional do Seguro Social por força do preconizado no art. 33 da Lei nº 8212/91;

3.5. Os dados para o levantamento foram obtidos pela análise dos seguintes elementos: Contrato, Boletins de Medição, Notas Fiscais e Guias de Recolhimento para 08/01; 09/01 e 10/01.

3.6. Os parâmetro adotados para aferição do salário de contribuição foram estabelecidos por ato administrativo do INSS, por força do preconizado no art. 33 da Lei nº 8.212/91. A regra estabelecida no art. 53 da Instrução Normativa no 18, de 11 de maio de 2000, é a adoção de um percentual mínimo de 40% como remuneração, apurado sobre os valores de serviços contidos nas notas fiscais. Quando a nota fiscal do serviço contiver mão-de- obra e material, cujos valores tenham sido estabelecidos contratualmente, a remuneração corresponderá , no mínimo, a 40% do valor dos serviços discriminados.

3.7. No caso em pauta, em que os elementos examinados evidenciaram a utilização de meios mecânicos, diferente dos constantes dos incisos I a V da Instrução Normativa citada acima, foi considerado, atendendo ao determinado no §1o do mesmo artigo, que a remuneração corresponde à aplicação do percentual de 14% do valor bruto constante dos elementos examinados.

#### Da Impugnação

4. A Petrobrás tomou ciência pessoalmente da lavratura do auto de infração em 29/09/2003, conforme fls.03 do e-processo, interpondo impugnação em 10/10/2002 (fls. 49 a 54), alegando, em síntese, que:

4.1. A impugnação é tempestiva;

4.2. A ocorrência da decadência do direito de lançar o crédito;

4.3. A Autoridade Autuante parte da presunção do não recolhimento das Contribuições Previdenciárias por parte da Contratada;

4.4. 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;

4.5. Refuta a base de cálculo utilizada na apuração do crédito, pois equivocadamente o Auditor-Fiscal considerou o valor das notas fiscais como a base de cálculo da contribuição, quando deveria fazê-lo somente sobre o montante dos salários;

4.6. O valor dos materiais empregados em uma construção de grande porte é bem superior ao valor referente à mão-de-obra não chegando ao percentual consignado;

4.7. Não é cabível o arbitramento, posto que a base de cálculo presumida foi criada por mera normatização interna do INSS, sem previsão legal;

4.8. A autoridade administrativa não pode exigir o tributo simplesmente porque alega não ter o contribuinte originário cumprido a sua obrigação. É preciso aferi-la, demonstrar sua existência contra todos os devedores e quantificá-la;

4.9. Não pode o Órgão Autuante transferir, indevidamente, o seu poder fiscalizador ao particular;

4.10. Requer o cancelamento do auto de infração lavrado. 4.11. Protesta pela juntada posterior de provas.

5. Foi feito aditamento à defesa da empresa contratante Petrobrás através da petição de fls. 59, com juntada dos documentos (fls. 59/120, dentre estes, Boletins de Medição, Relatórios dos Serviços Realizados, memorandos internos e contratos celebrados entre a Petrobrás e o consórcio de empresas contratados).

6. A empresa prestadora Empav Construtora Ltda. - CNPJ 13.455.712/0001-47, foi cientificada da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD em 22/10/2003, por meio dos correios, conforme cópia de aviso de recebimento – AR de fls. 46 apresentou impugnação, em 17/11/2003, fls. 60 a 61, alegando, em síntese, ter discriminado nas notas fiscais relativas ao serviço prestado, os valores referentes a materiais aplicados, equipamentos e mão de obra, sendo esta correspondente ao percentual de 10% conforme permitido pela legislação em se tratando de pavimentação asfáltica.

Da Decisão Notificação n.º 17.401.4/0248/2004 (fls. 64 a 74)

7. Da análise da impugnação apresentada, e das provas produzidas, concluiu que os valores originalmente apurados deveriam ser mantidos, julgando procedente o crédito fiscal lançado.

Dos Recursos Voluntários

8. A Petrobrás apresentou Recurso Voluntário reafirmando as teses apresentadas na impugnação (fls. 82 a 86).

9. A empresa prestadora de serviços Empav Construtora Ltda. - CNPJ 13.455.712/0001-47, foi cientificada da Decisão Notificação n.º 17.401.4/0248/2004, por meio de edital publicado no Jornal do Comércio de 22/06/2004, conforme fls. 79. No entanto, de acordo com o despacho do Serviço de Orientação e Gerenciamento de Recuperação de Créditos, em 02/08/2004, fls. 90, não interpôs impugnação.

Das Contra-Razões do MPS (fls. 92 a 95)

10. A Delegacia de Receita Previdenciária apresenta suas contra-razões, alegando, em síntese, que os elementos apresentados já foram suficientemente analisados, e que o lançamento foi lavrado em conformidade com a legislação vigente, não restando nada mais a atacar na Decisão Notificação n.º 17.401.4/0248/2004.

Do Acórdão n.º 1.987/2004, da 2ª CaJ do CRPS (fls. 97 a 101)

11. Acórdão n.º 1.987, de 23/11/2004, da 2ª CaJ do CRPS decide pela anulação da Decisão Notificação n.º 17.401.4/0248/2004, informando que faz-se necessária a constatação da existência do crédito previdenciário junto ao prestador de serviço. Somente diante da não apresentação ou apresentação deficiente pelo prestador de 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.

Do Pedido de Revisão de Acórdão (fls. 103 a 107)

12. A Delegacia de Receita Previdenciária apresenta Pedido de Revisão de Acórdão reiterando a incorrência de vício insanável e que o entendimento do CRPS estaria conflitante com a legislação previdenciária.

Das Contra-Razões da Petrobrás (fls. 109 a 112)

13. A Petrobrás se manifesta apresentando suas contra-razões, pedindo, em síntese, o não conhecimento do pedido de revisão do acórdão impetrado pelo INSS e protestando pelo cumprimento da decisão exarada no Acórdão n.º 1.987, de 23/11/2004, da 2ª CaJ do CRPS.

Do novo Acórdão n.º 1.043/2005, da 2ª CaJ do CRPS (fls. 119 a 121)

14. Novo Acórdão CRPS 2ª CaJ n.º 1.043, de 09/08/2005 foi lavrado decidindo pelo não conhecimento do pedido de revisão.

Do Reinício do Contencioso Administrativo

15. Em face da manutenção da decisão da 2ª CaJ do CRPS, expressa no Acórdão n.º 1.043, de 09/08/2005, os autos foram devolvidos ao Serviço de Fiscalização para cumprimento das diligências determinadas pelo CRPS.

16. A Delegacia de Fiscalização da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro - DEFIS RJ - informa, em 17 de janeiro de 2008 (fls. 154), 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.

17. Constatou ainda que a Contratada não aderiu ao parcelamento especial da Lei n.º 9.964/2000 - REFIS, nem ao parcelamento especial da Lei n.º 10.684/2003 - PAES.

18. Os contribuintes PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRAS e EMPAV CONSTRUTORA LTDA. foram cientificados do Resultado de Diligência (fl. 154), conforme intimações de fls. 158 e 159, e não apresentaram impugnação.

É o Relatório.

A DRJ/RJO julgou improcedente a impugnação original apresentada por meio do Acórdão n.º 12-87.460 (fls. 490 a 502), nos termos da ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2001 a 30/11/2001

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.

LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. VALIDADE.

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.

PRODUÇÃO DE PROVAS. MOMENTO ADEQUADO.

O momento adequado para a produção de provas é na apresentação da Impugnação, ficando precluído o direito de o contribuinte fazê-lo, exceto nas hipóteses excepcionadas na legislação.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

A PETROBRÁS foi cientificada da decisão exarada em 04/05/2017 (fl. 507) e apresentou Recurso Voluntário em 02/06/2017 (fls. 512 a 528). A EMPAV CONSTRUTORA EIRELI - EPP foi cientificada em 12/05/2017 (fl. 509) e apresentou Recurso Voluntário em 14/06/2017 (fls. 582 a 595).

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

**I – DO RECURSO VOLUNTÁRIO DA EMPAV CONSTRUTORA EIRELI**

**- EPP**

A EMPAV CONSTRUTORA EIRELI - EPP foi cientificada dos termos da decisão da DRJ no dia 12/05/2017, conforme AR de fl. 509 referente à Intimação n.º 607/2017 (fl. 504).

RJ - RIO DE JANEIRO - DEMAC		AR <i>LEALDO</i> 101
DESTINATÁRIO DO OBJETO / DESTINATÁRIA		
CONTR.:	EMPAV CONSTRUTORA EIRELI - EPP	
END.:	DT INDUSTRIAL DE CALÇADOS S/Nº QD 9 LOTE 9 GALPÃO 'A'	
BAIRRO:	SIMÕES FILHO - BAHIA/BA	
CNPJ:	13.455.712/0001-47	
CEP:	43.700-971	
PROC.:	18471.001861/2008-90	
REF.:	T.L. N.º 608/2017	
NOME DO RECEBEDOR / NOMÉLICO DO RECEBEDOR <i>Roberto Augusto</i>		Nº DO DOCUMENTO DE NOTIFICAÇÃO RECEBER / Nº DO EMPREGADO / Nº DE C.A. (RUBR) <i>0002170</i>
ENDEREÇO PARA DEVOLUÇÃO DO VOUCHER / ADRESSE DE RETOUR DANS LE MOIS		CIRCULO DE SIMÕES FILHO 12 MAI 2017 ECTERNA

Tendo sido intimada no dia 12/05/2017 (uma sexta-feira), tem-se que o prazo de 30 (trinta) dias para interposição do recurso voluntário começou em 15/05/2017 (segunda-feira) e se encerrou no dia 13/06/2017 (terça-feira).

Ocorre que, conforme se infere do carimbo apostado na peça recursal (fl. 583), tem-se que este foi apresentado no dia 14/06/2017.



O recurso voluntário em análise é, portanto, intempestivo por extrapolar o prazo legal de trinta dias contados da ciência da decisão de primeira instância (arts. 5º e 33 do Decreto n.º 70.235/72).

Isso posto, voto por não conhecer do recurso voluntário.

## **II – DO RECURSO VOLUNTÁRIO DA PETROBRÁS**

### **Da admissibilidade**

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

### **Das alegações recursais**

Nas razões do Voluntário, a PETROBRÁS sustenta: a) que não há solidariedade sem a constituição prévia do crédito contra o devedor principal; b) adoção de base de cálculo inadequada; c) a ocorrência da decadência.

#### **1. Da decadência**

Por meio do Acórdão n.º 1987/2004, de 23/11/2004 (fls. 97 a 101), a 2ª Câmara de Julgamento do CRPS anulou a Decisão-Notificação n.º 17.401.4/0248/2004 (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.

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, ao anular a DN, concluiu **que o INSS deveria apresentar elementos, com base na contabilidade do prestador de serviços, para justificar o procedimento adotado e evidenciar o inadimplemento da obrigação tributária principal, ainda que parcialmente.**

Seguindo no contencioso, o pedido de revisão feito pelo INSS (fls. 103 a 107) não foi conhecido (fls. 119 a 121) 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, de 29/08/2005 (fls. 123 a 125), 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.

A PETROBRÁS foi cientificada em 02/09/2005 (fl. 126).

No entanto, como **resultado da diligência** restou consignado que “**Efetuuou-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 em consulta ao Sistema de Arrecadação verificou-se que a empresa não efetua recolhimentos desde 06/2005 e não aderiu ao REFIS, nem ao PAES (fl. 154).

A PETROBRÁS tomou ciência do resultado da diligência em 15/06/2012 (fl. 160), não sendo apresentadas 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 12-87.460 (fls. 490 a 502), julgou improcedentes a impugnação original apresentada e o crédito tributário foi mantido sob o fundamento de 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, XIII, 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:

[...] 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.

Além do mais, **no presente caso, não ocorreu novo lançamento**.

O lançamento original estava eivado de vício material, aquele existente quando há erro no conteúdo do lançamento, que é a norma individual e concreta, na qual figura “o fato jurídico tributário” no antecedente, e no conseqüente a “relação jurídica tributária” (composta pelos sujeitos e pelo objeto, o *quantum* a título de tributo devido).

Como regra geral, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é aquele definido no inciso I, do art. 173 do CTN, nos seguintes termos:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Entretanto, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o dos presentes autos, havendo pagamento antecipado por parte do sujeito passivo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, que assim dispõe:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...] § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Nos autos, não há informação de que houve antecipação do tributo, assim, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2002, sendo certo que até o momento não houve novo lançamento apto a substituir o anterior.

Resta, portanto, configurada a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário, em face da consumação da decadência.

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, resai 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, além de restar configurada a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário em face da consumação da decadência

## **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 *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 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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.

A Auditoria mencionou que deixaram de ser apresentadas as folhas e pagamento e as guias de recolhimento específicas para as notas fiscais de prestação de serviço emitidas pela executora do contrato, fato que impediu que se verifica-se a regularidade dos recolhimentos relativos à mencionada obra.

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.º 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 as alegações recursais quanto a aferição indireta e arbitramento da base de cálculo, voto por não acolher a tese da recorrente.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por não conhecer do recurso voluntário da prestadora dos serviços (EMPAV CONSTRUTORA EIRELI - EPP), por intempestividade, e por dar provimento parcial ao recurso voluntário da tomadora dos serviços (PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS), 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”.

Quanto à decadência, depreende a Relatora que um novo lançamento estaria atingido pela decadência, mas que não teve novo lançamento no reinício do contencioso.

A Recorrente, por seu turno, alega que a fiscalização não poderia ter procedido como fez, autuando-a por um suposto débito sem antes verificar se realmente este estava pendente de pagamento por parte da empresa contratada.

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 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 18471.001861/2008-90.

Também é importante destacar que em nenhum momento o lançamento fiscal foi anulado, mas apenas a DECISÃO-NOTIFICAÇÃO (DN) nº 17.401.4/0248/2004, 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 9/11/04 e que anulou a citada DN. 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.

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 apresentou manifestação.

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 ser “descabido exigir da tomadora o valor do tributo que deveria ter sido exigido da prestadora”, uma vez que, em seu entendimento, “a solidariedade pressupõe prévia da dívida ou da obrigação”, motivo pelo qual entende que o lançamento deva ser cancelado.

A Relatora, por sua vez, ao concordar com a tese defensiva, deduz 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.

Vejam, agora, o que dispõe o art. 220 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 6/5/99, em sua redação vigente ao tempo dos fatos:

Art. 220. O proprietário, o incorporador definido na Lei n.º 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. 29 a 32, não foi comprovado, em relação às competências de 07/2001 a 11/2001, 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) n.º 35.605.952-9, fl. 3, em face da contratante, com ciência à contratada (fls. 44 a 46) e com abertura de prazo para que ambas apresentassem defesa, o que de fato ocorreu, uma vez que a duas apresentaram impugnação ao lançamento

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
	103.401,86	31.020,55	38.833,23	173.255,64
Valor consolidado por extenso: CENTO E SETENTA E TRES MIL DUZENTOS E CINQUENTA E CINCO REAIS E SESENTA E QUATRO 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 1999, 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 impugnação deverão ser observadas as instruções anexas, devendo o contribuinte dirigir-se ao endereço abaixo relacionado.

Endereço 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.- 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:

<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.

- 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 (Empav Construtora 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