



**Processo nº** 18471.001496/2008-13  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2401-007.361 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 16 de janeiro de 2020  
**Recorrente** PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

#### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/05/2001 a 31/12/2001

INCONSTITUCIONALIDADE. DECLARAÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF n° 2).

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/05/2001 a 31/12/2001

ENUNCIADO N.º 30 DO CRPS. APLICABILIDADE

O entendimento do Enunciado n.º 30 do CRPS pode ser aplicado nos julgamento de processos administrativos fiscais realizados após a sua edição, independentemente dos fatos geradores se referirem a período anterior a esse momento.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. BENEFÍCIO DE ORDEM. INEXISTÊNCIA. ENUNCIADO N.º 30 DO CRPS.

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.

#### **AFERIÇÃO INDIRETA**

Com a recusa ou apresentação deficiente de documentos a fiscalização promoverá o lançamento de ofício por arbitramento, inscrevendo as importâncias que reputar devidas, conforme respaldo no art. 33, §3º, da Lei 8.212, de 1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Solicitou fazer declaração de voto o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Thiago Duca Amoni (suplente convocado), Rayd Santana Ferreira e Miriam Denise Xavier. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Matheus Soares Leite.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 1757/1754) interposto pela empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S.A.- PETROBRAS em face de decisão da 14<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (e-fls. 1542/1551) que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte impugnação contra Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD DEBCAD nº 35.463.991-9 (e-fls. 03/17), no valor total de R\$ 842.680,40, consolidado em 01/09/2002, referente a contribuições do segurados e da empresa, inclusive para o financiamento de benefícios em razão da incapacidade laborativa (SAT), apuradas mediante aferição indireta e com base no instituto da responsabilidade solidária em face de PETRÓLEO BRASILEIRO S.A.- PETROBRAS, decorrente de construção civil executada pelo CONSÓRCIO MPE/GLOBAL, composto por MPE MONTAGENS E PROJETOS ESPECIAIS S/A e GLOBAL PARTICIPAÇÕES LTDA, em cumprimento ao contrato nº 220.2.011.01-4, de acordo com o art. 30, VI, da Lei 8.212, de 1991, nas competências 05/2001 a 12/2001. A NFLD foi cientificada à PETROBRÁS (e-fls. 03) e às empresas integrantes do CONSÓRCIO MPE/GLOBAL (e-fls. 48/50 e 1035/1037).

Do Relatório Fiscal (e-fls. 31/34), consta que o objeto do contrato consistia em “IMPLANTAÇÃO DA UM 86, NOVA TORRE DE RESFRIAMENTO DE ÁGUA DA RLAM, CONSTITUINDO OS SERVIÇOS DE PLANEJAMENTO, PROJETO, CONSTRUÇÃO, MONTAGEM E OBRAS GERAIS DE CONSTRUÇÃO CIVIL, e que a fiscalizada não comprovou o cumprimento das obrigações do consórcio contratado 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 referida obra.

A PETROBRÁS apresentou impugnação (e-fls. 39/42), em síntese, alegando:

(a) Tempestividade.

(b) Solidariedade. 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. (...) o INSS sequer sabe se a contribuição foi paga pela contratada (...) Para evitar arbítrios como esse é que, **inobstante a solidariedade**, a Autarquia deve lançar a contribuição também contra os devedores originários, o que não o fez.

(c) Base de cálculo.

(d) Pedido. Diante do exposto, onde restou demonstrado que não há como prosperar o entendimento contido na NFLD em referência, e em juízo de retratação, que essa Autarquia reveja sua decisão, e, no caso da mesma ser mantida, no mérito, requer a extinção de todo o crédito tributário contra a ora Impugnante, cancelando, desta forma, o lançamento tributário.

A MPE MONTAGENS E PROJETOS ESPECIAIS S/A, enquanto empresa líder do CONSÓRCIO MPE/GLOBAL, apresentou impugnação (e-fls. 53/54), em síntese, alegando:

(a) Tempestividade.

(b) Solidariedade e Pagamento.

A GLOBAL PARTICIPAÇÕES LTDA enquanto empresa componente do CONSÓRCIO MPE/GLOBAL, apresentou impugnação (e-fls. 523/524), em síntese, alegando:

(a) Solidariedade e Pagamento.

Diante dos documentos apresentados com as impugnações, a fiscalização manifestou-se pela manutenção parcial do lançamento (e-fls. 1034):

NFLD N° 35.463.991-9

1. Em atendimento, informamos que após análise dos documentos anexados, concluimos pela alteração parcial do débito.
2. A empresa apresentou GPS's vinculadas à obra (CEI 3917001013/77) trazendo no campo Razão Social o nome do Consórcio MPE/Global As Folhas de Pagamento são específicas do Consórcio, possuindo nexo com as GPS's e com as GFIP.'s apresentadas. As Notas Fiscais que foram consideradas na aferição do débito também foram anexadas janto com os respectivos BM's. O débito não foi inteiramente extinto, pois a empresa não apresentou a Declaração de Contabilidade necessária, já que os salários de contribuição das Folhas de Pagamento são inferiores aos aferidos com base nas Notas Fiscais. Foi emitido e anexado o FORCED de retificação do débito.
3. A única competência que não sofreu nenhuma alteração foi a de 05/01, pois não foi apresentada a GPS's específica.
4. As GPS's anexadas, às fls. 702 a 706, 791, 792 e 848, não foram aceitas por não se encontrarem vinculadas á obra, isto é, a matrícula CEI.
5. Ao Serviço de Análise de Defesa e Recursos para prosseguimento.

O Lançamento foi julgado PROCEDENTE EM PARTE pela Decisão-Notificação 17.401.4/0319/2003, de 08/04/2003, homologada em 05/05/2003 (e-fls. 1039/1047).

A PETROBRÁS apresentou recurso voluntário (e-fls. 1054/1059) e o INSS contrarrazões (e-fls. 1066/1069). MPE MONTAGENS E PROJETOS ESPECIAIS S/A e GLOBAL PARTICIPAÇÕES LTD não apresentaram recurso, conforme despacho de e-fls. 1062.

A 2<sup>a</sup> CaJ do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS converteu o julgamento em diligência (e-fls. 1071/1075). As empresas integrantes do CONSÓRCIO MPE/GLOBAL foram cientificadas da Decisão e intimadas a demonstrar a regularidade da contabilidade, mediante apresentação de balanço extraído de livro diário devidamente

formalizado (e-fls. 1076/1081). Em cumprimento, MPE MONTAGENS E PROJETOS ESPECIAIS S/A apresentou petição e documentos de e-fls. 1082/1109, mas a GLOBAL PARTICIPAÇÕES LTD nada apresentou, conforme atesta despacho de e-fls. 1112/1113).

**A Decisão-Notificação foi anulada** por ACÓRDÃO da 2<sup>a</sup> CaJ do CRPS (e-fls. 1114/1126) pela necessidade de se verificar a existência de elementos, com base na contabilidade do contribuinte, a justificar o procedimento adotado, pois somente a 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.

O Pedido de Revisão (e-fls. 1127/1131) NÃO FOI CONHECIDO pela 2<sup>a</sup> CaJ/CRPS, conforme Acórdão (e-fls. 1177/1180).

Nos termos do Despacho de e-fls. 1182/1183, houve reinicio do contencioso de modo a ser cumprida a diligência determinada pela 2<sup>a</sup> CaJ/CRPS. Como resultado da diligência, foi emitida a Informação Fiscal de e-fls. 1229/1230, a seguir transcrita:

Considerando-se o despacho à fl. 1145, o comando exarado do Acórdão CRPS T CaJ nº 0001630/2004, de 24/08/2004, p. 10S3 a 1095, e do Acórdão CRPS CaJnº 0000695/2005, de 27/05/2005, fls. 1134 a 1137, informa-se que:

1 – O lançamento foi efetuado por responsabilidade solidária na execução de obra de construção civil pelo consórcio MPE- GLOBAL (CNPJ: 04.469.073/0001-88), conforme constante do item do Relatório Fiscal, fl 29.

2 - Durante a realização das diversas diligências solicitadas pelo então SERVIÇO DE ANALISE DE DEFESAS E RECURSOS da GERÊNCIA EXECUTIVA DO RIO DE JANEIRO - CENTRO - DIITSÃO DE ARRECADAÇÃO - INSS, foram anexados documentos que elidiram parcialmente a responsabilidade solidária da empresa tomadora. Entretanto, embora notificada para tal, a empresa GLOBAL PARTICIPAÇÕES LIDA (CNPJ: 32.668.055/0001-60) deixou de apresentar prova de que mantinha escrituração contábil

3 - Efetuou-se pesquisa nos sistemas informatizados da SRFB, sendo analisadas as informações disponíveis relativas às empresas consorciadas, ao próprio consórcio, assim como para a matricula CEI 39170010137-7, relativa à obra executada e verificou-se que não houve ação fiscal com exame da contabilidade englobando o período referente ao lançamento em pauta, conforme cópia(sfanexaâa(s) à(s) fl(s). 1168 a 1172.

4 - Por outro lado, consulta ao SISTEMA DE ARRECADAÇÃO MF/RFB demonstra que embora não tenha ocorrido qualquer recolhimento para o consórcio (CNPJ: 04.469.073/0001-88), houve recolhimento para a matricula CEI a partir da competência 06/2001, conforme copias às fls. 1173 a 1175.

5 - Procedeu-se, também, a pesquisa no SISTEMA DE COBRANÇA - MF/RFB - verificando-se:

5.1 - A MPE aderiu ao parcelamento especial da Lei n. 9964/2000 - REFIS -sendo EXCLUÍDA A PEDIDO do mesmo. Aderiu ao parcelamento especial da Lei n.º 10684/2003 -PAES - não efetuando recolhimento desde 08/2006,mas aderiu ao parcelamento especial da MP 303/06, para o qual vem efetuando os recolhimentos, conforme cópias de telas anexadas às fls. 1176a 1179;

5.2 - A GLOBAL não aderiu ao parcelamento especial da Lei n.º 9964/2000 -REFIS, mas aderiu ao parcelamento especial da Lei n.º 10684/2003 - PAES, não efetuando recolhimento desde 09/2006, conforme cópias às fls. 1180 a 1182;

5.3 - Não há registro de adesão do consórcio MPE-GLOBAL ao parcelamento especial da Lei n.º 9964/2000 - REFIS, nem ao pá/velamento especial da Lei n.º 10634/2003 - PAES, conforme cópias às fls. 1183 e 1184.

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

Desse resultado, foram cientificadas PETROBRÁS (e-fls. 1245 e 1247) e CONSÓRCIO MPE/GLOBAL (e-fls. 1246, 1248 e 1536), tendo a MPE MONTAGENS E PROJETOS ESPECIAIS S/A extraído cópia do processo (e-fls. 1264/1257).

A PETROBRÁS solicitou devolução do depósito recursal, tendo havido inclusive decisão em Mandado de Segurança em tal sentido, tendo sido emitida ordem bancária (e-fls. 1265/1535).

Não houve manifestação em relação ao resultado da diligência, conforme atesta despacho de e-fls. 1539.

A seguir, transcrevo do Acórdão da 14<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (e-fls. 1542/1551):

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

25. Tal entendimento foi internamente alterado. Desde a Portaria MPS/SRP/DEFIS nº 02, de 05 de fevereiro de 2007 - Anexo n.º 8.4.3, o auditor deve analisar as informações disponíveis relativas a todos os devedores solidários, visando à verificação da regularidade da obrigação tributária a ser exigida, de forma a evitar o lançamento de crédito já extinto ou que já esteja sendo discutido ou cobrado judicial ou administrativamente.

26. Com base em pesquisas nos sistemas informatizados da ex-SRP, sendo analisadas as informações disponíveis relativas à empresa prestadora, em cumprimento aos Acórdãos 1630/2004 e 695/2005, da 2<sup>a</sup> Cai/CRPS, e consoante o acima exposto, mormente a diligência de fls. 1032/1034 do e-processo, que já havia informado os documentos suficientes para elidir parte da responsabilidade solidária da tomadora de serviços, e a diligência de fls. 1229/1230 do e-processo, conclui que a Auditoria Fiscal se manifestou pela procedência parcial do lançamento por solidariedade, nos exatos valores constantes no DADR -Discriminativo Analítico do Débito Retificado (fls. 1046/1047 do e-processo), que informou a DN nº 17.401.4/0319/2003, de fls. 1039/1045 do e-processo.

26.1. Observo que, em nenhum momento, quaisquer das interessadas alegou ter incluído em parcelamento os valores referentes à obra em questão; sendo que a diligência fiscal destacou não haver recolhimento para o consórcio CNPJ: 04.469.073/0001-88 e que os recolhimentos para a matrícula CEI 3917001013/77 só começaram a partir da competência 06/2001, já havendo sido tais recolhimentos considerados, como se constata no DADR de fls. 1046/1047 do e-processo.

Conclusão

27. Pelas razões expostas, VOTO por NEGAR EM PARTE PROVIMENTO À IMPUGNAÇÃO, MANTENDO EM PARTE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO NOS EXATOS VALORES DO D ADR - Discriminativo Analítico do Débito Retificado (fls. 1046/1047 do e-processo), QUE INFORMOU A DN nº 17.401.4/0319/2003, de fls. 1039/1045 do e-processo, a saber: valor principal remanescente de R\$386.470,10, como já consta no sistema SICOB, sobre o qual incidirão os acréscimos de lei.

Intimados do Acórdão de Impugnação, a PETROBRÁS em 12/09/2016 (e-fls. 1554) e o CONSÓRCIO MPE/GLOBAL em 28/09/2016 (e-fls. 1623), apenas a PETROBRÁS interpôs em 06/10/2016 (e-fls. 1556) recurso voluntário (e-fls. 1557/1574), alegando, em síntese:

- (a) Tempestividade. Diante da ciência do Acórdão em 12/09/2016, o recurso voluntário é tempestivo.
- (b) Nulidade. Enunciado 30 do CRPS. A 2<sup>a</sup>CaJ do CRPS anulou a Decisão-Notificação para que o INSS apresentasse elementos, com base na contabilidade do contribuinte, a justificar o procedimento adotado e evidenciar o inadimplemento da obrigação principal. Por força do Enunciado 30 do CRPS, a DRJ proferiu decisão desconsiderando o racional do julgado anterior que determinava que a fiscalização deveria ser feita no contribuinte principal e não só na tomadora do serviço. O princípio da estabilidade das relações jurídicas impede a desconstituição injustificada da decisão do CRPS, não podendo ser afastada em face da edição de um novo Enunciado (Lei nº 9.784, de 1999, art. 2º, XIII). A DRJ manteve a autuação sem a diligência na contabilidade das empresas contribuintes, conforme determinara o CRPS.
- (c) Solidariedade e pagamento. Para a responsabilidade solidária ter cabimento, antes é preciso constituir regularmente o crédito tributário em face do contribuinte de direito e apenas em caso de inadimplemento a cobrança pode ser direcionada ao solidário, mas nunca o lançamento. Em outras palavras, há solidariedade passiva se inicia somente no momento em que houver dívida exigível (Código Civil, art. 275). A solidariedade afasta o benefício de ordem tão somente após a constituição do crédito tributário, momento em que se pode falar em dívida exigível. No presente caso, sequer houve a constituição definitiva. Os comprovantes de regularidade fiscal da empresa contratada estão nos autos. Não obstante ser inexigível a emissão de guias específicas, a apresentação sem a indicação não permite ao fisco pressupor existência de débito, pois mesmo o recolhimento inespecífico extingue o crédito.
- (d) Illegalidade da aferição indireta. O lançamento se fundamentou no art. 30, VI, e não no art. 31, ambos da Lei nº 8.212, de 1991. Para o período em que o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, previa solidariedade, a jurisprudência do STJ considera que o Fisco não pode autuar o devedor solidário sem verificar se as contribuições foram recolhidas pelo devedor principal. Como a redação do art. 10, VI, é semelhante à redação do art. 31 antes da alteração da Lei nº 9.711, de 1998, o mesmo raciocínio deve ser aplicado.

- (e) Base de cálculo. O Fisco considerou o total das notas fiscais, ao invés de se ater ao montante pago a título de salários, sendo que o serviço de construção civil envolve materiais e maquinários. Nos termos do art. 195, I, da Constituição, a base de cálculo se consubstancia nos rendimentos do trabalho pagos ou creditados, sendo, por conseguinte, descabido lançamento com base presumida.
- (f) Diligências suplementares. Documentação constante dos autos foi desconsiderada pela ausência de vinculação ao contrato. Pela quantidade de documentos e por não ter sido apontado qualquer débito no “sistema informatizado”, é forçoso reconhecer que a contratada cumpriu todas as obrigações tributárias. Além disso, a fiscalização se absteve de cumprir o determinado pelo CRPS, deixando de promover diligência diretamente na contabilidade da empresa contratada. Por isso, requer a realização de diligência pericial (Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 16, IV).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Apenas a PETROBRÁS apresentou recurso voluntário, tendo sido intimada do Acórdão de Impugnação em 12/09/2016 (e-fls. 1554), sendo, por conseguinte, tempestivo o recurso (e-fls. 1557/1574) interposto em 06/10/2016 (e-fls. 1556). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Nulidade. Enunciado 30 do CRPS. O Acórdão da 2<sup>a</sup> CaJ do CRPS de e-fls. 1114/1126 anulou a DN e determinou diligência para que o INSS justificasse o procedimento (lançamento em face do solidário e do contribuinte, com aferição indireta da base de cálculo sem apuração prévia no contribuinte) mediante verificação da contabilidade do contribuinte.

Portanto, o Acórdão de Recurso Voluntário concluiu pela existência de vício insanável na DN, a justificar sua anulação. A NFLD não foi anulada, tendo a 2<sup>a</sup>CaJ do CRPS se limitado a determinar diligência na esfera do contencioso administrativo de primeira instância instalado pelas impugnações com o fito de ser produzida prova a demonstrar o cabimento do lançamento tal como empreendido.

Contudo, a norma jurídica individual posta no Acórdão da 2<sup>a</sup> CaJ do CRPS determina apenas a anulação da DN (e-fls. 1126), tendo o voto do relator especificado que diligência seria necessária ao prosseguimento do processo.

Uma vez anulada a DN, a 2<sup>a</sup> CaJ do CRPS, como o processo administrativo fiscal passou a ser conduzido pela autoridade julgadora de primeira instância, esta emitiu o despacho de “reinício do contencioso” acolhendo a determinação da diligência referida pelo relator do Acórdão da 2<sup>a</sup> CaJ do CRPS.

O comando veiculado no dispositivo do Acórdão da 2<sup>a</sup> CaJ do CRPS de se anular a DN foi observado e a Receita Federal realizou diligência informando que as empresas do Consórcio MPE-GLOBAL já haviam sido instadas nos autos a provar a manutenção de escrituração contábil (e-fls. 1076/1081), não o tendo comprovado a GLOBAL PARTICIPAÇÕES LTDA, opinando a fiscalização pela elisão parcial da responsabilidade solidária (e-fls. 1229/1230).

Note-se que os fundamentos jurídicos do Acórdão de Recurso Voluntário não transitam em julgado, competindo à autoridade julgadora de primeira instância apreciar se a diligência nos moldes realizados possibilitam ou não o julgamento e, possibilitando, efetuar o julgamento da lide.

O Acórdão de Recurso Voluntário que anula a decisão de primeira instância não tem o poder de criar norma jurídica individual condicional acerca da apreciação do resultado da diligência a ser empreendida pela autoridade julgadora de primeira instância, ou seja, acerca dos desdobramentos da diligência empreendida na apreciação da lide, sob pena de supressão de instância e de indevida ingerência na atividade jurisdicional administrativa do julgador de primeira instância.

Os litigantes foram intimados (e-fls. 1245/1249) a se manifestar do resultado da diligência e poderiam ter apresentado a prova documental contábil a demonstrar a insubsistência do lançamento, tendo inclusive a empresa líder do consórcio extraído cópia integral do processo (e-fls. 1257), mas responsável solidária e contribuinte não se manifestaram (e-fls. 1539).

Portanto, o exercício do amplo direito de defesa e do contraditório foram observados no presente processo administrativo fiscal, tendo sido assegurado tanto à responsável solidária quanto à contribuinte a oportunidade de apresentar alegações e provas, inclusive contábeis.

Ao prolatar sua decisão, a autoridade julgadora de primeira instância se deu por satisfeita com o resultado da diligência e adentrou ao exame de mérito alinhando-se ao entendimento veiculado no Enunciado 30 do CRPS.

Ao agir assim, o julgador de primeira instância não aplicou retroativamente uma norma material de direito tributário e nem uma nova interpretação de norma administrativa, mas simplesmente deu ao processo não definitivamente julgado a solução que considerava pertinente em face da legislação tributária de regência.

A invocação de um Enunciado ou a filiação a um entendimento jurisprudencial cristalizado em Enunciado, ainda que o Enunciado não seja citado, é perfeitamente possível e mesmo que o Enunciado seja editado posteriormente à ocorrência dos fatos geradores. Nesse sentido, temos a seguinte ementa:

*Acórdão nº 2402-005.546, de 18 de janeiro de 2017.*

#### ENUNCIADO N.º 30 DO CRPS. APLICABILIDADE

O entendimento do Enunciado n.º 30 do CRPS pode ser aplicado nos julgamento de processos administrativos fiscais realizados após a sua edição, independentemente dos fatos geradores se referirem a período anterior a esse momento.

Logo, não há ofensa ao art. 2º, XIII, da Lei nº 9.784, de 1999, ou aos princípios da segurança jurídica, da estabilidade das relações jurídicas, da proteção da confiança legítima, da ampla defesa ou da vedação de comportamento contraditório. Pelo contrário, os princípios em questão restaram valorizados pelo Acórdão de Impugnação ao se alinhar ao entendimento jurisprudencial cristalizado no Enunciado nº 30 do CRPS. Rejeita-se a preliminar.

**Solidariedade, Aferição Indireta e Pagamento.** Nas razões recursais, sustenta-se o não cabimento do lançamento em face do responsável solidário sem prévia fiscalização e constituição do crédito junto ao contribuinte. Em julgamentos anteriores, ainda que referentes ao art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação da Lei nº 9.528, de 1997, o presente colegiado aplicou de forma unânime a inteligência veiculada no Enunciado nº 30 do CRPS, como ilustra a seguinte ementa:

*Acórdão nº 2401-005.324, de 07/03/2018, Relator Rayd Santana Ferreira.*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAISPREVTDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/1998 a 31/12/1998

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. BENEFÍCIO DE ORDEM. INEXISTÊNCIA. ENUNCIADO N° 30 DO CRPS.

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.

CONTRIBUIÇÕES PREVTDENCIÁRIAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO CONTRATANTE.

O contratante de qualquer serviço executado mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes da Lei de Custo da Seguridade Social, em relação aos serviços prestados, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem. Art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.032/95.

RESPONSABILIDADE SOLIDARIA. ELISÃO. INOCORRÊNCIA.

A responsabilidade solidária do contratante com o executor de serviços prestados mediante cessão de mão de obra somente será elidida se for comprovado pelo executor o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal o fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura.

Para os efeitos da elisão da solidariedade em tela, o cedente da mão de obra deve elaborar folhas de pagamento e guia de recolhimento distintas para cada empresa tomadora de serviço, devendo esta exigir do executor, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento.

#### **AFERIÇÃO INDIRETA**

Com a recusa ou apresentação deficiente de documentos a fiscalização promoverá o lançamento de ofício por arbitramento, inscrevendo as importâncias que reputar devidas, conforme respaldo no art. 33, §3º da Lei 8.212/91, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Adotou-se o entendimento de que, ao não exigir a documentação comprobatória do adimplemento das contribuições devidas pelo contratado, o contratante se sujeita, *ex lege*, automaticamente, à solidariedade pelo adimplemento das contribuições previdenciárias relativas aos serviços contratados, sendo cabível a aferição indireta pela não apresentação da

documentação pertinente à contratada e ao contratante a demonstrar a elisão da responsabilidade solidária.

O entendimento em questão se aplica ao presente julgamento, pois o art. 30, VI, da Lei nº 8.212, de 1991, na redação da Lei nº 9.528, de 1997, ao prever a responsabilidade solidária não somente atribuiu ao contratante o papel de garante do pagamento em caso de inadimplência tributária pelo construtor, mas também lhe imputou responsabilidade pela fiscalização do cumprimento da obrigação, inclusive autorizando a retenção para garantir a satisfação durante a execução do contrato.

Destarte, cabível a aplicação do Enunciado 30 do CRPS, devendo prevalecer que, 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.

Não há violação do art. 142 do CTN, eis que é razoável se concluir pela existência do inadimplemento por parte do contribuinte na medida em que se demonstrou não ter sido a responsável solidária capaz de comprovar o adimplemento pela apresentação da documentação pertinente ao contribuinte e por não ter havido fiscalização na contribuinte com exame de contabilidade a englobar o período referente ao lançamento.

Além disso, no caso concreto, o lançamento de ofício se operou não apenas em face da responsável solidária, mas também em face do contribuinte consórcio MPE-GLOBAL, a restar débito constituído contra o contribuinte e sendo facultada a este a demonstração da inexistência de inadimplemento no âmbito do processo administrativo fiscal.

Diante dessa circunstância, o lançamento se conforma à jurisprudência do STJ, como revela a seguinte Decisão Monocrática do Relator no RECURSO ESPECIAL Nº 1.428.040 – RJ, proferida em 12 de setembro de 2019:

#### DECISÃO

Trata-se de recurso especial fundado no CPG73, manejado por Ipiranga Produtos de Petróleo S.A., com base no art. 105. m, a e c, da CF. contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 2º Região, assim ementado (fls. 2.3562.357):

*TRIBUTÁRIO. ANULAÇÃO DE DEBCAD'S. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ART. 30, 11 DA LEI N° 8.212/91. RESPONSABILIDADE SOLIDARIA DO DONO DA OBRA. LANÇAMENTO CONJUNTAMENTE AO CONTRIBUINTE. APURAÇÃO POR ARBITRAMENTO, DIANTE DA AUSÊNCIA DE ELEMENTOS. CABIMENTO. ART 148 DO CM. DESISTÊNCIA DA PROVA PERICIAL. PREVALÊNCIA DA PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DO ATO ADMDJISTR4TWO DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.*

*1 - Discute-se se a imputação da responsabilidade solidária ao dono da obra, prevista no art. 31, VI, da Lei nº 8.212/91, exige prévia apuração do não recolhimento das contribuições previdenciárias junto ao construtor (contribuinte).*

*2 - No caso, todos os lançamentos foram lavrados não apenas em desfavor da responsável solidária, como também em face das contribuintes (empresas de engenharia contratadas para execução da obra).*

*3 - A única contribuinte que impugnou o lançamento apresentou documentação que foi, inclusive, levada em consideração pela fiscalização para retificar a primeira autuação realizada.*

*4 - Diante da ausência da defesa pelas demais contribuintes, e não apresentação da documentação pertinente pela responsável solidária, foi realizado o lançamento por arbitramento com relação aos*

*períodos que não houve o recolhimento das contribuições sociais devidas por aquelas, com base no art. 148 do CTN.*

*5 - Assim, apesar de o STJ entender que a responsabilização solidária deva ser precedida de apuração do não recolhimento das contribuições devidas junto aos contratados (aféreção indireta), na hipótese, já houve o lançamento em desfavor dos contribuintes, que deixaram de se defender da autuação ou efetuar o pagamento das contribuições devidas, restando, assim, a exigência do tributo do responsável solidário.*

*6 - Ademais, com a desistência da prova pericial, a parte não se desincumbiu do ônus de comprovar a existência de qualquer equívoco ou excesso nos lançamentos impugnados, devendo prevalecer a presunção de legitimidade dos respectivos atos administrativos de constituição do crédito tributário.*

*7 - Finalmente, por força do reexame necessário, a sentença deve ser reformada apenas para reconhecer a decadência das contribuições anteriores aos cinco anos da notificação da parte do início da ação fiscal, e não da data do lançamento, nos termos do art. 173, parágrafo único, do CTN.*

*8 - Nego provimento ao apelo autoral e dou provimento à remessa necessária.*

Opostos embargos declaratórios, foram rejeitados (fls. 2.376/2.376).

A parte recorrente aponta, além de dissídio jurisprudencial, violação aos arts. 535 do CPC/73; 124, parágrafo único, 125, I, 142, 148 e 173, parágrafo único, do CTN; 30, VI, da Lei 8.212/91; e 9º do Decreto 10.235/72. Sustenta, em resumo, que: (I) a despeito dos embargos de declaração, o Tribunal a quo remanesceu omisso acerca da alegação de não ocorrência de solidariedade na fase de constituição do crédito tributário e obscuro quanto à impossibilidade de se reconhecer a interrupção do prazo decadencial, com base no art. 173, parágrafo único, do CTN, pois esse dispositivo trataria de matéria diversa, qual seja, a antecipação do marco inicial da decadência; (II) apesar de o art. 30, IV, da Lei 8.212/91 prever a solidariedade entre prestador de serviço e contratante, apenas após a investigação da primeira seria possível efetuar o lançamento tributário em face da segunda, pois "a prévia análise da documentação do prestador dos serviços é indispensável à própria validade do lançamento em face do tomador - afinal, apenas se constatada a efetiva existência da dívida é que se abrirá a possibilidade de exigir-la de um ou de outro, nos termos do art. 124, parágrafo único, do CTN" (fl. 2.396); (II) o parágrafo único do art. 173 do CTN não teria o condão de postergar o termo inicial da decadência, pois tal prazo não se interrompe, acrescentando que tal dispositivo "apenas estabelece que, notificado o contribuinte das medidas preparatórias para o lançamento, no exercício em que ocorreu o fato gerador, conta-se desde então o prazo decadencial para a constituição do crédito, cujo termo inicial regular (primeiro dia do exercício seguinte ao que ocorreu o fato gerador) e, portanto, antecipado" (fl. 2.402), e que, tendo a fiscalização se iniciado mais de 5 anos após os fatos geradores, deveria ser reconhecida a decadência referente aos lançamentos anteriores a 19/12/2000, uma vez que a consolidação dos débitos ocorreu em 19/12/2005.

Contrarrazões às fls. 2.523/2.531.

**É O RELATÓRIO. SEGUE A FUNDAMENTAÇÃO.**

(...)

Já no que concerne à responsabilidade da recorrente em relação à contribuição previdenciária como dona da obra, o Tribunal local adotou os seguintes fundamentos para concluir pela configuração da solidariedade (fls. 2.349/2.353):

*Discute-se se a imputação da responsabilidade solidária ao dono da obra, prevista no art. 31, VI, da Lei nº 8.212/91, exige prévia apuração do não recolhimento das contribuições previdenciárias junto ao construtor (contribuinte).*

*No caso, as autuações impugnadas foram lavradas para cobrança das contribuições sociais não recolhidas por empresas de engenharia contratadas pela parte autora (DEBCADs nºs 35.771.349-4, 35.859.941-5, 35.859.947-4, 35.860.144-4 e 35.860.145-2).*

A partir da documentação anexada aos autos, verifico que todos os lançamentos foram lavrados não apenas em desfavor da CHEVRON BRASIL LTDA, na condição de responsável solidária, como também em face das contribuintes (empresas de engenharia), conforme se observa dos Autos de Infração (fls. 45, 62, 80, 96 e 111) e decisões administrativas (fls. 208, 218, 228, 238 e 245).

Das empresas contratadas, a única que impugnou o lançamento foi ABC ENGENHARIA LTDA, cujos documentos apresentados foram, inclusive, levados em consideração pela fiscalização para retificar a primeira autuação realizada (213/214).

As demais contribuintes (CONSTRUTORA PERUZZO LTDA, ENGEMO ENGENHARIA LTDA, SANECON CONSTRUTORA LTDA e TRANSFORMA EGENHARIA LTDA), não se defenderam dos respectivos lançamentos na esfera administrativa, a qual foi exercida, exclusivamente, pela responsável solidária (217/224, 227/235, 237/243 e 244/250).

Assim, apesar de a recente jurisprudência do STJ vir destacando que a responsabilização solidária do contratante deva ser precedida de apuração do não recolhimento das contribuições devidas junto aos contratados (aferição indireta), na hipótese, já houve o lançamento em desfavor dos contribuintes, que deixaram de se defender da autuação ou efetuar o pagamento das contribuições devidas, restando, assim, a exigência do tributo do responsável solidário.

De todo modo, ainda que não tivesse havido a prévia exigência das contribuições devidas das empresas de engenharia contratadas, penso que tal circunstância não afastaria, também, a responsabilidade da dona da obra contratante.

Isso porque, a responsabilidade solidária, assim como a própria substituição tributária, são técnicas de transferência ou co-responsabilidade pelo pagamento dos tributos que visam, essencialmente, facilitar a fiscalização e garantir a própria eficácia da cobrança dos valores devidos.

Em ambas as situações, de modo eficiente e perspicaz, atribui-se, de forma exclusiva ou solidária, a responsabilidade pelo pagamento do tributo a pessoa que não terá o menor interesse de deixar de realizar o prévio desconto, sob pena de ser chamada a arcar com obrigação que não só poderia, mas deveria ter repassado ao contratado,

No caso da responsabilidade solidária, o próprio art. 124, parágrafo único, do CTN, adotando o mesmo regime aplicável as relações civis, exclui de modo expresso o benefício de ordem entre o responsável solidário e o sujeito passivo.

Foi por essa razão que o art. 30, VI, da Lei nº 8.212/91, ao atribuir a responsabilidade solidária do dono da obra, possibilitou que sua responsabilidade fosse elidida quando exigisse do construtor a comprovação do pagamento das contribuições antes da quitação da nota ou fatura do serviço, além de admitir, quando não demonstrado o adimplemento, a retenção do valor devido do preço pago. Vejamos:

"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 , 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:" [destaques não originais]

Portanto, ao prever a responsabilidade solidária do dono da obra, a legislação não lhe atribuiu, apenas, o papel de garantidor do pagamento em caso de inadimplência tributária pelo construtor, mas imputou-lhe responsabilidade pela fiscalização do cumprimento da obrigação, munindo-lhe de mecanismos para exigir sua satisfação durante a execução do contrato, através da retenção.

Esse, aliás, é o principal objetivo da transferência da responsabilidade tributária, não só garantir o pagamento do tributo, mas facilitar a sua fiscalização.

Assim, incumbia ao contratante exigir a apresentação das guias de recolhimento antes da quitação da nota fiscal ou fatura de serviço para certificar-se do cumprimento da obrigação tributária pelo contratado, efetuando a retenção do valor devido sempre que verificasse o não pagamento das contribuições, justamente com intuito de não se ver obrigado a responder por tributo de terceiro.

No caso, apesar da falta de defesa dos contribuintes com relação à maior parte dos lançamentos, o simples fato de as autuações se referirem a períodos intercalados leva à conclusão de que o cumprimento das obrigações tributárias pelas empresas contratadas não era regular, tampouco havia fiscalização efetiva por parte do responsável antes da prévia quitação dos serviços.

Com efeito, de acordo com jurisprudência pacífica do STJ, após a Lei 9.711/98, não se estando diante de contrato de empreitada de mão de obra (em que a responsabilidade é exclusiva do tomador, enquanto obrigado legalmente pela retenção da contribuição previdenciária, nos termos do art. 31 da Lei 8.212/91, alterado pela Lei 9.711/98), aplica-se o art. 30, VI, da Lei 8.212/91, reconhecendo a responsabilidade solidária do dono da obra e da empresa contratada para prestar serviços de construção civil em relação às contribuições previdenciárias. Nessa senda, concluiu-se que o ente previdenciário tem a faculdade de eleger o dono da obra ou a empresa de construção civil como sujeitos passivos de seu crédito tributário.

É o que se extrai do seguinte julgado da Primeira Seção desta Corte uniformizadora (grifos acrescidos):

(...)

*(EREsp 446.955/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/04/2008, DJe 19/05/2008)*

No caso dos autos, à fl. 2.349, a Corte regional enumerou as contribuições previdenciárias devidas, referentes às competências a partir de 01/2000, acrescentando que, "a partir da documentação anexada aos autos, verifico que todos os lançamentos foram lavrados não apenas em desfavor da CHEVRON BRASIL LTDA, na condição de responsável solidária, como também em face das contribuintes (empresas de engenharia), conforme se observa dos Autos de Infração (fls. 45, 62, 80, 96 e 111) e decisões administrativas (fls. 208, 218, 228, 238 e 245)" (fl. 2.349).

Dante desse contexto, tendo a autoridade fazendária a faculdade de escolher quem deve compor o polo passivo da obrigação tributária no caso da responsabilidade solidária e tendo optado por incluir tanto a recorrente quanto as empresas de engenharia, prestadoras de serviço de construção civil como devedoras principais do tributo, não merece reparos o acórdão de origem ao reconhecer a responsabilidade solidária da ora recorrente, na esteira do posicionamento do STJ acima espostado.

Ademais, em relação ao lançamento por arbitramento, ficou explicitado no acórdão alvejado o seguinte (fls. 2.353):

*Quanto ao lançamento por arbitramento, além de se tratar de modalidade prevista no art. 148, do CTN, sua aplicação tem cabimento, justamente, em situações como a presente, quando não foi possível ter acesso a todos os elementos necessários à identificação da adequada base de cálculo, apesar de ter sido solicitada a apresentação da documentação pertinente tanto das contribuintes, como da responsável solidária.*

*Ademais, com a desistência da prova pericial (fls. 2160/2161), a apelante não se desincumbiu do ônus de comprovar a existência de qualquer equívoco ou excesso nos lançamentos impugnados, devendo, portanto, prevalecer a presunção de legitimidade dos respectivos atos administrativos fiscais.*

Analizando o recurso especial, verifica-se que não houve impugnação de fundamento basilar que ampara o acórdão recorrido, qual seja, o de que a recorrente desistiu da prova pericial, abrindo mão de demonstrar o erro no lançamento por arbitramento, encargo que lhe caberia. Portanto, o apelo esbarra no obstáculo da Súmula 283/STF, que assim dispõe: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida se assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.". A respeito do tema: **AgRg no REsp 1.326.913/MG**, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 4/2/2013; **EDcl no AREsp 36.318/PA**, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 9/3/2012.

Por fim, o especial apelo não pode ser conhecido no tocante à alínea c do permissivo constitucional. Isso porque o dissídio jurisprudencial não foi demonstrado na forma exigida pelos arts. 541, parágrafo único, do CPC e 255, § 1º, do RISTJ. Com efeito, a parte recorrente não procedeu ao necessário cotejo analítico entre os julgados, deixando

de evidenciar o ponto em que os acórdãos confrontados, diante da mesma base fática, teriam adotado a alegada solução jurídica diversa.

**ANTE O EXPOSTO**, conheço parcialmente do recurso especial e, na parte conhecida, dou-lhe provimento parcial apenas para restabelecer a sentença em relação à declaração da decadência somente em relação aos lançamentos anteriores a 19/12/2000 (fl. 2.297).

Portanto, efetuado o lançamento de ofício contra todos os devedores do tributo, ou seja, contra o responsável tributário e contra o contribuinte, o lançamento é válido, mesmo sem uma prévia fiscalização para apuração do não recolhimento das contribuições previdenciárias junto ao contribuinte, uma vez que o processo administrativo fiscal possibilita ao contribuinte a demonstração do adimplemento da obrigação, havendo constituição conjunta do crédito tributário em face de contribuinte e responsável, sem benefício de ordem, como ocorre no caso concreto.

O Acórdão de Impugnação já acolheu a insubsistência de parte do lançamento diante da prova apresentada em sede de contencioso administrativo.

Comprovantes de regularidade fiscal do contribuinte não elidem a responsabilidade solidária, sendo exigível apresentação de documentação hábil a gerar convicção da vinculação de folhas de pagamento e guias de recolhimento à obra, com lastro em escrituração contábil.

Logo, diante dos elementos constantes dos autos, não vislumbro a comprovação de pagamento a ensejar a pretendida reforma do Acórdão de Impugnação.

**Base de Cálculo.** A base de cálculo apurada não se confunde com o total das notas fiscais, a fiscalização considerou como mão-de-obra constante da nota apenas 20% do valor bruto, conforme demonstrado no Relatório Fatos Geradores Geral (e-fls. 11) e explicado no Relatório Fiscal (e-fls. 33):

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 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.

O art. 195, I, da Constituição não veda a aferição indireta da base de cálculo, estando tal procedimento respaldado no art. 148 do CTN, no art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, e nas demais normas que o regulamentam invocadas pela fiscalização. Além disso, o presente colegiado é incompetente para declarar constitucionalidade de norma legal (Súmula CARF nº 02).

**Diligência/Perícia Suplementar.** Diante da não formulação de quesitos referentes aos exames desejados para realização de diligência ou de perícia e diante da não indicação do nome, endereço e qualificação profissional de perito, o pedido de diligência ou perícia deve ser tido por não formulado (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, IV, §1º). Acrescente-se ainda que o

pedido de diligência/perícia apresenta-se como manifestamente protelatório, eis que a matéria demanda prova documental e a mesma deveria já ter sido produzida com a impugnação (Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 16, IV, §4º).

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro

## Declaração de Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess

A presente declaração de voto é feita para explicitar as razões pelas quais acompanhei o I. Relator quando afastou a alegação de descumprimento do acórdão proferido pela 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS), que anulou a Decisão-Notificação nº 17.401.4/0319/2003.

Como bem relatado, a 2ª Câmara do CRPS tornou nula a decisão de primeira instância e determinou a adoção de providências para confirmar o inadimplemento das obrigações previdenciárias, com base na escrituração contábil do prestador dos serviços. Tal medida teve como finalidade evitar lançamento em duplicidade em nome do responsável solidário, ou mesmo exigência de contribuições já recolhidas.

Confira-se a ementa do julgado (fls. 1.114/1.126):

PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO – Solidariedade.

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

ANULAR A DECISÃO NOTIFICAÇÃO.

O acórdão do CRPS fixou apenas a diretriz da diligência fiscal para validação do lançamento em nome do tomador dos serviços e não limitou a apreciação do seu resultado pelo

julgador de primeira instância, restringindo-lhe a valoração da prova com base no livre convencimento motivado.

E nem poderia ser diferente, porque tal determinação equivaleria uma indevida ingerência nas atividades de fiscalização, assim como nas decisões do órgão de primeira instância.

Por outro lado, a decisão proferida pelo CRPS contém uma norma jurídica individualizada. O enunciado não contempla apenas o texto direto da parte dispositiva que anulou a Decisão-Notificação nº 17.401.4/0319/2003, mas requer interpretação em conjunto com a fundamentação da própria decisão de segunda instância, como um todo, de modo a extrair os efeitos jurídicos correspondentes.

Cabe respeitar o conteúdo do ato decisório, que estabeleceu uma interpretação sobre determinados fatos, privilegiando, desse modo, a garantia da estabilidade do processo administrativo.

Para legitimar o crédito tributário, segundo o acórdão do CRPS, a fiscalização deveria apresentar elementos adicionais, a partir do exame da contabilidade das empresas contratadas, capazes de justificar o lançamento efetuado por responsabilidade solidária na execução de obra de construção civil pelo Consórcio MPE/Global.

É verdade que não há prova da realização de auditoria fiscal na escrituração contábil das empresas MPE Montagens e Projetos Especiais S/A e Global Participações Ltda, integrantes do Consórcio MPE/Global, responsável pela execução do contrato firmado com a Petróleo Brasileiro S/A – Petrobrás. A fiscalização não identificou qualquer recolhimento em nome do consórcio (fls. 1.229/1.230).

Ocorre que, em relação à Global Participações Ltda, os indícios apontam que a empresa não possuía escrita contábil regular, relativamente ao período dos fatos geradores. Com efeito, ambas as empresas integrantes do consórcio foram intimadas a demonstrar a regularidade da contabilidade, mas a Global Participações Ltda nada apresentou (fls. 1.112/1.113 e 1.229/1.230).

Em que pese as diversas intimações, a Global Participações Ltda manifestou-se uma única vez, quando protocolou impugnação, para tão somente afirmar que toda a documentação comprobatória do cumprimento das obrigações previdenciárias havia sido carreada ao processo administrativo pela Petrobrás S/A e/ou MPE Montagens e Projetos Especiais S/A (fls. 523/524).

No atual estágio do processo, parece-me inapropriado retroceder o andamento processual, anulando-se o acórdão recorrido, sob a justificativa que se deixou de esgotar as possibilidades de exame da escrituração contábil da empresa Global Participações Ltda, por meio de diligências, quando a instrução dos autos evidencia que, já naquela época, a medida não alcançaria o fim pretendido.

Mesmo que a empresa MPE Montagens e Projetos Especiais S/A tenha apresentado prova da manter escrituração contábil, a partir de cópia de seus balanços extraídos do livro diário, a falta de escrita contábil regular pela outra consorciada, Global Participações

Ltda, é condição suficiente para atestar a deficiência da documentação para comprovar a extinção da obrigação previdenciária, o que justifica o arbitramento, por aferição indireta, efetuado pela fiscalização com referência à remuneração dos trabalhadores utilizados nos serviços executados pelo Consórcio MPE/Global.

Nessa linha de raciocínio, não há como prosperar o argumento do recurso voluntário da Petrobrás S/A no sentido de que a decisão da 14<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro, ora recorrida, desconstituiu injustificadamente a decisão do CRPS.

Avaliado o caso concreto, e seus possíveis desdobramentos, não houve desprezo às cautelas recomendadas pelo acórdão da 2<sup>a</sup> Câmara do CRPS, inclusive foi realizada uma ampla consulta aos dados disponíveis nos sistemas informatizados do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), com aproveitamento dos pagamentos identificados com a prestação dos serviços, ainda que não recolhidos em nome do Consórcio MPE/Global (fls. 1.034 e 1.229/1.230).

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess