



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.007911/2007-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-009.666 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de abril de 2021
Recorrente TRIKEM S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1995 a 30/11/1998

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. ART. 31 DA LEI Nº 8.212/91. AUSÊNCIA DE FISCALIZAÇÃO JUNTO AO PRESTADOR DE SERVIÇOS. VÍCIO MATERIAL.

É necessário que a fiscalização constate a existência do crédito junto ao contribuinte (prestador dos serviços). Somente diante da não apresentação ou apresentação deficiente (pelo prestador dos serviços) da documentação apta a comprovar a extinção da obrigação previdenciária, pode arbitrar, junto ao responsável solidário, as contribuições devidas.

O lançamento feito sem a fiscalização junto ao prestador dos serviços está eivado de vício material, 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 consequente a relação jurídica tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 20 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento, reconhecendo a nulidade do lançamento por vício material. Vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Luís Henrique Dias Lima e Denny Medeiros da Silveira, que não reconheceram a nulidade do lançamento. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Gregorio Rechmann Junior, substituído pelo conselheiro Wilderson Botto.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(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, Wilderson Botto, Luís Henrique Dias Lima, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-009.666 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10580.007911/2007-12

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da decisão (fls. 1.217 a 1.228), que julgou parcialmente procedente a impugnação e manteve em parte o crédito constituído por meio da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito DEBCAD 35.079.194-5 (fls. 3), consolidada em 28/01/2000, no valor de R\$ 1.675.355,89, referente às contribuições previdenciárias, parte patronal, parte dos segurados, as devidas pela empresa para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT) e as destinadas a Terceiros (Salário-Educação, INCRA, SENAC, SEST/SENAT e SEBRAE), competências de 05/95 a 11/98.

As contribuições foram apuradas com base no instituto da responsabilidade solidária – contratação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212/91.

Constitui fato gerador a remuneração paga e inclusa nas Notas Fiscais/ faturas correspondente aos serviços prestados mediante cessão de mão de obra, pela empresa JOB REPRESENTAÇÕES E SERVIÇOS LTDA.

Relatório Fiscal às fls. 45 a 48.

A impugnação (fls. 51 a 68) foi julgada parcialmente procedente, com a exclusão das contribuições devidas a Terceiros, nos termos da ementa abaixo:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. SOLIDARIEDADE.

A contratante de serviços mediante cessão de mão-de-obra, responde solidariamente pelas contribuições previdenciárias sobre a remuneração inclusa nas notas Fiscais/faturas de serviços.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE

O contribuinte foi cientificado em 27/05/2002 (fl. 1.242) e apresentou recurso voluntário em 11/06/2002 (fls. 1.246 a 1.264) sustentando: a) em preliminar, nulidade por cerceamento do direito de defesa; b) no mérito, necessidade de responsabilização e prévia fiscalização da empresa prestadora dos serviços em razão da natureza subsidiária da responsabilidade atribuída; c) prova do pagamento e enriquecimento ilícito; d) inexistência de responsabilidade solidária.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

1. Da responsabilidade solidária do art. 31 da Lei nº 8.212/91

Há nos autos questão preliminar suscitada pela recorrente quanto ao cerceamento do direito de defesa.

No entanto, quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta - art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/72.

Passo, então, à análise do mérito.

1.1 Do período anterior à alteração introduzida pela Lei nº 9.528/97

O lançamento realizado por meio da NFLD 35.079.194-5 (fl. 3) tem por objeto as contribuições devidas à Seguridade Social, parte patronal, parte dos segurados, as devidas pela empresa para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT) e as destinadas a Terceiros, **nas competências de 05/95 a 11/98**, em virtude da responsabilidade solidária pela contratação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212/91.

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.

A redação original do art. 31 da Lei nº 8.212/91, vigente até publicação da Medida Provisória nº 1.596-14, de 10/11/97, tratava da responsabilidade solidária do tomador dos serviços nos seguintes termos:

Art. 31. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta lei, em relação aos serviços a ele prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23.

§ 1º Fica ressalvado o direito regressivo do contratante contra o executor e admitida a retenção de importâncias a este devidas para garantia do cumprimento das obrigações desta Lei, na forma estabelecida em regulamento.

A MP 1596-14/97, convertida na Lei nº 9.528, de 10/12/97, alterou o dispositivo **para dispor que não se aplica, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.**

Art. 31. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta Lei, em relação aos serviços prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem. [\(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\).](#)

§ 1º Fica ressalvado o direito regressivo do contratante contra o executor e admitida a retenção de importâncias a este devidas para garantia do cumprimento das obrigações desta Lei, na forma estabelecida em regulamento.

§ 2º Exclusivamente para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com atividades normais da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. ([Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.1997](#)).

Ou seja, apenas para uma parte do débito lançado não se aplica o benefício de ordem (12/97 a 01/99).

1.2 Do período posterior à alteração introduzida pela Lei nº 9.528/97

Posteriormente, a redação do artigo 31 foi alterada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98, com produção de efeitos a partir de 1º/02/99, ou seja, data posterior aos fatos geradores objeto do lançamento e, portanto, inaplicável na hipótese quando determinou a retenção pela tomadora de serviços de 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33. ([Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998](#)).

Não há dúvidas quanto à possibilidade de atribuição de responsabilidade solidária ao tomar de serviços 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 trair ao pólo passivo da obrigação um responsável solidário, o que se faz somente se as condições de tal atribuição de responsabilidade estiverem claramente alinhadas as hipóteses legais.

É certo que o contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra tem vinculação ao fato gerador da respectiva obrigação tributária principal.

Mas, não há que se confundir vinculação e fato gerador em si.

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

O fato do tomador de serviços não fazer prova hábil para a elisão da solidariedade, ao revés do entendimento do Fisco, não pode servir como presunção de existência de crédito tributário em relação ao contribuinte.

A elisão da solidariedade não se trata de dever jurídico do contratante, porém, de faculdade sua, inscrita nos parágrafos 3º e 4º, do art. 31, da Lei nº 8.212/91 (na redação em vigor até 31.01.1999).

Em havendo o direito de elidir a solidariedade, a norma inserta no art. 31 da Lei de Custeio (na redação em vigor até 31.01.1999), incide para definir quem é o sujeito passivo: se apenas o contribuinte (haja vista estar provada a ocorrência de elisão da solidariedade); ou, o contribuinte e o responsável, conjuntamente.

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 *in verbis*:

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, são equivocadas 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.

(Acórdão nº 2201-004.753, Redator do voto vencedor Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, publicado em 08/01/2019)

No caso, não houve ação fiscal com exame da contabilidade englobando o período referente ao lançamento junto à empresa prestadora do serviço.

Ou seja, **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.**

No caso, existem 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.

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.

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.

O lançamento original estava eivado de vício material, que é 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 consequente a “relação jurídica tributária” (composta pelos sujeitos e pelo objeto, o *quantum* a título de tributo devido).

O vício formal, por outro lado, não interfere no litígio propriamente dito, ou seja, não há impedimento à compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas, e o seu refazimento não exige inovação em seu conteúdo material, nem muito menos nos seus próprios fundamentos, nem resta atingida a essência da relação jurídico-tributária, nem a comprovação da ocorrência do fato gerador, nem maculado o dimensionamento de sua base de cálculo.

A falta de individualização dos recolhimentos por empregado não pode, por si-só, ser motivo para a aferição indireta. Ademais, o lançamento com fulcro nos valores das notas fiscais passou a ser admitido somente sob a égide da Lei 9.711/98.

Ou seja, quanto aos Fatos Geradores ocorridos antes da Lei 9.711/1998, aplica-se o art. 31 da Lei 8.212/1991 na sua redação original. Após o dia 1º. 02.1999, adota-se a redação dada pela Lei 9.711/1998.

Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 31 DA LEI 8.212/1991. SOLIDARIEDADE APÓS A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

1. O acórdão recorrido encontra-se em conformidade com a jurisprudência assentada pelo STJ de que, antes do advento da Lei 9.711/1998, não cabia lançamento por aferição indireta das contas do tomador dos serviços.

2. A jurisprudência do STJ reconhece, nos termos do art. 31 da Lei 8.212/1991, com a redação vigente até 1º. 2.1999, "que a responsabilidade do tomador do serviço é solidária quanto às contribuições que deveriam ser recolhidas pelo prestador. Outrossim, reconhece a jurisprudência que a constituição do crédito tributário implica a precedência de fiscalização perante a empresa prestadora - ou, ao menos, a concomitância -, a fim de que se certifique se a empresa cedente recolheu as contribuições devidas" (AgRg no REsp 1.375.330/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/11/2014, DJe 4/12/2014).

3. Recurso Especial não provido.

(REsp 1685066/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/09/2017, DJe 09/10/2017)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 31 DA LEI 8.212/1991. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO TOMADOR DE MÃO-DE-OBRA. PERÍODO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI 9.711/1998. NECESSIDADE DE PRÉVIA FISCALIZAÇÃO DO PRESTADOR DE SERVIÇO, A FIM DE CERTIFICAR A AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A responsabilidade do tomador do serviço pelas Contribuições Previdenciárias é solidária, conforme consignado na redação original do art. 31 da Lei 8.212/1991, não comportando benefício de ordem.

2. Todavia, no período pretérito à edição da Lei 9.711/1998, há necessidade de prévia aferição na contabilidade do prestador dos serviços, cedente de mão-de-obra, para certificar a ausência do reconhecimento da Contribuição Previdenciária, sendo incabível a aferição indireta nas contas do tomador dos serviços antes de tal providência. Precedentes: REsp. 1.518.887/RJ, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 30.6.2015; AgRg no REsp. 1.375.330/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 4.12.2014.

3. Agravo Interno em Recurso Especial da Fazenda Nacional desprovido.

(AgInt nos EDcl no REsp 1141989/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/06/2017, DJe 28/06/2017)

Assim, ocorreu o erro na construção do lançamento, 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.

Conclusão

Diante exposto, voto pelo provimento do recurso voluntário, reconhecendo a nulidade do lançamento por vício material.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira