



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12267.000056/2008-88  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-009.423 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 23 de março de 2021  
**Recorrente** COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/04/1995 a 31/12/1996

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. APURAÇÃO PRÉVIA JUNTO AO PRESTADOR. DESNECESSIDADE. BENEFÍCIO DE ORDEM. INEXISTÊNCIA.

Em se tratando de responsabilidade solidária o Fisco tem a prerrogativa de constituir os créditos no tomador de serviços mesmo que não haja apuração prévia no prestador.

A responsabilidade solidária não comporta benefício de ordem. Não havendo comprovação, por parte do tomador, de que o prestador efetivou os recolhimentos devidos, a autoridade fiscal poderá efetuar o lançamento contra quaisquer dos solidários.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-009.423 - CSRF/2ª Turma  
Processo nº 12267.000056/2008-88

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração de contribuições sociais relativas à parte dos segurados, da empresa e àquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 17/19), o lançamento foi efetuado com base no instituto da responsabilidade solidária, eis que a Contribuinte contratou empresa para prestação de serviços mediante cessão de mão de obra e não apresentou a documentação necessária à elisão dessa responsabilidade.

Em sessão plenária de 09/05/2018, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2202-004.456 (fls. 542/551), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1995 a 31/12/1996

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 31 DA LEI Nº 8.212/1991. PAGAMENTOS VINCULADOS A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Não atestados recolhimentos por parte da prestadora, vinculados especificamente aos serviços prestados à empresa tomadora, prova que essa poderia realizar houvesse observado a legislação, mantém-se a imputação de responsabilidade solidária.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Dilson Jatahy Fonseca Neto (relator), Martin da Silva Gesto e Junia Roberta Gouveia Sampaio, que lhe deram provimento ao recurso.

A contribuinte teve ciência da decisão em 14/02/2019 (fl. 557) e, em 28/02/2019 (fl. 558), apresentou Recurso Especial (fls. 560/568), visando rediscutir as seguintes matérias: **i) Responsabilidade solidária – Necessidade de fiscalização direta na contabilidade da prestadora de serviços; e ii) Ausência de caracterização da cessão de mão de obra.**

Pelos despachos de fls. 627/631 e 646/648, foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial da Contribuinte, admitindo-se a rediscussão da matéria.

Na sequência, transcreve-se as ementas dos acórdãos apresentados como paradigmas, em relação à matéria admitida a rediscussão:

Acórdão 2803-00.552

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1996 a 31/01/1999

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ARBITRAMENTO NO TOMADOR DOS SERVIÇOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE INADIMPLÊNCIA DO PRESTADOR.

Diante da não comprovação de inadimplência do prestador dos serviços de cessão de mão-de-obra anteriormente ao arbitramento fiscal no tomador, bem como, o entendimento sedimentado da jurisprudência do STJ mencionada nos autos, deve o crédito tributário ser desonerado por afrontar o disposto no artigo 37 da Lei nº 8.212/91.

### Acórdão 2803-003.281

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/1998 a 31/01/1999

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA ENTRE PRESTADOR E TOMADOR DE SERVIÇOS. ART. 31 DA LEI N. 8.212/91 (REDAÇÃO ORIGINAL). CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO PRÉVIA DO PRESTADOR DE SERVIÇO. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ.

1. A jurisprudência do STJ reconhece, nos termos do art. 31 da Lei n. 8.212/91, com a redação vigente até 1º.2.1999, a inviabilidade de lançamento por aferição indireta, com base tão somente nas contas do tomador do serviço, pois, para a devida constituição do crédito tributário, faz-se necessário observar se a empresa cedente recolheu ou não as contribuições devidas, o que, de certo modo, implica a precedência de fiscalização perante a empresa prestadora, ou, ao menos, a concomitância. Incidência da Súmula 83/STJ.

2. O entendimento sufragado não afasta a responsabilidade solidária do tomador de serviço, até porque a solidariedade está objetivamente delineada na legislação infraconstitucional. Reprime-se apenas a forma de constituição do crédito tributário perpetrada pela Administração Tributária, que arbitra indevidamente o lançamento sem que se tenha fiscalizado a contabilidade da empresa prestadora dos serviços de mão de obra.

### Razões Recursais da Contribuinte

- No acórdão recorrido restou decidido pela 2ª Turma Ordinária que a verificação na contabilidade da prestadora não era necessária. Nos dois casos paradigmas, proferidos pela 3ª Turma Especial, as decisões foram de que a fiscalização na contabilidade da prestadora é fundamental.
- O presente recurso deve ser provido para que seja determinado à Autoridade Fiscal que proceda à aferição direta junto à prestadora de serviços, verificando a contabilidade, a fim de constatar o pagamento das cotas previdenciárias relacionadas às notas fiscais de prestação de serviço em cobrança no presente processo. Não sendo possível a fiscalização direta em razão de a prestadora de serviços não ser localizada, que seja cancelada a autuação.
- No caso em apreço existe questão relevante que, inclusive, deve tornar dispensável a verificação direta na prestadora. Houve recolhimento de INSS durante todo o período da autuação e tais valores foram completamente ignorados pelo fisco. Ou seja, não houve compensação dos valores recolhidos pela prestadora identificados na busca pelo sistema eletrônico.

- Ao apreciar a questão, a decisão recorrida aduziu que não havia como afirmar que os recolhimentos realizados correspondiam aos serviços prestados para a Recorrente. Todavia, também não há como afirmar que não eram, de tal sorte que é bastante provável que o Fisco receberá em duplicidade pelo mesmo fato gerador.
- Ainda que eventualmente o recolhimento realizado pela prestadora não tenha sido compatível com a massa salarial de todos os empregados dela no período que permanece a autuação, não há como afastar que o pagamento efetuado nesses meses se referia especificamente aos funcionários que estavam na prestação de serviço à Recorrente.
- O fato é que os valores identificados no sistema são superiores aos devidos pelo serviço prestado à Recorrente, podendo perfeitamente os valores recolhidos serem referentes ao serviço prestado. Fossem inferiores, o argumento da decisão recorrida poderia ser válido.
- Os valores identificados devem ser vinculados ao serviço contratado pela Recorrente, assim como devem ser consideradas as guias GRPS apresentados ao processo em junho/1997 que englobam todo o período da autuação.
- É possível concluir que a diferença apontada entre os valores recolhidos e o montante tido como devido com base no total da massa salarial seja referente a outro contrato de prestação de serviços da empresa prestadora que não tem qualquer relação com a requerente ou mesmo relativa aos empregados que trabalhavam internamente na empresa.
- Esta questão evidencia ainda mais a relevância da aferição direta na prestadora.
- A fiscalização direta deve ser realizada face ao previsto na lei e também por conta da decisão da 5ª Turma do Tribunal Regional Federal (TRF) da 2ª Região, que ao julgar o Mandado de Segurança nº 1999.02.01.052788-9 determinou que a Autoridade Fiscal deveria verificar se as prestadoras realizaram o recolhimento das cotas previdenciárias, de modo a evitar o recebimento em duplicidade.
- A verificação apenas no sistema de informática não é suficiente para auferir responsabilidade à Recorrente, devendo ser verificada a contabilidade da prestadora de serviços, de forma a evitar o recebimento em duplicidade pelo fisco. Tal busca não esgota e nem substitui a necessidade de verificação direta na prestadora dos serviços, real contribuinte.
- A prestadora de serviços é responsável pelo pagamento da contribuição, obrigação que só haveria de ser transferida ao tomador, insista-se, quando apurada e certificada a efetiva existência do débito e, ainda assim, quando há cessão de mão de obra e na exata medida em que lhe aproveita nos

termos dos serviços prestados pela contratada, o que não ocorre nestes autos.

- A cobrança que permanece no presente processo é de contribuições previdenciárias relativas ao período entre abril/1995 até dezembro/1996, quando os sistemas eletrônicos não tinham a confiabilidade dos dias atuais. Por isso, não se prestam como prova definitiva de ausência de pagamento.
- Requer que o recurso seja provido, afastada a autuação e cancelada a cobrança, principalmente pelo tipo de serviço contratado e ausência de cessão de mão de obra.
- Na impossibilidade do cancelamento, requer de forma subsidiária, que a decisão recorrida seja anulada com a determinação de que a Autoridade Fiscal proceda à aferição direta junto à prestadora.
- Caso não seja possível a aferição direta na prestadora, por qualquer motivo, que seja cancelada a cobrança pelo Fisco.
- Na inocorrência das solicitações anteriores, requer que o recurso seja provido, a fim de realizar a compensação de valores já satisfeitos pela prestadora e reconhecidos pela Autoridade Fiscal.

### **Contrarrazões da Fazenda Nacional**

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 25/06/2019 (fl. 632) e foram devolvidos na mesma data (fl. 641) com contrarrazões (fls 633/640), em que se apresentam os seguintes argumentos:

- A responsabilidade solidária nasce com o fato gerador da obrigação tributária e independe de prévia constituição do crédito em face do devedor originário. Com a ocorrência do fato gerador, configura-se a obrigação tributária e o credor fica autorizado a proceder ao lançamento das contribuições pertinentes, com a constituição do devido crédito. Este crédito pode ser constituído no nome de qualquer uma das pessoas expressamente designadas na Lei 8212/91, cabendo ao credor escolher de quem irá cobrar a satisfação da obrigação tributária, conforme dispõe o artigo 124, do Código Tributário Nacional.
- A Lei 8212/91 prevê a responsabilidade solidária no artigo 31- cessão de mão-de-obra. Tal matéria também foi tratada pelo Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social, aprovado pelos Decretos 612/92, e Decreto nº 2.173/97. Tais dispositivos, além de estabelecerem a responsabilidade solidária das contribuições previdenciárias também estabelecem a forma de elisão.
- Os procedimentos para apuração dos valores decorrentes de responsabilidade solidária, no caso de não ter sido comprovada a elisão da

mesma perante a Fiscalização, foram estabelecidas pela Ordem de Serviço INSS/DAF n.º 83, de 13 de agosto de 1993, considerando que o crédito ora em análise foi constituído em 01/05/1997. Tal ato é de cumprimento obrigatório pelo Auditor Fiscal, tendo em vista, que nos termos do parágrafo único do artigo 142 do CTN, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

- Quanto às alegações da defendente em sua primeira defesa, reporto-me aos argumentos utilizados pela Seção de Análise em seu despacho de fls. 39/42, que embasou a Decisão-Notificação de fls. 43. Pelas disposições acima, constata-se que o crédito foi apurado nos termos dos atos vigentes à época do lançamento.
- No entanto, a decisão judicial, ação transitada em julgado, proferida nos autos da Apelação em Mandado de Segurança n.º 1999.02.01.052788-9 foi no sentido de anular os processos administrativos a partir dos autos de infração e para que seja verificado se houve ou não pagamento por parte das prestadoras de serviço.
- Em cumprimento à decisão judicial os autos foram encaminhados em diligência. O Auditor Fiscal informa às fls.87/89 do Vol II que não houve fiscalização na empresa prestadora de serviços com cobertura da contabilidade, no período em questão. E que os recolhimentos efetuados não são compatíveis com a massa salarial declarada pela prestadora de serviços em sua RAIS.
- Dessa forma, restou comprovado que os recolhimentos efetuados pela prestadora de serviços foram apenas de parte do efetivamente devido, como ficou demonstrado na planilha elaborada pela fiscalização na Informação Fiscal acima citada. Não tendo havido as devidas contribuições previdenciárias patronais por parte da prestadora de serviços não resta dúvida de que deve ser aplicado o instituto da responsabilidade solidária e cobrado da tomadora de serviços.
- Ressalte-se que as folhas de pagamento apresentadas quando da primeira impugnação, assim como as GRPS, não são específicas para a prestação de serviços em tela. Nas folhas de pagamento apresentadas constam 4 (quatro) empregados e nas GRPS constam 10 (dez). Além disso, foi verificado através das RAIS dos anos de 1995 e 1996 (fls. 85/86 do Vol II) que o número de empregados da prestadora no período era muito superior.
- Cabe ressaltar que não há que se falar em prévia fiscalização de prestadores de serviço. Conforme a Resolução MPS/CRPS n.º 1, de 31 de janeiro de 2007, DOU de 05/02/2007, que edita o Enunciado n.º 30 do Conselho de Recursos da Previdência Social que dispõe 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”.

## Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

## Conhecimento

O Recurso Especial da Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos necessários à sua admissibilidade, portanto dele conheço.

## Mérito

Conforme evidenciado no relatório, a matéria devolvida à apreciação deste Colegiado cinge-se ao seguinte: **Responsabilidade solidária – Necessidade de fiscalização direta na contabilidade da prestadora de serviços.**

Segundo consta da peça recursal, a Turma *a quo* decidiu que a verificação na contabilidade da prestadora não era necessária, ao passo que o colegiado que proferiu os acórdãos paradigmas entendeu que tal procedimento (fiscalização na contabilidade da prestadora) constitui pressuposto de validade do lançamento fiscal.

Considera que o presente recurso deve ser provido para que seja determinado à Autoridade Fiscal que proceda à aferição direta junto à prestadora de serviços, mediante verificação de suas demonstrações contábeis.

Não obstante tais argumentos, a questão restou assim decidida no acórdão questionado:

Voto

(...)

Este processo foi julgado na sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão nº 2202-004.454 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária, de 09 de maio de 2018, proferido no âmbito do processo nº 12267.000076/2008-59, paradigma ao qual o presente processo encontra-se vinculado.

Transcreve-se, a seguir, nos termos regimentais, o inteiro teor dos Votos Vencido e Vencedor, proferidos por mim mesmo, Conselheiro Ronnie Soares Anderson na condição de, respectivamente, Relator *ad hoc* e Redator *ad hoc* da decisão paradigma, diga-se, Acórdão nº 2202-004.454 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária, de 09 de maio de 2018:

(...)

Voto Vencedor

(...)

Pois bem, diversamente do que refere o voto do D. Relator, e cogitado pelo recorrente, o **mandamento judicial**, conforme referido à fl. 170 e à fl. 327, **foi no sentido de que fossem verificados se teriam havido pagamentos das contribuições no período por parte da prestadora de serviços, e não de que nela fosse efetuada fiscalização completa, com exames aprofundados de livros contábeis e providências do gênero.**

E a determinação judicial foi devidamente cumprida pela auditoria fiscal, que expediu a informação de fls. 243 e ss, dentre outras, manifestando-se por haver fortes indícios de que a prestadora de serviços não realizara os recolhimentos em questão, tendo em vista o cotejo entre os dados da RAIS e os valores recolhidos constantes nos sistemas de conta corrente da autarquia previdenciárias.

Também foi frisado em informação fiscal à fl. 167 que não havia como afirmar que os recolhimentos do conta corrente da prestadora correspondia aos serviços prestados ao recorrente.

Note-se que a indigitada empresa não pôde ser objeto de eventual fiscalização até mesmo porque não mais se encontrava no seu domicílio fiscal, quedando sem sucesso as tentativas do Fisco de localizá-la. Assim, a demanda por verificação "in loco" na prestadora restaria improficua, além de inapropriada, considerando que os elementos dos autos são suficientes para a manutenção da exigência.

Noutro giro, cabe destacar que a legislação aplicável prevê que a empresa tomadora "deverá exigir" ou seja, não se trata aqui de uma faculdade da tomadora, mas sim um dever legal "do executor, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento" (§ 4º do art. 31 da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei nº 9.032, de 28/4/1995).

Tal acompanhamento visa justamente a salvaguardar a tomadora, e, em última análise, os interesses previdenciários, face ao possível inadimplemento da prestadora ("executor") frente as suas obrigações tributárias.

Reitere-se que houve o devido cumprimento da decisão judicial, com a expedição de sucessivas informações fiscais (fls. 213/215, fls. 234/237) resultantes de procedimentos para verificação dos recolhimentos, e, ao contrário do que alardeia a peça recursal, não houve comprovação de que os pagamentos constatados se referem ao "serviço contratado pela requerente", e que os valores em litígio estão "já satisfeitos anteriormente pela empresa contratada".

Houvesse o atuado tido a diligência de ter exigido da prestadora as cópias das guias quitadas, e respectiva folha de pagamento, poderia perfeitamente sustentar seus argumentos com o devido respaldo. Contudo, quedou-se inerte, e no contencioso limita-se a imputar o ônus de prova que é seu à fiscalização.

E, em se tratando de responsabilidade solidária, que não comporta benefício de ordem, não havendo, como visto, sido comprovados os recolhimentos das contribuições pelo prestador de serviços quanto às relações específicas examinadas, tem-se resultante a lavratura do lançamento no tomador de serviço.

Por oportuno, há que se rejeitar a menção que a peça recursal faz a reportar-se, "no mais", às "manifestações protocoladas anteriormente", pois as razões de inconformidade tidas como aptas a reformar a decisão combatida devem estar expressas no corpo do recurso voluntário, não se admitindo mera remissão a aduções precedentes.

Cabe afastar também a necessidade de verificação de que os débitos em questão já estariam sendo cobrados junto à prestadora, na ausência de evidência de que teria havido lançamento de ofício decorrente de eventual fiscalização sobre aquela, além de se tratar de matéria estranha aos presentes autos.

E o aproveitamento dos recolhimentos atestados como já efetuados pela prestadora para compensação é medida de todo sem amparo, pois o constatado pela fiscalização é justamente que **não há como se associar tais pagamentos à prestação de serviços ao recorrente, o que, não é demasiado reiterar, poderia esse perfeitamente comprovar, houvesse observado a legislação tributária.** (Grifou-se)

O lançamento foi efetuado pelo fato de a Recorrente haver contratado prestadora de serviços sem, contudo, por ocasião do pagamento, solicitar a documentação hábil a elidir a responsabilidade solidária, qual seja, cópia das guias de recolhimentos quitadas e respectivas folhas de pagamento elaboradas distintamente pelo executor em relação a cada contratante.

No período do lançamento 04/1995 a 12/1996, o art. 31 da Lei nº 8.212/1991 teve as seguintes redações:

**De 25/07/1991 até 28/04/1995**

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 a garantia do cumprimento das obrigações desta lei, na forma estabelecida em regulamento.

§ 2º 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 cujas características impossibilitem a plena identificação dos fatos geradores das contribuições, tais como construção civil, limpeza e conservação, manutenção, vigilância e outros assemelhados especificados no regulamento, independentemente da natureza e da forma de contratação.

**De 29/04/1995 a 20/11/1995**

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 a garantia do cumprimento das obrigações desta lei, na forma estabelecida em regulamento.

§ 2º 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 direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa, tais como construção civil, limpeza e conservação, manutenção, vigilância e outros, independentemente da natureza e da forma de contratação.

§ 3º A responsabilidade solidária de que trata este artigo somente será elidida se for comprovado pelo executor o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura.

§ 4º Para efeito do parágrafo anterior, o cedente da mão-de-obra deverá 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.

**De 21/11/1995 a 29/04/1997**

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 a garantia do cumprimento das obrigações desta lei, na forma estabelecida em regulamento.

§ 2º 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 não relacionados diretamente com as atividades normais da empresa, tais como construção civil, limpeza e conservação, manutenção, vigilância e outros, independentemente da natureza e da forma de contratação.

§ 3º A responsabilidade solidária de que trata este artigo somente será elidida se for comprovado pelo executor o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a

remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura.

§ 4º Para efeito do parágrafo anterior, o cedente da mão-de-obra deverá 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.

Os dispositivos legais reproduzidos acima deixam absolutamente claro que, no interstício abrangido no lançamento, as empresas em geral, no caso de contratação de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão de obra, respondiam solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes da lei previdenciária.

O § 3º do art. 31 testifica que a responsabilidade solidária ali referida somente seria elidida caso ficasse comprovado o recolhimento prévio, pelo executor, das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados mediante cessão de mão de obra quando de sua quitação.

De outro eito, nos termos do art. 121 do CTN, o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, podendo ser o própria Contribuinte ou ainda o responsável, quando, mesmo sem se revestir da condição de contribuinte, sua obrigação decorra expressamente de lei. Vejamos:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

**II- responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.** (Grifou-se)

O art. 124 do CTN, ao tratar das pessoas solidariamente obrigadas, relaciona entre elas as designadas expressamente por lei e estabelece que a solidariedade não comporta benefício de ordem. Confira-se:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

**II – as pessoas expressamente designadas por lei.**

Parágrafo único. **A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.**(Grifou-se)

Resumindo-se, à luz das disposições normativas colacionadas, tem-se que os sujeitos passivos de obrigações tributárias, expressamente designados por lei na condição de responsáveis solidários, não estão sujeitos ao benefício de ordem. Assim, desnecessária qualquer verificação prévia junto aos coobrigados para que o lançamento possa ser efetuado contra o sujeito passivo a quem a lei tenha atribuído a solidariedade pelo crédito previdenciário originado de serviços prestados por cessão de mão de obra.

Aliás, é exatamente nesse sentido o Enunciado nº 30 do Conselho de Recursos da Previdência Social:

**Enunciado nº 30.** 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.

A despeito disso, o § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época dos fatos geradores, estabeleceu a possibilidade de o contratante de serviços se elidir da responsabilidade solidária, desde que exigisse do executor a comprovação do recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando de sua quitação, na forma do § 4º do mesmo artigo.

A apresentação de folhas de pagamento e guias de recolhimento específicas era a forma que a tomadora tinha de se elidir de imediato da responsabilidade solidária por contribuições devidas pelo prestador de serviços, cabendo salientar que no caso de o salário de contribuição correspondente às guias apresentadas ser inferior aos percentuais estabelecidos pelo órgão, a tomadora deveria exigir também a comprovação de que a prestadora possuía contabilidade formalizada.

Convém destacar que ao Sujeito passivo, na condição de responsável solidário, era facultado o afastamento dessa responsabilidade, mediante a exigência de comprovação do recolhimento prévio das contribuições por parte dos executores de serviços. Se não adotou tal providência, é porque optou por permanecer na condição responsável, sujeitando-se ao lançamento das contribuições decorrentes de contratos dessa natureza.

De se ressaltar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais já se manifestou, de forma unânime, nesse mesmos sentido em inúmeras outras situações, conforme se verifica, por exemplo, da ementa do Acórdão 9202-008.072, proferido em julgamento realizado na sessão de 25/07/2019, de relatoria da Ilustre Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, relativo inclusive a essa mesma Contribuinte. Vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1995 a 01/12/1996

CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CESSÃO DE MÃO DE OBRA.

Em se tratando de responsabilidade solidária, o fisco tem a prerrogativa de constituir os créditos em face do tomador de serviços, em relação aos serviços a ele prestados, mesmo que não haja prévia constituição do crédito tributário quanto ao prestador de serviços.

Quanto à decisão judicial mencionada pelo Sujeito Passivo, tem-se que essa foi regularmente observada.

De se esclarecer que o presente lançamento já havia sido julgado em segunda instância administrativa pelo Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS que, nos termos Acórdão 06/05354/1998 (fls. 260/266), negou provimento ao recurso da Contribuinte.

O crédito tributário objeto do presente processo já estava inscrito em Dívida Ativa da União, quando sobreveio a decisão judicial que anulou os processos administrativos a partir das autuações, determinando à Autarquia (INSS) que verificasse se efetivamente houve o aludido pagamento por parte da prestadora de serviços.

Na sequência, o processo retornou à fase anterior à decisão de primeira instância e foram realizadas diligências em que se constatou que não houve fiscalização na empresa prestadora de serviços com cobertura da contabilidade, no período em questão, mas que os recolhimentos efetuados pela prestadora nas competências objeto do presente lançamento não eram compatíveis com a massa salarial declarada pela prestadora de serviços em suas Relações Anuais de Informações Sociais – RAIS (vide Informação Fiscal de fls. 391/393).

Em decisão de primeira instância (fls. 490/502), foram excluídas as contribuições destinadas a Terceiros, por força do exposto no Parecer MPAS/CJ nº 1.1710/1999.

A despeito disso, a Contribuinte insiste na argumentação de que deveria ser realizada ação fiscal na prestadora de serviços e, inclusive, sem qualquer embasamento fático, questiona a credibilidade dos sistemas informatizados do órgão.

Ocorre que a decisão judicial foi observada e equivoca-se a Contribuinte em seu entendimento de que haveria determinação para apuração do crédito diretamente na prestadora. A decisão judicial determinou que fosse verificada a existência de recolhimentos por parte da prestadora, sendo que essa verificação foi efetivamente realizada e constatou-se que esses recolhimentos não foram providenciados.

Por essas razões, entendo que as razões recursais não devem ser acolhidas.

### **Conclusão**

Em virtude de todo o exposto, conheço do Recurso Especial da Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho