



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 12267.000067/2008-68  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-006.020 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de fevereiro de 2019  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. TRABALHO TEMPORÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.  
**Recorrente** COSAN COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/05/1996 a 31/12/1996

CONTRATANTE DE SERVIÇOS DE INFORMÁTICA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. TRABALHO TEMPORÁRIO.

O contratante de serviços de informática não relacionados diretamente à sua atividade-fim executados mediante cessão de mão obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações previdenciárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, negar provimento ao recurso voluntário. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Matheus Soares Leite, substituído pela conselheira Fernanda Melo Leal (Suplente Convocada).

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Fernanda Melo Leal e Sheila Aires Cartaxo Gomes (suplente convocada). Ausente a conselheira Marialva de Castro Calabrich Schlucking.

## Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (DRJ/RJ1), por meio do Acórdão nº 12-28.104, de 19/01/2010, cujo dispositivo considerou procedente em parte a impugnação, mantendo parcialmente o crédito tributário lançado (fls. 90/98):

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS  
PREVIDENCIÁRIAS**

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

**CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO - RESPONSABILIDADE  
SOLIDÁRIA -. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA -  
PRESTADORA DE SERVIÇOS SOFREU FISCALIZAÇÃO  
EM PARTE DO PERÍODO.**

*O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra responde solidariamente com o executor pelas obrigações previdenciárias, em relação aos serviços a ele prestados.*

*Comprovada a ocorrência de fiscalização, com cobertura da contabilidade, na empresa contratada, torna-se incabível o lançamento por solidariedade na empresa contratante, no período abrangido pela fiscalização.*

*Impugnação Procedente em Parte*

O lançamento fiscal deu-se originalmente em nome de Esso Brasileira de Petróleo Ltda, CNPJ nº 33.000.092/0001-69, posteriormente alterada a razão social para Cosan Combustíveis e Lubrificantes S/A.

Extrai-se do Relatório Fiscal que, na origem, o processo administrativo é composto da **Notificação de Lançamento de Débito Fiscal (NFLD) nº 32.707.849-9**, abrangendo as competências de **04/1995 a 12/1996**, relativa à exigência suplementar das contribuições devidas à seguridade social decorrentes da responsabilidade solidária do contratante de serviços prestados mediante cessão de mão de obra, em regime de trabalho temporário (fls. 103/107 e 114/117).

Segundo o agente fiscal, trata-se de lançamento complementar à NFLD nº 32.593.586-6, controlada no Processo nº 12267.000070/2008-81, na qual foi aplicado o percentual de 40% sobre o valor das notas fiscais de serviços, quando o correto é o percentual de 50% para a aferição indireta, estabelecido na legislação tributária. Portanto, o crédito tributário na presente NFLD nº 32.707.849-9 correspondente a diferença apurada de 10% incidente sobre os valores das notas fiscais.

A prestadora de serviços é a empresa J Combetto e Associados Sistemas de Informações Ltda, CNPJ 28.253.565/0001-08.

Cientificado da notificação fiscal, em 17/04/1998, o tomador dos serviços impugnou o lançamento tributário, tendo decidido a instância administrativa julgadora inicial pela manutenção do crédito lançado, por meio da emissão da Decisão-Notificação nº 175/98 (fls. 124/142 e 158/163).

Apresentado recurso voluntário, no prazo legal, contra a decisão de primeira instância, o Conselho de Recursos da Previdência Social proferiu acórdão para negar provimento ao apelo recursal (fls. 11/19 e 167/189).

Após a inscrição do crédito tributário em dívida ativa, foi comunicada a prolatação de acórdão pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF/2ª Região), nos autos do Mandado de Segurança nº 1999.02.01.052788-9, posteriormente com trânsito em julgado, no qual anulou-se o processo administrativo, a partir da lavratura da notificação fiscal, determinando ao Fisco a prévia verificação da existência de pagamentos efetuados pelo prestador dos serviços no que tange às obrigações tributárias exigidas (fls. 25/43).

Com o retorno à fase administrativa, os autos foram baixados em diligência, com o objetivo de atender à decisão do Poder Judiciário. Quanto à verificação fiscal, a empresa contratante tomou ciência do resultado, manifestando-se por escrito. Por outro lado, foi verificado que a prestadora de serviços estava com a situação cadastral inapta (fls. 48/59 e 61/65).

Realizado novamente o julgamento em primeira instância, dessa feita a impugnação foi considerada parcialmente procedente, excluindo-se da notificação fiscal o período de 04/1995 a 04/1996, remanescendo parte do crédito tributário lançado de ofício (fls. 90/98).

Intimada da decisão de primeira instância em 29/11/2010, por via postal, a empresa contratante dos serviços apresentou recurso voluntário no dia 20/12/2010, em que aduz, em síntese, os seguintes argumentos de fato e direito contra a decisão de piso (fls. 220/224 e 226/229):

(i) não foi cumprida a decisão judicial no mandado de segurança, visto que houve exclusivamente verificação dos pagamentos com base nos dados constantes do sistema de informática da administração tributária, quando o correto é a fiscalização direta do prestador do serviço, através do exame de contabilidade, folhas de pagamento e guias de recolhimento;

(ii) o prestador de serviços é o responsável pelo recolhimento das contribuições previdenciárias, obrigação que apenas transfere-se ao tomador, pela responsabilidade solidária, quando apurada e certificada a efetiva existência de inadimplemento;

(iii) faz-se também necessário verificar a eventual cobrança do crédito tributário junto à própria prestadora de serviços, dado que poderia caracterizar a exigência em duplicidade;

(iv) além disso, quando não resta configurada a cessão de mão de obra na prestação de serviços, considerando a atividade desenvolvida pela contratada, o lançamento resulta improcedente; e

(v) a recorrente não pode ser responsabilizada por contribuições relativas a terceiros, devendo ser afastada quaisquer valores cobrados neste particular.

A executora dos serviços, J Combetto e Associados Sistemas de Informações Ltda, foi intimada via edital, em 29/03/2011, porém não consta manifestação no processo administrativo (fls. 240/241).

Em face da emissão de diversas notificações fiscais em nome da empresa autuada, lavradas no curso do mesmo procedimento e envolvendo a mesma matéria de atribuição da responsabilidade tributária solidária ao contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, foi deferido o pedido de conexão para julgamento em conjunto dos recursos voluntários (fls. 242/243).

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

## **Admissibilidade**

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

## **Julgamento em Conjunto**

O presente processo diz respeito a lançamento complementar formalizado devido à apuração incorreta da base de cálculo do crédito tributário lançado na NFLD nº 32.593.586-6, controlada no Processo nº 12267.000070/2008-81.

Não há que se falar em duplicidade de exigência entre os Processos n.º 12267.000070/2008-81 e 12267.000067/2008-68, porquanto este último tem por objetivo complementar o lançamento original.

Os Processos n.º 12267.000070/2008-81 e 12267.000067/2008-68 estão sendo apreciados na mesma sessão do colegiado, a fim de evitar julgamentos despedidos de congruência.

## **Mérito**

Com respeito ao lançamento original, permanece em litígio tão somente as competências 05/1996 a 12/1996.

Antes da implantação do mecanismo de retenção do percentual de 11% na contratação de serviços executados mediante cessão de mão de obra, o art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, estabelecia a responsabilidade tributária solidária, inclusive sob o regime de trabalho temporário.

Levando-se em consideração o período remanescente dos fatos geradores, reproduzo abaixo o conteúdo do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, com as modificações promovidas pela Lei nº 9.032, de 28 de abril de 1995, e Lei nº 9.129, de 20 de novembro de 1995:

### ***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*

A responsabilidade solidária do contratante está vinculada, necessariamente, à prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive quando da contratação de trabalhador temporário, que pressupõe a colocação dos trabalhadores à disposição da empresa contratante. Depreende-se da leitura do texto legal que a relação de serviços do § 2º é meramente exemplificativa.

No caso sob exame, o conjunto probatório é indicativo da prestação dos serviços contratados mediante cessão de mão de obra.

Com efeito, segundo o agente lançador, no período do lançamento ficou constatado que a empresa ora recorrente contratou a prestação de serviços de mão de obra temporária (fls. 20/21, do Processo nº 12267.000070/2008-81).

Por sua vez, as cópias do contrato anexado pela recorrente, ainda em fase de impugnação, revelam a contratação de serviços na área de informática, mais especificamente de análise e programação para o desenvolvimento e manutenção de sistemas da empresa autuada (fls. 54/60, do Processo nº 12267.000070/2008-81).

Trata-se, no caso, de contrato pactuado para a prestação de serviços de forma contínua, mediante a disponibilização de até 15 (quinze) técnicos para composição de equipe de trabalho alocada na execução de tarefas no estabelecimento da empresa contratante (item 1.2 e Anexo I).

Com a atividade econômica voltada à importação, distribuição e comércio de produtos de petróleo e seus derivados, a tomadora contratou, via cessão de mão de obra, segurados para a realização de serviços contínuos não relacionados diretamente com a sua atividade-fim (fls. 80).

Em uma de suas alegações, a recorrente assevera que a solidariedade tributária prevista em lei ocorre quando a cessão de mão de obra resulta em subordinação jurídica com o tomador de serviços. Equivoca-se, entretanto, porque caso configurada a subordinação jurídica do trabalhador o vínculo empregatício se institui diretamente com o tomador, na condição de contribuinte.

O vínculo de solidariedade na contratação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, é atribuído pela lei ao contratante na condição de responsável tributário pelo pagamento dos tributos, cuja terceira

pessoa, ainda que não realizando o fato gerador da obrigação, encontra-se vinculada em decorrência do elo negocial.

A garantia a que alude o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, é denominada "solidariedade de direito", pois decorre de previsão expressa em lei específica tributária. Eis o que dispõe, nesse sentido, o art. 124 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN):

*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)*

O parágrafo único do art. 124 do CTN revela que na solidariedade passiva tributária não existe devedor principal e secundário, podendo, já no lançamento fiscal, ser chamado a saldar a totalidade da dívida um, alguns ou todos os obrigados pela lei. Em outros dizeres, a solidariedade tributária independe de prévia constituição do crédito em face do devedor originário e não comporta benefício de ordem.

Tal linha de raciocínio, inclusive, já era adotada pelo Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS), o qual por meio do Enunciado nº 30, editado pela Resolução nº 1, de 31 de janeiro de 2007, decidiu 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.”*

É verdade que o TRF/2ª Região, no julgamento do Mandado de Segurança nº 1999.02.01.052788-9, sentenciou que a autoridade fiscal deveria verificar, para fins de manutenção do lançamento do crédito tributário em nome da contratante, se a prestadora de serviços já não havia recolhido as contribuições previdenciárias, de modo a evitar o recebimento em duplicidade pela administração tributária. Em momento algum, porém, sobreveio ordem judicial com determinação para a averiguação direta na prestadora, através de procedimento de auditoria "in loco" na escrita fiscal e/ou contábil.

Em relação aos fatos geradores compreendidos entre 01/1986 a 04/1996, a empresa prestadora de serviços passou por auditoria na modalidade de fiscalização total, com lançamento tributário, considerado pela autoridade julgadora de primeira instância como suficiente para respaldar a exoneração do crédito tributário nas competências de 04/1995 a 04/1996.

Nada obstante, efetivada a busca no sistema fazendário eletrônico, constatou-se a inexistência de qualquer pagamento de contribuição previdenciária pela prestadora relativamente às competências 05/1996 a 12/1996 (fls. 51 e 89). Tendo havido a prestação de serviços, tais dados reforçam a inadimplência do executor.

Com base nos documentos que instruem os autos, tampouco cogita-se da existência de duplicidade do débito fiscal no período de 05/1996 a 12/1996, em relação às contribuições previdenciárias vinculadas às notas fiscais de prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, não havendo indicação de cobrança pelo Fisco da prestadora de serviços, inclusive na modalidade de parcelamento.

Eventual pagamento não registrado nos sistemas de controle do órgão fazendário, por razões de erros de preenchimento, extravio de guias e/ou inconsistências, como pondera a recorrente, reveste-se de excepcionalidade e, como tal, assim deve ser considerado no exame das alegações de cobrança em duplicidade. Segundo as fls. dos autos, não há qualquer indício documental que tenha ocorrido algum recolhimento espontâneo pela prestadora de serviços no que tange ao período de 05/1996 a 12/1996, apenas conjecturas desprovidas de lastro probatório lançadas pela empresa autuada.

Para fins de efetivação da responsabilidade tributária da tomadora dos serviços executados mediante cessão de mão de obra, a recorrente afirma que é fundamental a garantia de apresentação de defesa por parte da prestadora, evitando-se o recebimento de valores em duplicidade pelo Fisco.

Acontece que a prestadora de serviços, há muito tempo, foi declarada inapta pela falta de regularização da situação fiscal, equivalendo tal conduta à dissolução irregular da sociedade empresarial. As tentativas de intimação via postal e/ou edital mostraram-se infrutíferas para fins de comparecimento da pessoa jurídica e/ou sócios no processo administrativo (fls. 52/53 e 240/241).

Embora a autoridade fiscal inicialmente faça alusão, no relatório fiscal, à cobrança de contribuições devidas a terceiros, o lançamento tributário não abrangeu tais valores. Posteriormente, o agente lançador confirmou que o crédito tributário não compreende as contribuições para outras entidades (fls. 29).

De fato, o discriminativo do débito da NFLD engloba tão somente as contribuições previdenciárias relativas à parte da empresa, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão de acidente de trabalho (SAT) e às contribuições dos segurados empregados (fls. 103/107).

Em resumo, os elementos apontam para a responsabilidade tributária da recorrente, considerando a falta de elisão, na forma dos §§ 3º e 4º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, e a ausência de comprovação de pagamento das contribuições previdenciárias por parte do cedente da mão de obra.

Logo, a decisão de piso não merece reforma, cabendo a manutenção da exigência do crédito tributário relativo às competências 05/1996 a 12/1996.

Processo nº 12267.000067/2008-68  
Acórdão n.º **2401-006.020**

**S2-C4T1**  
Fl. 330

---

### **Conclusão**

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess