



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12267.000076/2008-59
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-008.891 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 28 de julho de 2020
Recorrente COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DEMONSTRAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Diante de situações fáticas semelhantes, uma vez demonstrada a divergência na interpretação da lei tributária e atendidos os demais pressupostos regimentais, deve o Recurso Especial ser conhecido.

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. Votou pelas conclusões a conselheira Ana Paula Fernandes.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho (Relator), Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

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 decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 13/15), 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 n.º 2202-004.454 (fls. 337/346), 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. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Waltir de Carvalho.

A Contribuinte teve ciência da decisão em 31/01/2019 (fl. 356) e, em 14/02/2019 (fl. 364), apresentou Recurso Especial (fls. 366/373), visando discutir a seguinte matéria: **Responsabilidade solidária – Necessidade de fiscalização direta na contabilidade da prestadora de serviços.**

Pelo despacho datado de 14/05/2019 (fls. 428/432), foi dado seguimento ao Recurso Especial da Contribuinte, admitindo-se a rediscussão da matéria.

Na sequência, transcrevo as ementas dos acórdãos apresentados como paradigmas:

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 n.º 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 1.º.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.
- Os recolhimentos identificados no sistema são bem superiores aos devidos pelo serviço prestado para a Recorrente, podendo tais valores serem referentes ao serviço prestado. Fossem inferiores, o argumento da decisão recorrida poderia ser válido, o que não é o caso.
- 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 n.º 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.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 29/05/2019 (fl. 433) e, em 05/06/2019 (fl. 444), foram devolvidos com contrarrazões (fls 434/443), apresentadas tempestivamente.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

- O recurso especial foi admitido pelo Presidente da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF por considerar comprovada a divergência alegada pela Contribuinte. Todavia, o recorrente não logrou êxito na demonstração do dissenso jurisprudencial.
- Na decisão recorrida, o colegiado *a quo*, ao tratar da fiscalização prévia na prestadora de serviço, entendeu que seria medida improfícua, dado as tentativas frustradas do Fisco em intimá-la para fins de comparecimento. O relator ainda consigna que a referida empresa, há muito tempo, foi declarada inapta por falta de regularização da situação fiscal. Tal questão fática é relevante e não se verifica no julgamento dos acórdãos citados como paradigmas.
- O fato de que a empresa prestadora, declarada inapta, não mais se encontrava em seu domicílio fiscal, dado as tentativas frustradas do Fisco em intimá-la, questão relevante na fundamentação da decisão recorrida, não é identificado no caso analisado no suposto paradigma.
- Logo, diante da diversidade fática entre os acórdãos confrontados, não há como há como se configurar divergência jurisprudencial apta para a interposição de recurso especial.
- A solidariedade aplicada ao custeio previdenciário é figura prevista no artigo 124, inciso II e parágrafo único do Código Tributário Nacional. Tal dispositivo institui a solidariedade passiva paritária, pela qual a obrigação tributária constitui-se para todos os sujeitos passivos designados em lei, podendo qualquer um deles ser chamado a solver o débito, respondendo integralmente pelo seu cumprimento, sem que haja benefício de ordem

- Não há necessidade de intimação do prestador de serviços acerca do lançamento. Assim como é prescindível a prévia verificação de sua contabilidade (ação fiscal prévia). Isto porque a solidariedade independe desses fatores e remanesce como legal e legítima, não só à luz do que dispõe a legislação previdenciária, mas sob os holofotes de todo o ordenamento jurídico pátrio.
- Não há absolutamente nada na Lei n.º 8.212/91 que permita concluir que o lançamento não possa ser feito no tomador de serviços ou que se deva proceder necessariamente à notificação de todos os solidários.
- A tese jurídica defendida pela Contribuinte de que, para se exigir débitos por responsabilidade solidária, é necessário intimar todos os solidários, afronta o instituto da responsabilidade solidária, enunciado na Lei n.º 8.212/91 e lhe retira a própria essência, a sua própria razão de existir. O mesmo ocorreria caso se entendesse pela imprescindibilidade de verificação da existência do crédito lançado na contabilidade da Contribuinte-prestador de serviços.
- De forma a espantar qualquer dúvida a respeito da interpretação administrativa a sobre da matéria, há a Resolução n.º 1/07 do CRPS, que edita o Enunciado n.º 30 do Conselho de Recursos da Previdência Social, segundo o qual, “Em se tratando de responsabilidade solidária o fisco previdenciário tem a prerrogativa de constituir os créditos no tomador de serviços mesmo que não haja apuração prévia no prestador de serviços.”
- Sob qualquer ângulo que se analise, constata-se que a pretensão da Contribuinte não merece prosperar, devendo-se manter o acórdão recorrido, que reconheceu a responsabilidade tributária do tomador de serviços.
- Requer seja improvido o Recurso Especial de Divergência interposto pela Contribuinte.
-

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Conhecimento

O Recurso Especial da Contribuinte é tempestivo, restando perquirir atende aos demais pressupostos necessários à sua admissibilidade.

A Fazenda Nacional argumenta que o fato de a empresa prestadora, declarada inapta, não mais se encontrar em seu domicílio fiscal, dado as tentativas frustradas do Fisco em

intimá-la, seria questão relevante na fundamentação da decisão recorrida e não é identificado nos casos analisados nos paradigmas.

Todavia, tenho que a questão fundamental, objeto de divergência, repousa na tese de que não necessitaria o Fisco promover a aferição direta junto à prestadora de serviços e, esse entendimento é comum tanto no acórdão recorrido quanto nos paradigmas.

A situação específica da prestadora correspondente ao presente lançamento, declarada inapta, foi mencionada no julgado recorrido, a meu ver, apenas a título de informação, não sendo considerada como causa de o lançamento ter sido efetuado contra a tomadora solidária, tampouco para a manutenção da autuação. Ou seja, para o colegiado *a quo*, o lançamento foi efetuado contra a tomadora porque o instituto da solidariedade não comporta benefício de ordem e não porque a prestadora encontrava-se em situação de inapta.

Feitas essas breves considerações, conheço do Recurso Especial da Contribuinte.

Mérito

No 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 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 improfícua, 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 autuado 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 a 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 n.º 30 do Conselho de Recursos da Previdência Social:

Enunciado n.º 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 n.º 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 havia sido julgado em primeira instância administrativa e como a Contribuinte apresentou o Recurso Voluntário desacompanhado do depósito recursal obrigatório, o processo foi enviado para inscrição em Dívida Ativa, 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 a empresa prestadora de serviço sofreu fiscalização parcial (sem verificação de livro Diário) no período de 04/1995 a 12/1996 e que existiu recolhimento de contribuições previdenciárias. Contudo, os recolhimentos efetuados pela prestadora nas competências objeto do presente lançamento não eram compatíveis com sua massa salarial declarada nas Relações Anuais de Informações Sociais – RAIS (vide Informação Fiscal de fls. 243/245).

Assim, o lançamento foi mantido em parte pela decisão de primeira instância (fls. 290/300) que excluiu as contribuições relativas aos 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