



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

<b>Processo nº</b>	15375.002223/2009-77
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2201-004.754 – 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	06 de novembro de 2018
<b>Matéria</b>	Contribuições Sociais Previdenciárias
<b>Recorrente</b>	CCO ENGENHARIA E TELECOMUNICACOES LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Exercício: 1999

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, é equivocada a constituição do crédito tributário tão-somente em nome do responsável solidário (empresa tomadora de serviços), sem qualquer 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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra (Relator), que votou por negar provimento ao recurso, por considerar regular o lançamento efetuado exclusivamente no responsável solidário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

*(Assinado digitalmente)*

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

*(Assinado digitalmente)*

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

---

*(Assinado digitalmente)*

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiyama, Debora Fofano, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão-Notificação nº 11.401.4/0235/2002, que julgou procedente o lançamento.

A descrição fática do presente lançamento está delineada no relatório da decisão de 1<sup>a</sup> instância, o qual adotamos por sua clareza e precisão:

*Trata-se de crédito lançado pela fiscalização previdenciária contra a empresa acima identificada no valor de R\$ 143.630,75 (cento e quarenta e três mil, seiscentos e trinta reais e setenta e cinco centavos) e que, consoante Relatório Fiscal de fls. 116/121, refere-se a contribuições incidentes sobre a remuneração paga à mão-de-obra incluída em notas fiscais de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive trabalho temporário, e serviços de construção civil, as quais estão sendo exigidas em decorrência do instituto da solidariedade.*

*A empresa, inconformada com a notificação fiscal, apresentou defesa, dentro do prazo legal, Impugnando o lançamento em sua inteireza, consoante fls. 149/162 o documentos de fls. 163/172, alegando em síntese o que segue.*

*A Impugnante argumenta, de início, que as empresas Ipê Administração e Participação Ltda. e CCG Administração e Participação Ltda, constante a relação de co-responsáveis, não foram pessoalmente intimadas para oferecimento de defesa e, assim, não se estabeleceu contra elas qualquer processo administrativo.*

*Em seguida, alega que o lançamento não pode prevalecer, pois não há como se exigir da recorrente a posse e a exibição dos documentos que comprovem que outras empresas efetuaram o recolhimento das contribuições e, de outro lado, porque somente após a intimação daquelas mesmas empresas, para comprovação do recolhimento, é que poderia ser apurado eventual saldo devedor. Para corroborar a sua tese, a impugnante reproduz textos doutrinários.*

*Acrescenta, ainda, que exigência de contribuições devidas por outras empresas, com aplicação do instituto da solidariedade, afronta os artigos 128 e 142 do Código Tributário Nacional e os artigos 146, III e 145, § 1º da Constituição Federal.*

*Por último, argumenta que os valores das multas aplicadas são extorsivos, caracterizando o confisco repudiado nos artigos 5º e 150, IV, da Constituição Federal.*

O lançamento foi julgado procedente através da Decisão-Notificação nº 11.401.4/0235/2002, que restou assim ementado:

***CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. NÃO ELISÃO.***

*A empresa responde solidariamente pelas contribuições previdenciárias não adimplidas pelo contratado para executar serviços de construção civil, nos termos do art. 30, VI, da Lei n.º 8.212/91, bem como do contratado para executar serviços mediante cessão de mão-de-obra, inclusive trabalho temporário, nos termos do art. 31 da Lei n.º 8.212/91, em sua redação dada pela Lei nº 9.528/97 vigente até 01/99.*

Cientificada da decisão de piso em 15/04/2002 (fl. 185), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, tempestivamente, em 30/04/2002, reiterando exatamente os mesmos termos da impugnação acima relatada.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Daniel Melo Mendes Bezerra, Conselheiro Relator

### **Admissibilidade**

O recurso voluntário apresentado preenche os requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

### **Da configuração da cessão de mão-de-obra**

Os fatos geradores objeto da presente autuação ocorreram quando ainda estava em vigor o disposto no art. 31 da Lei nº 8.212/1991 com a redação dada pela Lei 9.528/1997, segundo o qual:

*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.*

*§ 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.*

*§ 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 configuração da cessão de mão-de-obra depende, conforme dispositivo legal, da configuração dos seguintes requisitos:

- 1) Serviço colocado à disposição do contratante;
- 2) Realização dos serviços nas dependências do contratante ou de terceiros;
- 3) Serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade da empresa.

Ora, o contrato de cessão de mão-de-obra tem por objeto a obtenção da própria mão-de-obra para a realização de determinada finalidade. Em outras palavras, a mão-de-obra contratada é a razão nuclear da conclusão do contrato, ao contrário das relações de empreitada, nas quais a mão-de-obra é meio para a concretização de obra ou tarefa desejada pelo contratante.

Sabe-se que a empreitada é “*o contrato em que uma das partes (empreiteiro) se obriga, sem subordinação ou dependência, a realizar certo trabalho para a outra (dono da obra), com material próprio ou por este fornecido, mediante remuneração global ou proporcional ao trabalho executado.*” (PEREIRA, 2006).

Trata-se, portanto, de contrato oneroso e bilateral, e que, ainda, possui a característica de ser limitado no tempo, pois a empreitada deve ter início, meio e fim. É contratação que já nasce destinada a morrer, quando atinge o fim pactuado pelas partes.

O contrato de cessão de mão-de-obra, por sua vez, tem objeto diferente, o qual, conforme já afirmado, consiste na disponibilização contínua da própria mão-de-obra, em sentido amplo, contratada para realização de um determinado serviço necessário ao salutar e adequado funcionamento da empresa contratante.

A título de exemplo, destaca-se a seguinte situação: uma empresa terceiriza seu serviço de limpeza predial, e, para tal, contrata determinada prestadora de serviço, com o objetivo de realizar o serviço de limpeza, de maneira que o objeto do contrato é a força de trabalho, isto é, a própria mão-de-obra para que esta fique à disposição da contratante, ou seja, sob o seu poder de comando.

Nesse contexto, é valente destacar que a determinação da disponibilidade como requisito para a caracterização do conceito de cessão de mão-de-obra demonstra a atenção do legislador para a lógica que rege a relação contratual em comento. Ora, como o objeto do contrato de cessão consiste na obtenção da própria mão-de-obra pelo contratante, é mais do que esperado, para não dizer óbvio, que deverá aquela ficar à disposição deste para a realização do serviço contratado.

Também é necessário, para que seja considerada cessão de mão-de-obra, que a prestação dos serviços seja realizada de forma contínua, nas dependências da contratante ou nas de terceiros, relacionada ou não a sua atividade fim.

A caracterização da continuidade dos serviços deve ser analisada sob a ótica da empresa, isto é, a partir da consideração de se os serviços prestados importam, ou não, para o desenvolvimento da sua atividade. Diz-se contínuo o serviço de que a empresa depende constantemente, de modo que a mão-de-obra empregada não será utilizada apenas um vez ou por um período determinado de tempo.

Dessa forma, inexiste continuidade quando o serviço contratado destina-se ao atendimento de uma necessidade específica da empresa para determinado momento, não restando configurado, portanto, nestes casos, o conceito de cessão de mão-de-obra previsto §2º do artigo 31 da Lei 8.212/91.

Se o caráter contínuo na prestação relaciona-se com a essencialidade do serviço contratado para o andamento regular das atividades da empresa, pode-se afirmar que a continuidade do serviço é uma consequência lógica da colocação da mão-de-obra contratada à disposição do contratante.

Todavia, a verificação da efetiva prestação continuada do serviço contratado demanda uma análise meticulosa a partir das peculiaridades do caso concreto, uma vez que, embora seja pressuposto da caracterização da continuidade prevista no §2º do artigo 31 da Lei 8.212/91, a não utilização única, eventual ou por um determinado período de tempo da mão-de-obra contratada, não se pode olvidar que o negócio jurídico contratual realizado entre as partes poderá ser extinto pelas várias formas de extinção de contratos previstas em nosso ordenamento jurídico, por exemplo, o advento do termo final do prazo entre elas convencionado.

Ora, o contrato movimenta-se na direção indicada por seu fim, ou seja, a satisfação do interesse do contratante. No caso da cessão de mão-de-obra, considerada dentro da ótica do direito previdenciário, essa faceta teleológica é verificada na colocação da mão-de-obra contratada à disposição do contratante para a execução de um serviço essencial à empresa de forma não eventual.

Assim, não resta caracterizada a continuidade, para fins de cessão de mão-de-obra, à luz da legislação vigente na época da ocorrência dos fatos geradores quando, por exemplo, em um contrato de prestação de serviços com prazo de duração de 12 meses, o obreiro responsável pela manutenção das instalações elétricas da empresa contratante apenas procede com a execução do serviço diante de um problema pontual nas referidas instalações ou limita-se a ir às dependências da contratante uma única vez no mês.

Nesse contexto, portanto, não há que se falar em dever de retenção, uma vez que a prestação do serviço pela mão-de-obra contratada se deu, neste caso, de maneira

---

preponderantemente eventual, o que contraria a melhor interpretação do conceito de continuidade previsto no §2º do artigo 31 da Lei 8.212/91.

Reitere-se que a verificação da continuidade, ou não, na prestação do serviço pela mão-de-obra contratada não pode se dar, unicamente, à luz do prazo de duração do contrato firmado entre as partes, visto que o estabelecimento de um termo final é uma característica comum à celebração de grande parte dos negócios jurídicos, em especial, as relações contratuais.

Assim, deve o caráter contínuo do serviço contratado ser analisado a partir de considerações fáticas, dentro da perspectiva pragmática, considerando-se, sobretudo, a sua maneira de execução, no mundo fenomênico, pela mão-de-obra contratada, isto é, de forma contínua e não-eventual.

Destarte, para efeitos previdenciários, a expressão “*serviços contínuos*”, relaciona-se, intrinsecamente, com a realização de atividades consideradas de necessidade contínua pela empresa contratante, razão pela qual carecem de mão-de-obra que fique a sua disposição para a execução do serviço tido como necessário.

Todavia, não é requisito para a configuração da continuidade legalmente exigida a contratação constante de uma determinada empresa, como também não é necessário que sejam sempre os mesmos funcionários os responsáveis pela prestação dos serviços contratados.

O que se exige, portanto, é a disponibilização contínua da própria mão-de-obra, em sentido amplo, contratada para realização de um serviço, e não a do prestador ou de determinado trabalhador, razão pela qual podem ser, por exemplo, efetuadas trocas do próprio prestador ou dos trabalhadores envolvidos, desde que seja mantido, na essência, o serviço anteriormente prestado, restando caracterizada, portanto, a continuidade legalmente exigida.

Do pressuposto acima destacado, pode-se afirmar, ainda, que existe outro requisito, não expressamente previsto no artigo 31 da Lei 8.212/91, necessário à configuração do conceito previdenciário de cessão de mão-de-obra, qual seja, a impessoalidade na execução do serviço contratado, uma vez que a realização deste não leva em conta a pessoa do responsável pela sua execução, como é típico nas relações empregatícias.

E diferente não poderia ser, pois, consoante o já afirmado, a cessão de mão-de-obra tem por objeto apenas a obtenção da própria mão-de-obra para a realização de determinada finalidade, não se considerando, portanto, as qualificações pessoais do prestador de serviços, o qual pode, por uma série de razões, ser间断地被另一个工人取代 ao longo da concretização dos serviços pactuados.

Destarte, pode-se afirmar que o contrato de cessão de mão-de-obra tem por característica a fungibilidade pessoal dos responsáveis pela concretização dos serviços contratados, uma vez que não se leva em consideração a pessoa do obreiro, tendo por conteúdo exclusivo a colocação de prestadores de serviços sob o poder de comando da pessoa contratante para a execução, em suas dependências ou nas de terceiros, de serviços contínuos relacionados ou não com a atividade-fim da empresa.

Quanto ao local de execução, o art. 31 da Lei 8.212/91 deixa claro que os serviços contratados devem ser prestados nas dependências da empresa contratante ou nas de

---

terceiras, compreendendo estas os locais indicados pela contratante, que não sejam seus próprios e que, também, não pertençam à empresa contratada.

No caso dos autos, a autuação decorreu do não recolhimento da contribuição devida pela tomadora de prestados através de cessão de mão-de-obra, que eram realizados na própria empresa tomadora, configurando-se, portanto, a exigência quanto ao local da prestação.

O relatório fiscal aponta os seguintes levantamentos:

- 1) *Responsabilidade Solidária em relação aos serviços prestados por subempreiteiros (código levantamento RSI, conforme Anexo I);*
- 2) *Responsabilidade Solidária em relação aos serviços prestados por empresas prestadoras de serviços através de cessão-de-mão de obra (código levantamento RMI), conforme Anexo II;*
- 3) *Responsabilidade Solidária em relação à prestação de serviço por empresa de trabalho temporário (código levantamento RTI, conforme Anexo III).*

Assim, verificada a ocorrência da cessão de mão-de-obra no período autuado, fica a tomadora dos serviços responsável pelo recolhimento das contribuições previdenciárias em relação aos serviços que lhe foram prestados, somente se eximindo da obrigação caso comprovasse que o prestador recolheu previamente as contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura (art. 31, §3º da Lei nº 8.212/1991).

Contudo, verifica-se pelo teor da peça impugnatória, bem como infere-se das razões recursais que a recorrente não refuta a realização dos serviços em si. Reconhece, portanto, que ocorreu o fato gerador, argumenta, apenas, que não pode haver responsabilidade baseada em presunção, da impossibilidade de se imputar à recorrente a responsabilidade solidária e que a multa aplicada tem caráter confiscatório.

Não assiste razão à recorrente quando afirma que não pode lhe ser atribuída a responsabilidade solidária baseada em presunção. Ora, a insurgência da empresa não parece ser contra o lançamento entelado, mas contra o próprio ordenamento jurídico.

Com relação às alegações da recorrente acerca da responsabilidade solidária, na prestação de serviços de construção civil, empreitada, clara é a possibilidade legal nesse sentido. Conforme destacado no art. 30, VI da Lei nº 8.212/1991, o proprietário, incorporador ou dono da obra não importa qual seja o tipo de contratação é solidário com o construtor pelo cumprimento das obrigações perante a previdência social. Assim, descreve o texto legal:

*Art. 30 (...)*

*VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu*

---

*direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem;*

*LEI 8212/91*

*Artigo 30 inciso VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações.*

*Decreto 612 de 21/07/92*

*Art. 42. O proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono de obra ou o condômino de unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor nas obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra, admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações.*

*§ 1º A responsabilidade solidária pode ser elidida, desde que seja exigido do construtor o pagamento 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, na forma estabelecida pelo INSS.*

*Decreto 2173 de 05/03/97*

*Art. 43. O proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono de obra ou o condômino de unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor nas obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra, admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações.*

*§1º A responsabilidade solidária somente será elidida, se for comprovado pelo executor da obra o recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura, quando não comprovadas contabilmente.*

*§2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, o executor da obra deverá elaborar folhas de pagamento e guias de recolhimentos distintas para cada empresa contratante, devendo esta exigir do executor da obra, quando da quitação da nota*

*fiscal ou fatura, cópia autenticada daguia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento. (grifamos)*

*§3º Considera-se construtor, para os efeitos deste Regulamento, a pessoa física ou jurídica que executa obra sob sua responsabilidade, no todo ou em parte.*

A recorrente, portanto, na qualidade de tomadora de serviços contratou a diversas empresas, para prestação de diversos serviços de subempreitada, conforme registrado contabilmente. Assim, o contribuinte e o responsável tributário, no caso o recorrente, são solidários em relação à obrigação tributária, não cabendo, nos termos do parágrafo único do artigo 124 do CTN e do art. 30, VI da Lei nº 8.212/1991, benefício de ordem.

Essa matéria já foi tema de inúmeros debates nesse Conselho, com destaque para o voto da Eminent Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, nos autos do processo nº 37048.299900/2006-61, acórdão nº 2401-002.758 - 4a Câmara / 1a Turma Ordinária:

*Entendo que ao atribuir responsabilidade solidária pelo cumprimento da obrigação tributária, abriu o legislador a possibilidade de a autoridade previdenciária cobrar a satisfação da obrigação de qualquer das solidárias, sendo desnecessária a averiguação inicial na prestadora dos serviços. Se assim o fosse, estariam alterando o instituto jurídico para responsabilidade subsidiária, tornando inócuo o dispositivo legal.*

*A constituição do crédito pode ocorrer tanto no prestador como no tomador de serviços. Tal questão foi, inclusive, objeto de apreciação pelo Conselho Pleno do CRPS - Conselho de Recursos da Previdência Social que detinha a competência para julgar os casos da espécie, a qual foi transferida para o Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.*

*Por meio do Enunciado nº 30, editado pela Resolução nº. 1, de 31 de Janeiro de 2007, publicada no DOU de 05/02/2007, o CRPS assim decidiu:*

*“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.”*

*O lançamento foi efetuado pelo fato da recorrente haver contratado a prestadora de serviços e não haver apresentado a documentação hábil a elidir a responsabilidade solidária em todas as competências, quais seja, cópia das guias de recolhimentos quitadas e respectivas folhas de pagamento elaboradas distintamente pelo executor em relação a cada contratante.*

*Como a ação fiscal foi realizada na tomadora, a base de cálculo foi apurada por aferição indireta, tomando por base as notas fiscais de serviços emitidas pela prestadora, em procedimento previsto no § 3º do art. 33 da Lei nº 8212/1991, que dá à*

---

*auditoria fiscal a prerrogativa de ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.*

Ressalte-se que, mesmo que o voto, cujo excerto se transcreveu acima, não tenha sido vencedor, o redator designado concordou a desnecessidade fiscalização prévia na prestadora de serviços para apuração de créditos dessa natureza. A divergência de entendimento se deu porquanto se comprova a ocorrência de fiscalização na empresa, o que não é o caso dos autos.

Assim sendo, não merece provimento o recurso voluntário quanto a este tocante.

### **Dos corresponsáveis**

Quanto à solicitada exclusão das empresas CCO Administração e Participações Ltda IPE Administração e Participação Ltda, cabe esclarecer que a relação de corresponsáveis anexada aos autos pela Fiscalização, tem como escopo garantir a possibilidade de inclusão dos diretores da empresa no pólo passivo da obrigação tributária numa futura execução fiscal, e não simplesmente listar todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo que, eventualmente, poderão ser responsabilizadas na esfera judicial, na hipótese de futura inscrição do débito em dívida ativa.

Contudo, a lei prevê que, quando houver inadimplemento da pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento dos tributos pode ser transferida para seus diretores, gerentes ou responsáveis, sob determinadas condições.

É o que determina o comando do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, *verbis*:

*Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:*

*I - (...)*

*III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*

Ressalte-se ainda, que mesmo depois da publicação da Lei 11.941/09, que revogou o art. 13 da Lei 8.620/93, que permitia a responsabilização solidária do corresponsável independentemente da prática de qualquer fato previsto no art. 135 do CTN, o próprio STJ já sinaliza em recentes julgados, que muito embora tenha havido a revogação do dispositivo acima mencionado, ainda assim constando o nome na CDA é cabível a sua inclusão no polo passivo da execução fiscal até que seja feita prova em contrário.

Para encerrar qualquer controvérsia, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais editou a Súmula 88, que assim dispõe:

*A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos -*

*VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.*

Desse modo, não merece prosperar o inconformismo recursal.

### **Das alegações de constitucionalidade - efeito confiscatório da multa**

Não podem ser apreciados os argumentos baseados em constitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto pelas razões que a seguir serão expostas.

A competência para decidir sobre a constitucionalidade de normas foi atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal no Capítulo III do Título IV. Em tais dispositivos, o constituinte teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Decidiu que caberia exclusivamente ao Poder Judiciário exercê-la, especialmente ao Supremo Tribunal Federal.

Por seu turno, a Lei nº 11.941/2009 incluiu o art. 26-A no Decreto 70.235/72 prescrevendo explicitamente a proibição dos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal acatarem argumentos de constitucionalidade, *in verbis*:

*"Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de constitucionalidade."*

A recorrente sustenta o caráter confiscatório da multa que lhe foi aplicada, com base no artigo 150 inciso IV, da Constituição Federal.

Entretanto, a argumentação do recorrente não escapa de uma necessidade de aferição de constitucionalidade da legislação tributária que estabeleceu o patamar das penalidades fiscais, o que é vedado ao CARF, conforme os dizeres de sua Súmula n. 2, *in verbis*:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.*

Assim sendo, deixo de conhecer as alegações afetas à constitucionalidade de normas, como infringência aos princípios da vedação ao confisco e capacidade contributiva.

### **Conclusão**

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, para, no mérito, negar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra

## Voto Vencedor

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Redator designado

Em que pese a qualidade do voto do Relator, assim como os lógicos argumentos e o seu costumeiro acerto, com a devida vénia, ouso dele discordar.

Não obstante os esclarecedores argumentos expostos sobre o contrato de cessão de mão-de-obra e a relação entre contratante e prestadora dos serviços, com a disponibilização contínua da própria mão-de-obra e a imensoalidade na execução do serviço contratado, o que caracterizaria, em síntese, a responsabilidade solidária da tomadora dos serviços (RECORRENTE) pelo recolhimento das contribuições previdenciárias em relação aos serviços que lhe foram prestados, entendo que tal fato não exime a autoridade fiscal de efetuar o lançamento também em nome da própria prestadora de serviços.

No presente caso, o Relatório da Notificação Fiscal (fls. 117/122) aponta os seguintes levantamentos em face da RECORRENTE:

*2.1 - Responsabilidade Solidária em relação aos serviços prestados por subempreiteiros (código levantamento RSI), conforme Anexo I;*

*2.2 - Responsabilidade Solidária em relação aos serviços prestados por empresas prestadoras de serviços através de cessão de mão de obra (código levantamento RMI), conforme Anexo II;*

*2.3 - Responsabilidade Solidária em relação à prestação de serviço por empresa de trabalho temporário (código levantamento RTI), conforme Anexo III.*

Ainda no Relatório Fiscal, a autoridade lançadora expôs que:

*3 - Em virtude da não comprovação dos recolhimentos as contribuições previdenciárias a cargo das empresas prestadoras de serviços sob o regime de subempreitada, cessão de mão de obra, e trabalho temporário, contratadas pela notificada, foi o presente crédito constituído em decorrência de Responsabilidade Solidária, pelas obrigações desta empresa para com a Seguridade Social, na condição de contratante/tomadora dos serviços de terceiros conforme anexos citados no item acima.*

(...)

*7- Não tendo a notificada comprovado os recolhimentos das contribuições previdenciárias a cargo de suas contratadas, incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal, correspondente aos serviços executados constante das relações em anexo, responde a notificada solidariamente, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social.*

(...)

*11- Cumpre estabelecer, que o instituto da solidariedade na legislação previdenciária, está disciplinado no item VI do art. 30, e nos parágrafos do art. 31, da Lei nº 8.212, de 24/07/91, e alterações-posteriores.*

Percebe-se que o crédito tributário foi constituído tão-somente em face da RECORRENTE (tomadora de serviços), não havendo qualquer outra prestadora de serviços indicada no auto de infração.

Sobre o tema envolvendo a solidariedade, vejamos o que disciplina o art. 31 da Lei nº 8.212/1991 (com redação em vigor à época dos fatos):

*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.*

*§ 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.*

*§ 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.*

Neste sentido, entendo que foi equivocada a constituição do crédito tributário em nome somente do responsável solidário (a empresa tomadora de serviços), sem qualquer a indicação do contribuinte principal prestador dos serviços. Deveria o crédito ter sido constituído em nome do sujeito passivo principal (a empresa prestadora de serviços), ainda que constasse no lançamento a indicação da ora RECORRENTE como solidária, nos termos do art. 31 da lei 8.212/91.

Ao meu ver, esta responsabilidade solidária, sem benefício de ordem, é voltada para a cobrança do crédito e não para a sua constituição. Por tal razão, acredito que a construção do lançamento deveria envolver a contribuinte principal (prestadora de serviço) e, na fase da cobrança, a tomadora poderia ser executada sem benefício de ordem.

Caso contrário, como a tomadora de serviço pode se esquivar de um eventual lançamento desta natureza? Conforme bem delineou a RECORRENTE em suas razões recursais, não é razoável exigir que a tomadora de serviços fiscalize rigorosamente a prestadora de serviços com a finalidade de constatar o adimplemento do recolhimento das obrigações previdenciárias. Se, por exemplo, a prestadora de serviços agir com fraude na elaboração de sua escrita contábil, o seu inadimplemento em face das obrigações previdenciárias não irá ser detectado mesmo diante de uma “fiscalização” minuciosa por parte da tomadora.

Com isso, entendo que a constituição do crédito tributário deve, necessariamente, recarregar sobre a prestadora de serviços (contribuinte principal), com a indicação da tomadora como solidária e, na fase de cobrança, a tomadora de serviços poderá/deverá ser acionada para o cumprimento da obrigação, sem benefício de ordem.

Portanto, a melhor interpretação do art. 31 da Lei nº 8.212/1991 deve ser no sentido de que a responsabilidade solidária é relativa à cobrança do crédito, e não acerca da sujeição passiva para a sua constituição.

Neste sentido, o art. 142 do CTN disciplina o seguinte:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Na falta de um dos requisitos expostos no art. 142 do CTN, haverá erro na construção do lançamento, o que importa em sua nulidade.

No presente caso, conforme explanado, a constituição do crédito ocorreu exclusivamente em nome da RECORRENTE na qualidade de responsável solidária (empresa tomadora de serviços), com base no art. 31 da lei 8.212/91, ao passo que, no meu entendimento, o crédito deveria ter sido constituído em nome do sujeito passivo principal (a empresa prestadora de serviços), ainda que constasse no lançamento a solidariedade do art. 31 da lei 8.212/91.

Ante a equivocada identificação do sujeito passivo, entendo que ocorreu o erro na construção do lançamento, o que importa em sua nulidade.

## CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para cancelar o lançamento efetuado tão-somente em nome da responsável solidária.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Redator designado