



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



**Processo nº** 17460.000885/2007-15  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-009.159 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de fevereiro de 2021  
**Recorrente** MUNICÍPIO DE BOTUCATU - PREFEITURA MUNICIPAL E OUTRO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/1998 a 31/12/1998

INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DE DEPÓSITO OU ARROLAMENTO PRÉVIO DE DINHEIRO OU BENS PARA ADMISSIBILIDADE DE RECURSO ADMINISTRATIVO. SÚMULA VINCULANTE Nº 21 DO STF.

O Recurso Administrativo apresentado tempestivamente deve ser processado normalmente, mesmo sem o Depósito Prévio preconizado no § 1º do art. 126 da Lei 8.213/91, uma vez que o dispositivo foi revogado pela Lei 11.727/2008, após reiteradas decisões do STF no sentido de que era inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévio para admissibilidade de remédio recursal na seara administrativa. O entendimento da Egrégia Corte restou pacificado pela Súmula Vinculante nº 21, de observância obrigatória pelos órgãos da Administração Pública (art. 103-A da CF).

**NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL.**

É dever do Fisco investigar e verificar a ocorrência do fato jurídico-tributário, cabendo demonstrar a ocorrência dos fatos que servem de suporte à exigência fiscal de forma clara e precisa, principalmente em virtude do princípio da tipicidade cerrada e da verdade material albergada no processo administrativo fiscal. A não demonstração por parte da autoridade administrativa dos fatos e motivos que a conduziram à lavratura do Auto de Infração, refere-se ao conteúdo do ato administrativo, que tem como consequência a contaminação do lançamento por vício material por falha nos pressupostos intrínsecos.

**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, deve o crédito tributário ser desonerado por afrontar o disposto no artigo 37 da Lei nº 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rodrigo Lopes Araújo e Miriam Denise Xavier. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Andrea Viana Arrais Egypto, Rodrigo Lopes Araujo, Matheus Soares Leite, Rayd Santana Ferreira, Miriam Denise Xavier (Presidente).

## Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 144 e ss).

Pois bem. Conforme Relatório Fiscal e demais anexos à NFLD, trata-se de crédito no valor de R\$ 5.015,10 (cinco mil, e quinze reais e dez centavos), exigido por responsabilidade solidária da empresa tomadora de serviços, identificada acima, e da empresa prestadora de serviços M Oliveira BTU Ltda CNPJ 00.757.177/0001-37, identificada no Relatório Fiscal, correspondente a contribuições sociais devidas à Seguridade Social, período 02/1998 a 12/1998, referente contribuição da empresa, inclusive SAT/RAT, e contribuição dos segurados incidentes sobre a remuneração inserida em nota fiscal de serviços de empreitada de mão-de obra.

Cientificada do lançamento em 18/10/2006 (doc. de fls. 28), a empresa tomadora de serviços apresentou defesa em 01/11/2006 (fls 30/ 130), alegando em resumo:

- (a) Inobservância do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF.
- (b) Prescrição quinquenal do crédito lançado.
- (c) Necessidade de perícia tendo em vista que o Auditor não compareceu a sede da Prefeitura para realizar a fiscalização e de que os débitos lançados são indevidos.
- (d) Cerceamento de defesa sob vários aspectos.
- (e) Impossibilidade de cobrança do débito por responsabilidade solidária, dentre outros argumentos, porque não se pode cobrar a dívida por solidariedade sem demonstrar que a empresa prestadora de serviços não efetuou os recolhimentos.
- (f) Ausência de confirmação de inclusão no SIMPLES da empresa prestadora de serviços.
- (g) Inconstitucionalidade da cobrança dos créditos apurados por aferição indireta e não enquadramento na OS 209/99, item II.
- (h) Por fim, requer a improcedência do lançamento.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por meio do Acórdão de e-fls. 144 e ss, cujo dispositivo considerou o **lançamento procedente em parte**, para manter o crédito exigido na exigido na Notificação

Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD N" 35.797.411-5 de 28/09/2006, em seu valor retificado. É ver a ementa do julgado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/1998 a 31/12/1998

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. NÃO ELISÃO. SIMPLES. LANÇAMENTO INDEVIDO. RETIFICAÇÃO.

O direito da Seguridade Social de apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído ou da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

A empresa contratante responde solidariamente pelas contribuições previdenciárias não adimplidas pelo contratado para executar Serviços mediante cessão de mão-de-obra.

A empresa optante pelo SIMPLES deve arrecadar e recolher somente as contribuições dos segurados empregados Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Lançamento Procedente em Parte

Em resumo, entendeu a DRJ que assistiria razão, no entanto, quanto à opção da empresa prestadora de serviços M Oliveira BTU pelo Simples, motivo pelo qual determinou a retificação do presente lançamento para exclusão das contribuições devidas pela empresa, inclusive as decorrentes do financiamento dos Riscos Ambientais do Trabalho, permanecendo apenas aquelas relativas à contribuição dos segurados, conforme art. 3º da Lei nº 9.317/96.

O contribuinte, por sua vez, inconformada com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 181 e ss), repisando os argumentos apresentados em sua impugnação.

O sujeito passivo solidário, por sua vez, foi notificado da decisão, e não se manifestou.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

### **1. Juízo de Admissibilidade.**

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

Cabe esclarecer que o Recurso Administrativo apresentado tempestivamente deve ser processado normalmente, mesmo sem o Depósito Prévio preconizado no § 1º do art. 126 da Lei 8.213/91, uma vez que o dispositivo foi revogado pela Lei 11.727/2008, após reiteradas decisões do STF no sentido de que era inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévio para admissibilidade de remédio recursal na seara administrativa.

O entendimento da Egrégia Corte restou pacificado pela Súmula Vinculante nº 21, de observância obrigatória pelos órgãos da Administração Pública (art. 103-A da CF).

Por fim, cabe esclarecer que, a teor do inciso III, do artigo 151, do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

## 2. Mérito.

Conforme narrado, trata-se de crédito no valor de R\$ 5.015,10 (cinco mil, e quinze reais e dez centavos), exigido por responsabilidade solidária da empresa tomadora de serviços, identificada acima, e da empresa prestadora de serviços M Oliveira BTU Ltda CNPJ 00.757.177/0001-37, identificada no Relatório Fiscal, correspondente a contribuições sociais devidas à Seguridade Social, período 02/1998 a 12/1998, referente contribuição da empresa, inclusive SAT/RAT, e contribuição dos segurados incidentes sobre a remuneração inserida em nota fiscal de serviços de empreitada de mão-de obra.

Relata a fiscalização, que empresas são contratadas, através de processos de licitação, para execução de serviços mediante empreitada de mão-de-obra, sendo a Prefeitura Municipal de Botucatu solidária nos recolhimentos das empresas prestadoras a partir de abril de 1995.

Segundo consta no Relatório Fiscal, as empresas contratadas não apresentaram os recolhimentos das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em Nota Fiscal ou Fatura correspondente aos serviços executados quando da quitação da mesma, de acordo com a Lei nº 8.212/91, artigo 31, vigente à época.

Pois bem. Entendo que o presente lançamento não se sustenta, sob diversos fundamentos, os quais passo a detalhar nas linhas que seguem.

A começar, já está sumulado o entendimento, segundo o qual, os Órgãos da Administração Pública não respondem solidariamente por créditos previdenciários das empresas contratadas para prestação de serviços de construção civil, reforma e acréscimo, desde que a empresa construtora tenha assumido a responsabilidade direta e total pela obra ou repasse o contrato integralmente (Súmula CARF nº 66. Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Isso porque, nos termos do art. 71, da Lei nº 8.666/93, a responsabilidade pelos encargos previdenciários resultantes da execução de contrato firmado com a Administração Pública deve ser atribuída ao contratado, excetuando-se apenas os casos em que os serviços forem realizados nos moldes do art. 31, da Lei nº 8.212/91, ou seja, mediante cessão de mão de obra:

Art. 71. O contratado é responsável pelos encargos trabalhistas, previdenciários, fiscais e comerciais resultantes da execução do contrato.

§ 1º A inadimplência do contratado, com referência aos encargos trabalhistas, fiscais e comerciais não transfere à Administração Pública a responsabilidade por seu pagamento, nem poderá onerar o objeto do contrato ou restringir a regularização e o uso das obras e edificações, inclusive perante o Registro de Imóveis. (Redação dada pela Lei nº 9.032, de 1995)

§ 2º A Administração Pública responde solidariamente com o contratado pelos encargos previdenciários resultantes da execução do contrato, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. (Redação dada pela Lei nº 9.032, de 1995)

No presente caso, de acordo com os Fundamentos Legais do Débito, a notificação se fundamentou, entre outros, no artigo 31, da Lei n.º 8.212/91, que se refere às obrigações decorrentes da responsabilidade solidária “cessão de mão de obra” e nos dispositivos que sustentam a aferição indireta. Seguem as transcrições:

Art. 31. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta Lei, em relação aos serviços prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem. (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97)

(...)

§ 2º Exclusivamente para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com atividades normais da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97)

§ 3º 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 a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação dada pela Lei n.º 9.711, de 20/11/98)

Redação anterior § 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. (Incluído pela Lei n.º 9.032, de 28/4/95)

§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços: (Redação dada pela Lei n.º 9.711, de 20/11/98)

Redação anterior § 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. (Incluído pela Lei n.º 9.032, de 28/4/95)

I - limpeza, conservação e zeladoria; (Incluído pela Lei n.º 9.711, de 20/11/98)

II - vigilância e segurança; (Incluído pela Lei n.º 9.711, de 20/11/98)

III - empreitada de mão-de-obra; (Incluído pela Lei n.º 9.711, de 20/11/98)

IV – contratação de trabalho temporário na forma da Lei n.º 6.019, de 3 de janeiro de 1974. (Incluído pela Lei n.º 9.711, de 20/11/98)

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11; e ao Departamento da Receita Federal-DRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "d" e "e" do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

(...)

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Por força dos dispositivos legais, acima referidos, a fiscalização deve comprovar, quando do lançamento, a existência da cessão de mão de obra nos moldes descritos pela legislação, devendo juntar, por exemplo, os contratos existentes entre as partes comprovando a forma de contratação, além da descrição dos serviços prestados com os elementos caracterizadores da prestação de serviço com cessão de mão de obra.

Ou seja, a fiscalização deve apresentar elementos pertinentes no sentido de comprovar: (i) que o prestador de serviços ou contratado tenha colocado segurados à disposição do tomador ou contratante; (ii) que tais segurados tenham permanecido à disposição nas dependências do tomador (contratante) ou na de terceiros; (iii) que tenham realizado serviços contínuos, repetindo-se periódica ou sistematicamente.

Contudo, no presente caso, do que se extrai dos autos, não é possível sequer identificar qual serviço foi prestado, se foi prestado com cessão de mão de obra, se existia contrato de prestação de serviço, ou quaisquer elementos caracterizadores da efetiva prestação do serviço. A propósito, o Discriminativo “Relatório de Lançamentos”, traz apenas o número da nota de prestação de serviço e o número da nota de empenho, sendo impossível vislumbrar a natureza do serviço prestado. Não consta dos autos cópia das notas fiscais ou do contrato de prestação de serviço para confirmar o lançamento.

Com isso, o auto de infração é claramente nulo porquanto desmotivado. Ademais, além da nulidade em virtude da violação do dever geral de motivação dos atos administrativos, o auto de infração incorre também, em particular, em violação do art. 142 do CTN<sup>1</sup>, pois não prova o que alega, como já aclarado pela doutrina:

Em suma, à luz do art. 142 do CTN, em qualquer hipótese a prova da ocorrência do fato gerador do tributo está a cargo do fisco e a circunstância de ele expedir um ato administrativo de exigência tributária que pressupõe a ocorrência do fato gerador não torna a alegação dessa ocorrência coberta pela presunção da legitimidade, nem inverte o ônus da prova.

Não cabe ao contribuinte provar a inoccorrência do fato gerador, incumbe, isto sim, ao fisco demonstrar a sua ocorrência.<sup>2</sup>

É gizar, a propósito, que o dever de motivar o ato administrativo, assim como a verdade material – princípios regentes do processo administrativo tributário – impõem à Administração Fazendária verdadeiro **dever de provar**, típica e privativamente estatal – **o que não foi observado no caso concreto**. Não há no Auto de Infração em epígrafe, qualquer comprovação do agente autuante a respeito da ocorrência dos fatos elencados (cessão de mão-de-obra).

Nesse contexto, nunca é demais lembrar que o ônus da prova incumbe a quem acusa, ainda que seja este o agente estatal. O interesse público ou a presunção de legitimidade

<sup>1</sup> 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

<sup>2</sup> GRECO, Marco Aurélio. Lançamento, in Do Lançamento, Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 12, São Paulo: CEEU/Res. Tributária, 1987, p.170-1.

dos atos administrativos não acobertam nem permitem acusação sem prova. Nesse sentido, o próprio Estado (e seus agentes) deve fazer cumprir e obedecer aos ditames constitucionais processuais, com o fim de assegurar aos cidadãos o exercício dos direitos e garantias e a segurança jurídica e resguardar, aí sim, o interesse público.

É dever do Fisco investigar e verificar a ocorrência do fato jurídico-tributário, cabendo demonstrar a ocorrência dos fatos que servem de suporte à exigência fiscal de forma clara e precisa, principalmente em virtude do princípio da tipicidade cerrada e da verdade material albergada no processo administrativo fiscal. A não demonstração por parte da autoridade administrativa dos fatos e motivos que a conduziram à lavratura do Auto de Infração, refere-se ao conteúdo do ato administrativo, que tem como consequência a contaminação do lançamento por vício material por falha nos pressupostos intrínsecos.

O caso dos autos, a meu ver, demonstra uma completa incerteza sobre o crédito tributário lançado, não podendo subsistir.

Cabe destacar, ainda, que o entendimento aqui exarado está em compasso com o decidido nos autos do Processo n.º 17460.000883/2007-18, do mesmo contribuinte, cujo contexto da ação fiscal é o mesmo que se constata no presente lançamento, tendo sido exarado o Acórdão n.º 2302-002.235, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara que, em sessão de 21 de novembro de 2012, deu provimento ao recurso, pela existência de vício material, conforme se constata da seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1997 a 31/12/1998

Ementa:

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

A ausência da efetiva comprovação do fato gerador demonstrando a subsunção do ocorrido aos critérios legais relativos à contribuição previdenciária implica em nulidade por vício material.

Processo Anulado

**(Processo n.º 17460.000883/2007-18. Relator(a): Conselheira Liege Lacroix Thomasi. Acórdão n.º 2302-002.235. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara. Sessão de 21 de novembro de 2012).**

Para além do exposto, cabe destacar que, antes do advento da Lei n.º 9.711/98, não havia para o tomador de serviços o dever de apurar e reter os valores devidos pelas prestadoras de serviços e, por esta razão, não era permitido à Fazenda Pública apurar tal valor, sem antes apurar os possíveis recolhimentos efetuados pelas segundas.

Isso porque, com a edição da Lei n.º 9.711/1998 (com produção de efeitos apenas a partir de 01/02/1999), passou a ser da empresa contratante/tomadora de serviços a responsabilidade exclusiva pelo recolhimento da contribuição previdenciária prevista no artigo 31 da Lei n.º 8.212/1991. É ver os exatos termos do artigo 29 da Lei n.º 9.711/1998 que determinou a produção de efeitos apenas prospectivos:

Art. 29. O art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, produzirá efeitos a partir de 1º de fevereiro de 1999, ficando mantida, até aquela data, a responsabilidade solidária na forma da legislação anterior.

Cabe destacar que a redação anterior do artigo 31 da Lei n.º 8.212/1991 já previa a responsabilidade solidária do contratante de serviços, porém, antes de proceder à cobrança da

tomadora, necessário seria, verificar a contabilidade da prestadora para fins de apuração e constituição do crédito, o que não vislumbro na hipótese dos autos.

Nessa esteira, o STJ tem entendido que, nos períodos anteriores a 01/02/1999, o lançamento contra o tomador de serviços requer prévia fiscalização da(s) prestadora(s), o que, segundo se infere dos autos, não ocorreu no caso concreto. É ver os seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. 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.

Agravo regimental improvido.

**(AgRg no REsp 1348395/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/11/2012, DJe 04/12/2012)**

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. EXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. EMPRESA CONTRATANTE. ART. 31 DA LEI N. 8.212/91. SOLIDARIEDADE. REDAÇÃO ANTERIOR À LEI N. 9.711/87 QUE ESTABELECEU A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO / AFERIÇÃO INDIRETA APENAS A PARTIR DA CONTABILIDADE DA EMPRESA CONTRATANTE (DEVEDORA SOLIDÁRIA). ART. 33, § 6º, DA LEI N. 8.212/91 E 148 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. 1. O presente caso cuida de situação anterior à Lei n. 9.711/98, hipótese diversa da retratada no acórdão embargado, merecendo, portanto, reforma. Houve omissão quanto à tese de que a responsabilidade da sociedade tomadora somente poderia ter sido invocada se ficasse constatada, mediante verificação da autarquia previdenciária junto à prestadora dos serviços, o inadimplemento da contribuição previdenciária. 2. Não existindo para o contratante, antes da Lei n. 9.711/98, o dever de apurar e reter valores, não era permitido à Fazenda Pública utilizar-se da técnica do § 6º do art. 33 da Lei n. 8.212/91 para aferir indiretamente o montante devido a partir do exame da contabilidade da empresa contratante de mão de obra, sem antes buscar a apuração da base de cálculo e de eventuais pagamentos realizados na documentação do contribuinte (executor/cedente). Isso deveria ter ocorrido primeiramente em relação à contabilidade de quem tinha o dever de apurar e pagar o tributo, ou seja, a empresa cedente de mão de obra. 3. Sendo insuficiente a documentação da empresa contribuinte, seria possível ao órgão fazendário buscar na documentação de terceiros, tal como o contratante, os elementos necessários à estipulação do tributo devido mediante arbitramento (art. 148 do CTN). 4. Apenas a partir da Lei n. 9.711/98, quando a empresa contratante de mão de obra passou a ser responsável tributário, se tornou possível aplicar a técnica da aferição indireta do § 6º do art. 33 da Lei n. 8.212/91 diretamente em relação à sua contabilidade, porquanto passou a ela o dever de apurar e efetivar retenções em nome da empresa cedente. 5. Dessarte, não se está a negar a solidariedade entre a empresa contratante e a

cedente de mão de obra antes da Lei n. 9.711/98. O óbice à cobrança intentada pela Fazenda Pública é a forma utilizada para apurar o crédito tributário, porquanto se utilizou da aferição indireta a partir do exame da contabilidade do devedor solidário apenas, deixando de buscar os elementos necessários junto à empresa cedente (contribuinte). 6. Precedentes: AgRg no REsp 840179/SE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 24.3.2010; REsp 727.183/SE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 18.5.2009; e REsp 780.029/RJ, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, DJe 5.11.2008. 7. Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes.

**(STJ - EDcl no AgRg no Ag: 1043396 RJ 2008/0089160-1, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 05/10/2010, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 15/10/2010)**

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. EMPRESA CONTRATANTE. ART. 31 DA LEI N. 8.212/91. SOLIDARIEDADE. REDAÇÃO ANTERIOR À LEI N. 9.711/87 QUE ESTABELECEU A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO / AFERIÇÃO INDIRETA APENAS A PARTIR DA CONTABILIDADE DA EMPRESA CONTRATANTE (DEVEDORA SOLIDÁRIA). ART. 33, § 6º, DA LEI N. 8.212/91 E 148 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. 1. O cerne da questão ora debatida é saber se o § 6º do art. 33 da Lei n. 8.212/91 podia ser aplicado ao contratante de mão de obra em relação aos fatos geradores anteriores à Lei n. 9.711/98, que conferiu nova redação ao art. 31 da Lei n. 8.212/91. 2. Não existindo para o contratante, antes da Lei n. 9.711/98, o dever de apurar e reter valores, não era permitido à Fazenda Pública utilizar-se da técnica do § 6º do art. 33 da Lei n. 8.212/91 para aferir indiretamente o montante devido a partir do exame da contabilidade da empresa contratante de mão de obra, sem antes buscar a apuração da base de cálculo e de eventuais pagamentos realizados na documentação do contribuinte (executor/cedente). Isso deveria ter ocorrido primeiramente em relação à contabilidade de quem tinha o dever de apurar e pagar o tributo, ou seja, a empresa cedente de mão de obra. 3. Sendo insuficiente a documentação da empresa contribuinte, seria possível ao órgão fazendário buscar na documentação de terceiros, tal como o contratante, os elementos necessários à estipulação do tributo devido mediante arbitramento (art. 148 do CTN). 4. Apenas a partir da Lei n. 9.711/98, quando a empresa contratante de mão de obra passou a ser responsável tributário, se tornou possível aplicar a técnica da aferição indireta do § 6º do art. 33 da Lei n. 8.212/91 diretamente em relação à sua contabilidade, porquanto passou competir a ela o dever de apurar e efetivar retenções em nome da empresa cedente. 5. Dessarte, não se está a negar a solidariedade entre a empresa contratante e a cedente de mão de obra antes da Lei n. 9.711/98. O óbice à cobrança intentada pela Fazenda Pública é a forma utilizada para apurar o crédito tributário, porquanto se utilizou da aferição indireta a partir do exame da contabilidade do devedor solidário apenas, deixando de buscar os elementos necessários junto à empresa cedente (contribuinte). 6. "(...) a responsabilidade solidária de que tratava o referido artigo 31 da Lei 8.112/91, com a redação da época, não dispensava a existência de regular constituição do crédito tributário, que não poderia ser feita mediante a aferição indireta nas contas da tomadora dos serviços." (REsp 727.183/SE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 18/05/2009) 7. Agravo regimental não provido.

**(STJ - AgRg no REsp: 840179 SE 2006/0085790-7, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 09/03/2010, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 24/03/2010)**

Depreende-se, pois, que apenas a partir da Lei nº 9.711/98, quando a empresa contratante de mão-de-obra passou a ser responsável tributário, se tornou possível aplicar a técnica da aferição indireta do § 6º do art. 33 da Lei n. 8.212/91 diretamente em relação à sua contabilidade, porquanto passou competir a ela o dever de apurar e efetivar retenções em nome da empresa cedente.

Dessa forma, entendo pela procedência do pleito do contribuinte, para reconhecer a improcedência do crédito tributário objeto do presente lançamento, sendo desnecessário tecer maiores considerações sobre os demais argumentos lançados em seu Recurso Voluntário, quais sejam: (i) nulidade do lançamento por estar amparado em fiscalização anteriormente realizada que foi considerada nula; (ii) existência de precedentes favoráveis do próprio recorrente; (iii) vícios de observância do Mandado de Procedimento Fiscal, eis que a fiscalização não compareceu para realizar auditoria e nem mesmo solicitou quaisquer documentos que justificassem o lançamento; (iv) “prescrição” e decadência do crédito tributário; (v) necessidade de realização de perícia; (vi) cerceamento do direito de defesa.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, a fim de reconhecer a improcedência do crédito tributário objeto do presente lançamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

### **Declaração de Voto**

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênica para manifestar entendimento divergente no que se segue.

No Relatório de Lançamentos (e-fls. 08), há apenas menção ao número da nota fiscal de prestação de serviços e ao número do empenho.

No Relatório Fiscal (e-fls. 13/17) se imputa a solidariedade com lastro no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação vigente ao tempo dos fatos geradores, invocando-se como documentos comprobatórios da situação verificada: “1 - Processo Licitatório; 2- Contrato de Serviços entre as partes; 3- Notas de Empenho da execução da despesa; 4- Notas Fiscais de Serviço; 5- Cópias de guias de recolhimento específicas e respectivas folhas de pagamento, quando constantes do processo de pagamento ou do licitatório”.

Logo, diversamente do processo anteriormente julgado, a fiscalização nem ao menos especifica o serviço prestado, afirmando tão somente o enquadramento como cessão de mão de obra, invocando para tanto documentos em poder do recorrente, e, contraditoriamente, mencionando que a execução dos serviços prestados se dava mediante empreitada de mão de obra, circunstância que afastaria a caracterização da cessão de mão de obra. Note-se que o período objeto do lançamento é anterior à vigência do acréscimo do inciso III ao § 4º da Lei nº 8.212, de 1991, alterado pela Lei nº 9.711, de 1998.

Diante desse contexto, considero cabível a aplicação da mesma solução veiculada no Acórdão n.º 2302-002.235, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara em 21 de novembro de 2012, citado pelo Relator, ou seja, nulidade por vício material (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 145, I; e Lei n.º 9.784, de 1999, arts. 53 e 69).

Dirirjo, entretanto, do argumento levantado pelo Cons. Relator de não ser possível o lançamento de ofício em face da tomadora (Município de Botucatu – Prefeitura Municipal) e da prestadora (M Oliveira BTU LTDA ME) sem uma anterior fiscalização com análise da contabilidade da prestadora, pois adoto a jurisprudência cristalizada no Enunciado 30 do Conselho de Recursos da Previdência Social, ao tempo em que julgava processos de interesse dos contribuintes da Seguridade Social, e que continua a ser aplicada pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como revela o Acórdão n.º 9202-008.900, de 29 de julho de 2020, proferido, no mérito, por unanimidade de votos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1995 a 31/10/1995

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 tributários no tomador de serviços mesmo que não haja apuração prévia no prestador. A responsabilidade solidária não comporta benefício de ordem. Não havendo a comprovação, por parte do tomador, de que o prestador tenha efetivado o recolhimento das contribuições devidas, a autoridade fiscal poderá efetuar o lançamento contra quaisquer dos solidários.

(...)

Voto

(...)

No período do lançamento, o art. 31 da Lei n.º 8.212/1991 tinha a seguinte redação:

*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.*

(...)

*§ 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. (Parágrafo acrescentado pela Lei n.º 9.032, de 28.4.1995).*

(...)

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 próprio 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. (Grifei)*

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. (Grifei)*

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.*

Ademais, 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. Vejamos:

*Art. 31. (...)*

*(...)*

*§ 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. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.032, de 28.4.1995).*

*§ 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. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.032, de 28.4.95).*

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 a cargo do prestador de serviços, sendo à ela (tomadora) lícito exigir do cedente dos serviços, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada, além da folha de pagamento respectiva.

Dito de outra forma, o responsável solidário, tinha a faculdade de afastar essa responsabilidade, mediante a exigência de comprovação do recolhimento prévio das contribuições por parte dos executores de serviços. Assim, se não adotou tal

providência, é porque optou por permanecer na condição responsável, sujeitando-se ao lançamento das contribuições decorrentes de contratos dessa natureza.

Importa salientar que, no caso sob exame, a prestadora de serviços também foi intimada do lançamento e teve oportunidade de juntar documentos aptos a comprovar a inexistência de contribuições previdenciárias pendentes de recolhimento, desonerando, conseqüentemente, a tomadora de serviços, mas não adotou tal providência.

No mesmo sentido do que se expôs até aqui, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já se manifestou recentemente, conforme se verifica na ementa do Acórdão nº 9202-008.072, proferido em 25/07/2019, de relatoria da Ilustre Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz:

*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.*

Isso posto, acompanho a conclusão de se DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, por considerar cabível a declaração de nulidade por vício material.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro