



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

Processo nº 18050.000024/2007-13
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-005.325 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de março de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DECADÊNCIA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. CIÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Na hipótese de pluralidade de sujeitos passivos, decorrente de responsabilidade tributária solidária, o reconhecimento da decadência em relação a um deles não aproveita aos demais, quando intimados da constituição do crédito tributário antes de escoado o prazo decadencial previsto em lei.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. BENEFÍCIO DE ORDEM. INEXISTÊNCIA. ENUNCIADO Nº 30 DO CRPS.

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.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO CONTRATANTE.

O contratante de qualquer serviço executado mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes da Lei de Custeio da Seguridade Social, em relação aos serviços prestados, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem. Art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.032/95.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ELISÃO. INOCORRÊNCIA.

A responsabilidade solidária do contratante com o executor de serviços prestados mediante cessão de mão de obra somente será elidida se for comprovado pelo executor o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal o fatura

correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura.

Para os efeitos da elisão da solidariedade em tela, o cedente da mão de obra deve 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.

AFERIÇÃO INDIRETA

Com a recusa ou apresentação deficiente de documentos a fiscalização promoverá o lançamento de ofício por arbitramento, inscrevendo as importâncias que reputar devidas, conforme respaldo no art. 33, §3º da Lei 8.212/91, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso. Por voto de qualidade, afastar a decadência. Vencidos o relator e as conselheiras Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa. No mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho e Rayd Santana Ferreira.

Relatório

COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 5ª Turma da DRJ em Salvador/BA, Acórdão nº 15-176.360/2008, às e-fls. 221/231, que julgou procedente em parte o lançamento fiscal, decorrente da aferição da remuneração da mão-de-obra contida em notas fiscais de serviços prestado a recorrente, em relação a competência 12/1998, conforme Relatório Fiscal, às e-fls. 28/31 e demais documentos que instruem o processo.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 28/31), as contribuições apuradas sobre a remuneração dos empregados correspondem a 20% da parte da empresa, 8% dos segurados empregados, 3% referentes à Contribuição da Empresa, destinada ao financiamento das prestações por acidente do trabalho - SAT, previstas nos artigos 20, 22, 1 e II da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, aferidas a título de responsabilidade solidária, decorrente da não comprovação, pela COELBA, do recolhimento prévio e específico das contribuições previdenciárias referentes aos serviços de leitura de medidores, entrega de contas e aviso de cobrança, prestados mediante cessão de mão de obra pela empresa SIPEL CONSTRUÇÕES LTDA, CNPJ nº 42.272.740/0001-27. Em função da falta de comprovação da elisão de responsabilidade solidária, foram aferidas remunerações de mão-de-obra contidas em notas fiscais de prestação de serviço, mediante aplicação do percentual de 40% sobre o valor bruto das referidas notas fiscais, atribuindo-se o percentual de 20% sobre o valor das notas fiscais para os casos em que os serviços foram prestados com fornecimento de materiais, conforme determina a legislação norte do feito.

Conforme o mesmo relatório, constitui fato gerador da presente notificação a remuneração contida na nota fiscal/fatura/recibo do serviço prestado mediante cessão de mão-de-obra pela empresa contratada, descrito no Relatório de Lançamentos integrante desta NFLD, ficando a contratante responsável solidariamente pelo recolhimento, nos termos do art. 31 da Lei 8.212, de 1991.

Consta ainda que a notificada foi intimada através de Termos de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD. Os documentos analisados pela fiscalização se encontram discriminados às fls. 29 e 30. Tendo em vista a não apresentação da documentação necessária à elisão da responsabilidade solidária, o crédito foi apurado por aferição da remuneração sobre os valores contidos nas notas fiscais/faturas emitidas pelo prestador.

Para proceder à aferição, foi aplicado o percentual de 40% sobre o valor bruto das notas fiscais/faturas/recibos de acordo o serviço realizado, com base no art. 63 da Instrução Normativa/INSS/DC nº 70, de 10 de maio de 2002.

Em 13 de abril de 2005 foi solicitada diligência fiscal para saneamento do processo, objetivando a emissão de relatório fiscal substitutivo. a ser encaminhado as empresas envolvidas, para fazer constar os seguintes pontos: a fundamentação legal para utilização da aferição indireta como meio de apuração da base de cálculo das contribuições devidas art. 33, § 3º da Lei 3.212/91 e os pressupostos da cessão de mão de obra. Solicita-se, ainda, o pronunciamento fiscal acerca dos documentos juntados na defesa e a anexação das notas fiscais de serviços e os contratos e, finalmente, pede-se a anexação do comprovante de ciência da notificação pela prestadora.

Como resultado da diligência, os Auditores Fiscais Notificantes juntam aos autos cópias de contratos de prestação de serviços entre a COELBA e a JFS, cópias das notas fiscais de serviços e Relatório Fiscal Substitutivo.

Os Auditores Notificantes emitem despacho em 09 de maio de 2007. fl. 219, informando que a prestadora não teve ciência da notificação. Ainda encontra-se anexado na contracapa do volume I do processo um envelope lacrado, contendo a presente NFLD e o relatório substitutivo endereçado à Prestadora, postado em 23 de julho de 2007, e que apresenta carimbo da ECT com a informação de “endereço insuficiente”. Assim, frustrada a via postal, a prestadora foi cientificada do lançamento, através de edital, publicado no Diário Oficial da União em 27 de setembro de 2007. fl. 221.

Inconformada com a Decisão recorrida a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 235/247, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, preliminarmente pugna pela decretação da decadência, tendo em vista que reconhecida a decadência quanto à empresa prestadora de serviço, assim também deve ser considerada para a empresa tomadora de serviço.

Quanto ao mérito, alegou a existência do litisconsórcio necessário por solidariedade, isso porque, somente diante da incapacidade de comprovação do recolhimento pela prestadora, e, conseqüentemente, da confirmação da existência de débito, é que poderia se cogitar em imputação de responsabilidade solidária à COELBA, a qual se funda exclusivamente, ressalte-se, no inadimplemento aferido.

Contudo, o que se vê, no caso em tela, é que a autuação deveu-se ao simples fato de não dispor, a recorrente, no momento da fiscalização, das cópias de guia de recolhimento, o que, por absurdo, entendeu o Autuante, seria definitivo para comprovar que não teria havido o recolhimento. No entanto, tal documentação fora apresentada, devendo ser cancelado o lançamento por violação à ampla defesa.

Argumenta também que a fiscalização restringiu-se a autuar a tomadora dos referidos serviços, lançando sobre ela o ônus de arcar com a referida obrigação, antes mesmo de que fosse averiguado o seu cumprimento por quem a lei prevê como principal obrigada, qual seja a empresa prestadora dos serviços.

Desta forma, reitera a recorrente o seu requerimento para que sejam examinados os documentos já, e mais uma vez, colacionados, que demonstram o efetivo recolhimento das contribuições, porque a configuração da co-responsabilidade somente se dará na inadimplência do principal obrigado, deixando de ocorrer em virtude da inexistência de débito do mesmo, hipótese essa que se enquadra na presente situação.

Sendo assim, uma vez que a solidariedade do dono da obra (tomador) se dá em virtude da inadimplência da prestadora de serviço, não havendo débito, não há que se falar em inadimplência como sequer, por conseqüência, em responsabilidade nela fundada.

Diante da inequívoca comprovação do recolhimento, que se deu nos autos com a juntada das folhas de pagamento, GFIP, GRPS ou GPS, não subsiste o débito imputado, e, portanto, não há que se falar em responsabilidade já que esta está diretamente vinculada a

eventual inadimplência da prestadora, o que, definitivamente, não corresponde ao caso em concreto.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para decretar a decadência do lançamento, tornando-o sem efeito e, no mérito, a sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

PRELIMINAR

DECADÊNCIA DEVEDOR SOLIDÁRIO – APROVEITAMENTO AOS DEMAIS RESPONSÁVEIS

Ainda preliminarmente, sustenta que a decadência reconhecida em face de um dos solidários aproveita aos demais, razão pela qual se a prestadora de serviço fora desonerada do presente crédito tributário em face do instituto da decadência, o mesmo entendimento deve prevalecer para a tomadora de serviços, ora recorrente.

Em que pesem as substanciosas razões de decidir do ilustre julgador de primeira instância, constata-se que o insurgimento da contribuinte merece acolhimento, no sentido de “aproveitar” a decadência reconhecida em face do responsável solidário.

Com efeito, muito embora seja matéria longe de remansosa conclusão, com a devida vênia àqueles que sustentam o contrário, nos filiamos à tese de que o crédito tributário é uno, gerando obrigações mútuas aos co-obrigados/responsáveis solidários, bem como beneficiando a todos nos casos de ocorrência das hipóteses de extinção do crédito tributário, insculpidos no artigo 156 do Código Tributário, que assim prescreve:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001\)](#)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da

irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

Como se observa, a decadência, tal qual o pagamento e outras hipóteses legais, é causa de extinção do crédito, inexistindo razão para estabelecer distinção entre ambos, como ocorrera no Acórdão recorrido, o qual, reconheceu a extinção do crédito, em virtude de ultrapassado o lapso decadencial, somente em relação a prestadora, que não fora cientificada na notificação original.

Aliás, não é novidade que o pagamento do crédito, para efeito da extinção do débito, aproveita a todos os responsáveis solidários. É o que determina o artigo 125, inciso I, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais; [...]

Ora, se o pagamento de um solidário aproveita aos demais, inexistente razão para a decadência reconhecida para um solidário não alcançar a todos, sobretudo por serem causas de extinção do crédito tributário.

Não bastasse isso, mister registrar que a unicidade do crédito tributário não oferece condições de fatiá-lo de maneira a considerá-lo decaído para um sujeito passivo e não para outro.

Em verdade, há de se considerar que o lançamento somente se aperfeiçoa com a ciência do último responsável, oportunidade em que passa a produzir efeitos no mundo jurídico. A propósito da matéria, cabe invocar os ensinamentos do renomado tributarista LEANDRO PAULSEN, em sua obra “DIREITO TRIBUTÁRIO – Constituição e Código Tributário Nacional à luz da Doutrina e da Jurisprudência” – 5ª edição, pág. 863/864, *in verbis*:

Motivação lançamento. Requisitos de regularidade formal. [...] Importa ressaltar, ainda, que o lançamento só terá eficácia após notificado ao sujeito passivo [...]

Notificação. Condição de eficácia. A notificação ao sujeito passivo é condição para que o lançamento tenha eficácia. Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento, demarcando, pois, a constituição do crédito que, assim, passa a ser exigível do contribuinte [...] A notificação está para o lançamento como a publicação está para a lei [...] (grifamos)

Na hipótese dos autos, no lançamento original, a prestadora de serviços não fora cientificada. Quando da lavratura do relatório substitutivo (após diligência) a fiscalização teve o cuidado de cientificá-la (via edital).

Observe-se, somente após a cientificação do último co-responsável operaria o termo final da decadência, com base no artigo 34 da Portaria MPS nº 520/2004, vigente à época, que regulamentava o processo administrativo no âmbito do INSS, nos seguintes termos:

Art. 34 A intimação dos atos processuais será efetuada por ciência no processo, via postal com aviso de recebimento, telegrama ou outro meio que assegure a certeza da ciência do interessado, sem sujeição a ordem de preferência.

§ 1º Quando frustrados os meios indicados no caput deste artigo, a intimação será efetuada por meio de edital e também no caso de interessados indeterminados, desconhecidos ou com domicílio indefinido.

§ 2º As intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais, mas o comparecimento do administrado supre sua falta ou irregularidade.

§ 3º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - nos demais casos do caput, na data do recebimento ou, se omitida a data, quinze dias após a data da postagem da intimação, se utilizada a via postal, ou da expedição se outro for o meio;

III - quinze dias após a publicação ou afixação do edital, se este for o meio utilizado.

a) o edital será publicado, uma única vez, em órgão de imprensa oficial ou afixado em dependência franqueada ao público do órgão encarregado da intimação;

b) a afixação e a retirada do edital deverá ser certificada nos autos pelo chefe do órgão encarregado da intimação.

§ 4º No caso de solidariedade, o prazo será contado a partir da ciência da intimação do último co-obrigado.

Na esteira desse entendimento, consoante preceitua o dispositivo legal supra, para efeito da contagem do prazo decadencial, o termo final será a data da ciência do último co-obrigado. Isto porque, a intimação somente considerar-se-á concretizada perfeitamente a partir de tal data, oportunidade que o ato administrativo do lançamento se aperfeiçoará definitivamente.

A propósito da matéria, o ilustre Conselheiro Marcelo Oliveira dissertou com muita propriedade ao elaborar o voto vencedor condutor do Acórdão nº 2402-00.389, de onde peço vênha para transcrever excerto e adotar como razões de decidir:

[...]

Questão a ser analisada refere-se a data a ser contada como ciência do lançamento, na questão da solidariedade, pois, como no presente caso, o contribuinte foi cientificado em data diversa do solidário.

No presente lançamento, período compreendido entre 10/1996 a 12/1998, a ciência dos sujeitos passivos solidários ocorreram em 10/2003 para o solidário (tomador do serviço), e em 09/2006 para o contribuinte (prestador do serviço), fls. 0305.

Buscando referências sobre a questão, encontramos determinação na Portaria do Ministro de Estado da Previdência Social nº520, de 19 de maio de 2004, que disciplinava, à época, os processos administrativos decorrentes de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, Auto de Infração e, no que couber, ao pedido de isenção da cota patronal, de restituição ou de reembolso de pagamentos e à Informação Fiscal de Cancelamento de Isenção, quando instaurado o contencioso.

[...]

Portanto, como podemos verificar, o lançamento só se constitui com a devida ciência do(s) sujeito(s) passivo(s) e o

contencioso só se inicia com a regular ciência do(s) sujeito(s) passivo(s).

Assim sendo, chega-se a conclusão que as datas, no Procedimento Administrativo Fiscal, são idênticas.

Nesse sentido, quando a Portaria Ministerial 520/2004 determina, no contencioso administrativo, que no caso de solidariedade, o prazo será contado a partir da ciência da intimação do último co-obrigado, chega-se, também, a conclusão que a data de constituição do lançamento, no caso de solidariedade, somente ocorre com a ciência da intimação do último co-obrigado.

Ponto de extrema importância a ressaltar é que a própria administração, após a apresentação de defesa pela solidária, ressalta a necessidade de intimação da empresa contribuinte prestadora, fls. 0145, 0302, 0304. Medida tomada pelo Fisco, fls. 0305.

Já há muito que há a determinação de ciência de todos os co-obrigados para o início do contencioso administrativo fiscal, pois sem a ciência de todos há o cerceamento de defesa e o desrespeito ao devido processo legal.

[...]

Portanto, o devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o réu, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação que se lhe pesa, possa exercitar a sua defesa plena.

Destarte, conclui-se que a data de lançamento só ocorreu com a ciência do último co-obrigado, 09/2006, e como o período do lançamento refere-se a fatos geradores ocorridos nas competências 10/1996 a 12/1998, todas as competências, pela aplicação do Art. 173 do CTN, devem ser excluídas do presente lançamento.

Outro ponto a salientar, e que não devemos olvidar, é que a solidariedade é uma situação que ocorre na responsabilidade tributária: ela ocorre quando há mais de um sujeito passivo (devedor) de uma mesma obrigação tributária cada qual obrigado à parte da dívida, ou à dívida toda.

No CTN, a responsabilidade tributária está regulada no Capítulo V (Responsabilidade Tributária), do Título II (Obrigação Tributária), abrangendo do Art.128 ao 138.

O contribuinte, no caso o prestador do serviço, é o sujeito passivo direto da obrigação tributária. Ele tem obrigação direta pelo pagamento do tributo. Sua capacidade tributária é objetiva, pois decorre da lei, não de sua vontade. Esta capacidade independe de sua capacidade civil e comercial Não pode haver convenções particulares modificando a definição legal de sujeito passivo. Assim, o contribuinte é a pessoa física ou jurídica que tem relação direta com o fato gerador.

O responsável, no caso o tomador do serviço, é o sujeito passivo indireto da obrigação tributária. Ele não é vinculado diretamente com o fato gerador, mas, por imposição legal, é obrigado a responder pelo tributo.

Há responsabilidade solidária quando existe mais de um sujeito passivo responsável pela obrigação tributária. A solidariedade decorre da lei.

Característica da solidariedade é que ela não comporta benefício de ordem.

Efeitos da solidariedade são a) o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita os demais; b) a isenção ou remissão de crédito exonera todos os coobrigados, salvo

quando o benefício for concedido em caráter pessoal, substituindo, nesse caso, a solidariedade dos demais pelo saldo remanescente; c) a interrupção da prescrição em relação a um dos obrigados favorece ou prejudica os demais.

Assim, poderíamos chegar a conclusão ilógica que a extinção do crédito, pela decadência, não seria aproveitada por todos os co-obrigados, inclusive penalizando àquele coobrigado que com mais celeridade recebeu a intimação sobre o lançamento efetuado.

Portanto, no nosso entender, no caso de solidariedade deve-se conceituar, pelos motivos expostos, como efetivado o lançamento na intimação do último co-obrigado.

Por todo o exposto, acato a preliminar ora examinada, restando prejudicado o exame do mérito, já que o lançamento foi atingido pelo prazo decadencial. (2ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF – Processo nº 13502.000107/2008-12)

Na esteira do entendimento acima, é de fácil conclusão que o aperfeiçoamento do lançamento somente ocorrera devidamente com ciência a empresa solidária, termo final do prazo decadencial, extinguindo, portanto, o lançamento em face da decadência total da exigência fiscal, sob qualquer fundamento que se pretenda aplicar, artigo 150, § 4º, ou 173, inciso I, do CTN.

Cabe, por fim, somente a título de reflexão, suscitar que a autoridade fazendária incorre em evidente incoerência ao fatiar o crédito tributário, reconhecendo a decadência somente a um responsável solidário.

Muito embora aludida matéria seja de mérito, convém frisar que o Fisco se utiliza de “dois pesos, duas medidas” ao tratar do tema. De um lado, entende que a responsabilidade solidária inscrita no artigo 30, inciso VI e 31 (na redação original), da Lei nº 8.212/91, possibilita o lançamento em face do tomador de serviços e do prestador de serviços por solidariedade.

De outro, não adota como termo final da decadência da totalidade da exigência fiscal e para todos os solidários, a data da ciência do último co-obrigado/responsável, na linha do sustentado acima.

Por todo o exposto, estando a Notificação Fiscal em dissonância com as normas de direito, acato a preliminar ora examinada, restando prejudicado o exame do mérito, já que o lançamento foi atingido pelo prazo decadencial, de acordo com os fatos e fundamentos acima delineados.

Feitas essas considerações, reconhecida/admitida a decadência total da exigência fiscal acobertando todos os solidários, uma vez vencido em nosso entendimento, passamos a contemplar as demais questões de mérito.

MÉRITO

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - BENEFÍCIO DE ORDEM

Conforme relatado acima, o crédito foi lançado com base no instituto da responsabilidade solidária, decorrente da execução de contrato de cessão de mão de obra, de acordo com o artigo 31 da Lei n. 8.212/91, com redação vigente à época do fato gerador, pela empresa prestadora de serviços.

A CRPS editou o Enunciado nº 30 (Resolução nº 1, de 31/01/2007, publicada no DOU de 05/02/2007), abaixo transcrito:

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.

Ainda assim, a recorrente entende que outras exigências de cruzamento de informações deveriam ter sido cumpridas. Todavia, sem amparo na legislação vigente à época dos fatos geradores. Vejamos.

A Lei nº 8.212/91, em seu artigo 31, na redação vigente à data de ocorrência dos fatos geradores, fixou de forma taxativa a responsabilidade solidária do contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, com o executor, pelas obrigações decorrentes da Lei de Custeio da Seguridade Social, em relação aos serviços prestados, **não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.**

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

*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 nº 9.528/97). (grifos nossos)*

§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. (Redação dada pela Lei nº 9.528/97).

§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 9.032/95). (grifos nossos)

§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 9.032/95).

No mesmo sentido apontam as normas inscritas no art. 42 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 612/92, vigente à data de ocorrência dos fatos geradores.

Decreto nº 612, de 21 de julho de 1992.

Art. 46. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor destes serviços pelas obrigações decorrentes deste regulamento, em relação aos serviços a ele prestados, exceto quanto às contribuições incidentes sobre faturamento e lucro, conforme o disposto no art. 28.

§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.

§2º A responsabilidade solidária pode ser elidida desde que seja exigido do executor 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, conforme definido pelo INSS.

§3º 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 plena identificação dos fatos geradores das contribuições, independentemente da natureza e da forma de contratação.

§4º Enquadram-se na situação prevista no §3º as seguintes atividades:

- a) construção civil;*
- b) limpeza e conservação;*
- c) manutenção;*
- d) vigilância;*
- e) segurança e transporte de valores;*
- f) transporte de cargas e passageiros;*

g) outras atividades definidas pelo MTA.

A Lei de Custeio da Seguridade Social, ao estabelecer a hipótese de solidariedade em seu art. 31, culminou por atribuir ao contratante de serviços prestados mediante cessão de mão de obra a obrigação acessória de auxiliar o Fisco na fiscalização das empresas prestadoras dessa modalidade de serviços, fazendo com que aquele exija deste cópias autenticadas das individualizadas guias de recolhimento e respectivas folhas de pagamento, acenando, inclusive, com a possibilidade de retenção das importâncias devidas pelo executor para a garantia do cumprimento das obrigações previdenciárias.

Destarte, ao não exigir da empresa prestadora de serviços mediante cessão de mão de obra as cópias autênticas dos documentos a que se refere o §4º do art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação que lhe foi dada, de berço, pela Lei nº 9.032/95, o Contratante se sujeita, *ex lege*, automaticamente, à solidariedade pelo adimplemento das contribuições previdenciárias devidas pelo executor, relativas aos serviços contratados.

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça já irradiou em seus arestos a interpretação que deve prevalecer na pacificação do debate em torno do assunto, lançando definitivamente uma pá de cal nessa infrutífera discussão, consoante se depreende do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2002/00892216, da Relatoria do Min. Luiz Fux, assim ementado:

Processo AgRg no Ag 463744 / SC

*AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO
2002/00892216*

Relator(a) Ministro LUIZ FUX (1122)

Órgão Julgador TI PRIMEIRA TURMA

Data do Julgamento 20/05/2003

Data da Publicação/Fonte DJ 02.06.2003 p. 192

Ementa:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO TOMADOR DE SERVIÇOS PELO RECOLHIMENTO DOS VALORES DEVIDOS PELO PRESTADOR DE SERVIÇOS. AGRAVO REGIMENTAL. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTOS PARA INFIRMAR A DECISÃO AGRAVADA. DESPROVIMENTO.

1. O artigo 31 da Lei 8.212/91 impõe ao contratante de mão-de-obra a solidariedade com o executor em relação às obrigações de recolhimento das contribuições previdenciárias, bem como outorga o direito de regresso contra o executor, permitindo, inclusive, ao tomador a retenção dos valores devidos ao executor para impor-lhe o cumprimento de suas obrigações.

2. Para a empresa tomadora de serviços isentar-se da responsabilidade pelo não pagamento das contribuições previdenciárias devidas pela prestadora de serviço, é necessário que demonstre o efetivo recolhimento destas contribuições.

3. O Agravante não trouxe argumento capaz de infirmar o decisório agravado, apenas se limitando a corroborar o disposto nas razões do Recurso Especial e no Agravo de Instrumento interpostos, de modo a comprovar o desacerto da decisão agravada.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

Nesse panorama, verificando o auditor fiscal a ocorrência de prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra, não restando elidida a responsabilidade solidária pela via estreita fixada pela lei, estabelece-se definitivamente a solidariedade em estudo entre prestador e tomador, podendo o fisco, ante a inexistência do benefício de ordem, efetuar o lançamento do crédito tributário em face do contribuinte (o executor), ou diretamente em desfavor do responsável solidário (o contratante), ou contra ambos, sendo certo que o pagamento efetuado por um aproveita o outro.

Portanto, não assiste razão à recorrente.

CESSÃO DE MÃO DE OBRA

Em relação à cessão de mão-de-obra, cumpre esclarecer que se trata apenas da aplicação da lei ao caso concreto. Neste sentido, o parágrafo 2º, do artigo 31, da Lei n. 8.212/91, na redação dada pela Lei n. 9.528/97, conceituava cessão de mão de obra, como sendo:

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.

Já constou da decisão *a quo* que, pela análise da documentação apresentada pela empresa contratante, durante a ação fiscal, os Auditores notificantes constataram a existência de serviços prestados mediante cessão de mão de obra pela contratada, nos moldes do art. 31, § 2º, da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 9.528/97.

Verifica-se, no presente caso, que a cessão de mão-de-obra refere-se a serviços de mão de obra de leitura de medidores, entrega de contas e aviso de cobrança, prestados pela empresa Sipel.

Análise dos termos do contrato de prestação de serviços - fls. 131 a 152, particularmente as cláusulas 1º (fl.131), itens 3.4, 4.7, 8.1.1 do Anexo I (fls. 134, 136), itens 4.1.1, 4.1.2, 4.2 “j” do Anexo 02 (fls. 143, 145) bem como das notas fiscais, cópias às fls. 129 e 130, demonstra a ocorrência da cessão de mão de obra.

O serviço em tela se enquadra perfeitamente no conceito de cessão de mão de obra previsto na legislação, bastando para tanto a verificação das descrições dos serviços prestados nas cópias das notas fiscais.

Observe-se que o mesmo art. 42 do ROCSS, aprovado pelo Decreto nº 2.173, de 1997, em seu parágrafo 5º assim dispunha:

*Art. 42 (..)§ 5º Enquadram-se na situação prevista no § 43, **dentre outras**, as seguintes atividades:*

- a) construção civil;*
- b) limpeza e conservação;*
- c) manutenção;*
- d) vigilância;*
- e) segurança e transporte de valores;*
- f) transporte de cargas e passageiros;*
- g) serviços de informática. (g.n.)*

É evidente a existência de cessão de mão de obra, não havendo elementos na peça recursal que infirmem os fatos relatados ou os fundamentos jurídicos do lançamento.

AFERIÇÃO INDIRETA

A fundamentação legal para o procedimento adotado Aferição Indireta encontra-se na no artigo 33, §§ 3º e 6º da Lei nº 8.212/91. Confira-se:

art. 33: Parágrafo 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.

Em análise atenta a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD em questão, nota-se claramente que esta se encontra dentro das formalidades legais, tendo sido lavrada de acordo com a legislação vigente

PAGAMENTO PELO PRESTADOR E ELISÃO

Quanto à alegação de que houve o pagamento pelo prestador, as guias apresentadas pela recorrente em sua defesa são genéricas, não atendem às disposições legais capazes de elidir o lançamento.

A Lei nº 9.032 de 1995, ao acrescentar o § 3º ao art. 31 da Lei 8.212, de 1991, no caso da cessão de mão de obra, disciplinou a possibilidade de elisão desta responsabilidade solidária, mediante o prévio recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, incluída na Nota Fiscal de Prestação de Serviços, quando da quitação da referida nota.

A mesma Lei nº 9.032, de 28 de abril de 1995, acrescentando o § 4º ao art. 31 da Lei 8.212/91, determinou que o tomador de serviços deveria exigir do prestador, quando da quitação da Nota Fiscal, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada.

A Ordem de Serviço INSS/DAF nº 176, de 05 de dezembro de 1997, vigente à época dos fatos geradores disciplinava como deveria ser feito o preenchimento da GRPS - Guia de Recolhimento da Previdência Social:

10 - A empresa prestadora de serviço mediante cessão de mão-de-obra deverá preencher GRPS distintas para cada empresa tomadora, ou, alternativamente, para cada estabelecimento desta, conforme o "Manual da GRPS", com as seguintes adaptações;

Campo 8.' a) número de segurados colocados à disposição da tomadora;

b) salário-de-contribuição dos segurados empregados, segundo a folha de pagamento;

c) número, data de emissão e valor da nota fiscal, fatura ou recibo;

d) matrícula (CGC/CEI) e nome ou razão social da empresa tomadora.

10.2 A contribuição relativa ao pessoal da administração da própria empresa prestadora de serviço será recolhida em guia distinta daquela referente a segurado objeto de cessão de mão-de-obra.

Assim, no presente feito, as guias apresentadas não atenderam aos dispositivos acima citados.

Já a ocorrência do fato gerador estava comprovada pelas informações constantes nos contratos e nas notas fiscais apresentadas. A empresa tomadora não apresentou os documentos necessários à elisão da solidariedade. Diante da não apresentação dos documentos, as contribuições foram lançadas adotando-se os mesmos critérios que deveriam ter sido adotados pela empresa tomadora caso pretendesse se elidir da responsabilidade solidária.

Isto porque, entre as formas de elisão da solidariedade, as normas que disciplinam o custeio da Seguridade Social sempre colocaram como opção à empresa tomadora, a exigência de recolhimento das contribuições de acordo com os percentuais utilizados pelo INSS para aferição indireta. Neste sentido, o art. 42 do Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social - ROCSS, aprovado pelo Decreto nº 2.173, de 05/03/ 1997, assim determinava:

Art. 42. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor destes serviços pelas obrigações decorrentes deste Regulamento, em relação aos serviços a ele prestados, exceto quanto às contribuições incidentes sobre faturamento e lucro, de que trata o art. 28.

§ 1º Fica ressalvado o direito regressivo do contratante contra o cedente de mão-de-obra e admitida a retenção de importâncias a este devidas para a garantia do cumprimento das obrigações.

§ 2º A responsabilidade solidária somente será elidida se for comprovado pelo cedente de mão-de-obra o recolhimento 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 e percentuais estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social- INSS.

§ 3º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, o cedente de mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento e guias de recolhimento distintas para cada empresa tomadora de serviço, devendo esta exigir do cedente de mão-de-obra, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento.

Neste aspecto, melhor sorte não resta a contribuinte.

Por todo o exposto, estando a Notificação de Lançamento *sub examine* em consonância com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, para no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Peço vênia ao I. Relator para divergir do seu voto quanto à "extinção" do crédito tributário lançado de ofício pela ocorrência da decadência.

Trata-se de crédito tributário constituído com base no instituto da responsabilidade solidária, decorrente da execução de contrato de cessão de mão de obra, de acordo com o artigo 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, na redação vigente à época dos fatos (fls. 03/19 e 32/35).

Além da responsabilidade tributária do tomador de serviços, a legislação aplicável aos fatos estabelecia o vínculo de solidariedade entre contratante e executor pela obrigações de recolhimento das contribuições previdenciárias.

A solidariedade não é, a rigor, espécie de responsabilidade autônoma, mas sim uma forma de garantia do cumprimento da obrigação tributária, regulando o grau de responsabilidade das pessoas eleitas para compor o polo passivo, que, nesse caso, não comporta benefício de ordem.

Via de regra, no procedimento de lançamento, cabe ao agente fazendário identificar a hipótese de pluralidade de sujeitos passivos para o fim de satisfação do crédito tributário. Isso porque, como dito, concede garantia adicional ao cumprimento da obrigação pecuniária.

A legislação impõe, no interesse do credor, a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária sem benefício de ordem, hipótese em que não existe devedor principal, todos respondendo pelo total da dívida.

Não só os atos de cobrança do crédito tributário não comportam benefício de ordem, como a própria constituição do crédito tributário, a qual tem a função de declarar a ocorrência do fato gerador e a existência de obrigação tributária inadimplida. Pensamento diferente, com a devida licença, tem o condão de enfraquecer o instituto da solidariedade no âmbito tributário.

Em outras palavras, é possível ao Fisco, sem que isso dê razão à decretação de nulidade do ato administrativo, por cerceamento de defesa e/ou desrespeito ao devido processo legal, formalizar o lançamento de ofício em face do executor dos serviços mediante cessão de mão de obra, diretamente em desfavor do tomador, eleito pelo legislador como responsável tributário, ou contra ambos, sendo a última hipótese a mais recomendável.

Como bem destacou o I. Relator, a decadência foi incluída no rol de formas de extinção do crédito tributário, assim como o pagamento (art. 156, incisos I e V, do Código Tributário Nacional - CTN).

Porém, a toda a evidência tal classificação na lei não é a mais adequada à natureza jurídica do instituto da decadência, na medida em que o esgotamento do prazo decadencial, como sabido, impede a própria constituição do crédito tributário. Não se extingue algo que não existiu.

No pagamento, há prévio crédito tributário, constituído pelo sujeito passivo ou, mediante o ato de lançamento, pela administração tributária. Na decadência, por outro lado, deixa-se de constituir o crédito tributário. Em pese o CTN considerá-los como causas de extinção do crédito, é inviável a acolhimento do raciocínio sobre a equivalência, em qualquer caso, dos seus efeitos.

Por intermédio do art. 125, o CTN regula alguns dos efeitos tributários da solidariedade a favor ou contra os devedores. Em todos as hipóteses enumeradas, há vinculação com a existência de um crédito tributário, através do pagamento, concessão de isenção ou remissão e da prescrição da cobrança. Em vista disso, não é possível inferir, por analogia ao art. 125 do CTN, que a decadência reconhecida em face de um dos solidários aproveita aos demais.

De mais a mais, também não é verdade que o lançamento somente se aperfeiçoa com a ciência do último responsável.

Com respeito à tomadora de serviços, ora recorrente, a ciência válida do lançamento deu-se antes do termo final do prazo decadencial. Trata-se de um ato perfeito e acabado, nos termos da legislação processual, que não está sujeito à condição do que ocorre ou ocorrerá com relação aos demais coobrigados. O lançamento efetuado contra a tomadora, devidamente cientificado ao sujeito passivo, constituiu o crédito tributário em seu nome e declarou a existência da obrigação tributária.

Já no que concerne à prestadora de serviços, o ato de lançamento, com referência a esse sujeito passivo, não se aperfeiçoou no tempo ofertado pela lei tributária, porque realizado posteriormente ao termo final do prazo decadencial. Caso a ciência do lançamento tivesse acontecido antes de ultrapassado o lapso decadencial, o mesmo crédito tributário, derivado da mesma obrigação tributária, seria exigido do prestador e do tomador.

De maneira alguma é afetada a unidade do crédito tributário, assim como da obrigação tributária, ao considerá-lo decaído para um sujeito passivo e não para o outro. A ocorrência da decadência impossibilita tão somente a prática do ato constitutivo do crédito tributário em nome da prestadora de serviços, não havendo que se cogitar, por tal razão, de fatiamento da obrigação tributária. Por outro lado, a ideia de crédito tributário único não significa a indivisibilidade do conjunto de responsáveis tributários.

Inclusive, cabe recordar que o termo inicial é apenas um, assim como o termo final do prazo decadencial, considerando o momento do nascimento da obrigação tributária, independentemente do sujeito passivo que será intimado do lançamento fiscal.

Por fim, quanto à Portaria MPS nº 520, de 19 de maio de 2004, que disciplinava o contencioso administrativo fiscal, claramente estabelece normas de natureza processual, e não material:

Art. 1º O Contencioso Administrativo Fiscal no âmbito do Instituto Nacional do Seguro Social reger-se-á segundo as normas contidas nesta Portaria.

(...)

Art. 34 A intimação dos atos processuais será efetuada por ciência no processo, via postal com aviso de recebimento, telegrama ou outro meio que assegure a certeza da ciência do interessado, sem sujeição a ordem de preferência

(...)

§ 4º No caso de solidariedade, o prazo será contado a partir da ciência da intimação do último co-obrigado.

Com efeito, o § 4º do art. 34, que deve manter harmonia com o "caput", preceitua o termo inicial para a contagem do prazo para prática de atos no processo administrativo fiscal quando há pluralidade de sujeitos passivos, que se dava a partir da ciência da intimação do último coobrigado. Tratando-se a decadência de um instituto de direito substantivo, o dispositivo infralegal é inaplicável para efeito de contagem de prazo decadencial, cujo período de tempo, uma vez iniciado, não se suspende nem se interrompe, sendo o mesmo para todos os coobrigados.

Ao corroborar a conclusão da decisão de piso, rejeito, portanto, a preliminar de decadência quanto à empresa recorrente.

É como voto

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess