



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

Processo nº 11330.001196/2007-19
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-008.072 – 2ª Turma
Sessão de 25 de julho de 2019
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente em Exercício.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Pedro Paulo Pereira Barbosa, Patrícia da Silva, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Ana Paula Fernandes, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Mário Pereira de Pinho Filho (Presidente em Exercício). Ausente a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, substituída pela Conselheira Miriam Denise Xavier.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Contribuinte contra o Acórdão n.º 2401-004.069 proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, em 28 de janeiro de 2016, no qual restou consignada a seguinte ementa, fl. 503:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO RESPONSABILIDADE

SOLIDÁRIA CESSÃO DE MÃO DE OBRA. Responde solidariamente com o executor o contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão de obra, em relação aos serviços a ele prestados, pelas obrigações previdenciárias.

CUMPRIMENTO DECISÃO JUDICIAL. Em face de decisão judicial determinando a verificação dos recolhimentos realizados pela prestadora de serviços, foi constatado que houve recolhimento compatível com a RAIS na competência 07/1995, devendo ser excluída referida competência do crédito tributário, mantendo-se as demais.

TERCEIROS. O Parecer CJ/MPAS nº 1.710/99 estabelece que não existe responsabilidade solidária na cobrança de contribuições para Terceiros, perante nenhuma empresa.

Recurso Voluntário Negado.

O recurso mencionado anteriormente (fls. 520 a 527), foi admitido por meio do **Despacho** de fls. 600 a 604, para rediscutir a responsabilidade solidária na cessão de mão-de-obra.

Em seu **recurso, aduz a Contribuinte**, em síntese:

- a) para o serviço contratado pela Recorrente houve o pagamento da respectiva contribuição, conforme guias de GRPS (fls. 85/95) juntadas ao processo que devem ser consideradas, assim como os valores identificados no sistema eletrônico;
- b) o Fisco cobra da Recorrente valores já satisfeitos anteriormente pela prestadora de serviços contratada, que é real contribuinte, em claro e incontestável enriquecimento ilícito;
- c) é a prestadora de serviços a responsável pelo pagamento da contribuição, obrigação que só haveria de ser transferida ao tomador quando apurada e certificada a efetiva existência de débito, e, ainda assim, exata medida em que lhe aproveita, nos termos dos serviços prestados pela contratada;
- d) não há que se falar em responsabilidade solidária sem prova definitiva e inequívoca do inadimplemento;

- e) a cobrança do presente processo é de contribuições previdenciárias relativas ao período entre abril/1995 até dezembro/1996, quando os sistemas eletrônicos não tinham a confiabilidade dos dias atuais;
- f) não basta a consulta nos sistemas eletrônicos, devendo ser realizada a aferição direta, perante a real contribuinte;
- g) a verificação *in loco* na prestadora é fundamental e única forma de se ter certeza de que realmente houve o inadimplemento por parte da prestadora que ensejou a autuação;
- h) deve ser provido o recurso, sendo afastada completamente a autuação da Recorrente e cancelada a cobrança, haja vista os recolhimentos evidenciados no presente processo;
- i) caso não seja possível o cancelamento de plano, deve ser anulada a decisão proferida, sendo determinado que a autoridade fiscal proceda à aferição direta junto à prestadora, real contribuinte, sobre a efetivação do pagamento das cotas previdenciárias relacionadas às notas fiscais de prestação de serviço objeto ainda em cobrança no presente processo.

Intimada, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou **contrarrazões**, consoante se extrai do documento de fl. 606, no qual remeteu seus fundamentos aos adotados pelo acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Conheço do recurso, pois presentes os pressupostos de admissibilidade.

O presente lançamento tem como objeto crédito tributário 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.

Consoante narrado, a matéria admitida no presente Recurso é a **responsabilidade solidária na cessão de mão-de-obra**.

A divergência suscitada pela Recorrente assenta no argumento de que a prestadora de serviços é a responsável pelo pagamento da contribuição social previdenciária, na cessão de mão de obra, obrigação que só haveria de ser transferida ao tomador quando apurada e certificada a efetiva existência de débito, e, ainda assim, na exata medida em que lhe aproveita, nos termos dos serviços prestados pela contratada.

Acrescenta que a verificação *in loco* na prestadora é fundamental e única forma de se ter certeza de que realmente houve o inadimplemento por parte da prestadora que ensejou a autuação.

Sobre o tema, o CRPS editou o Enunciado nº 30 (Resolução nº 1, de 31/01/2007, publicado no DOU de 05/02/2007), abaixo transscrito:

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.

Nesse sentido, o Acórdão recorrido, considerando as diligências realizadas no decorrer do processo, assim consignou:

2.1 – DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Para melhor contextualizar o caso sub examine faz-se necessário observar a natureza jurídica da Recorrente, tanto à época da atuação fiscal, como hoje – trata-se de pessoa jurídica de direito privado.

O crédito em debate foi apurado 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 8.212/91, com redação vigente à época dos fatos geradores.

É importante ressaltar que a responsabilidade solidária nasce com o fato gerador da obrigação tributária e independe de prévia constituição do crédito em face do devedor originário. Com a ocorrência do fato gerador, configura-se a obrigação tributária e o credor fica autorizado a proceder ao lançamento das contribuições pertinentes, com a constituição do devido crédito. Este crédito pode ser constituído no nome de qualquer uma das pessoas expressamente designadas na Lei nº 8212/91, cabendo ao credor escolher de quem irá cobrar a satisfação da obrigação tributária, uma vez que o artigo 124, do Código Tributário Nacional, assim trata da solidariedade:

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.

A Responsabilidade solidária na cessão de mão de obra está prevista no artigo 31 da Lei nº 8212/91, bem como no Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social, aprovado pelos Decretos 612/92, e Decreto nº 2.173/97.

Referidas normas legais estabelecem, dentre vários dispositivos, a responsabilidade solidária das contribuições previdenciárias e sua forma de elisão. Lei 8.212/91

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

(Incluído pela Lei nº 9.032, de 28.4.95)

§ 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 nº 9.032, de 28.4.95)

A Ordem de Serviço INSS/DAF nº 83, de 13 de agosto de 1993 instituiu os procedimentos para apuração dos valores decorrentes de responsabilidade solidária, no caso de não ter sido comprovada a elisão da mesma perante a Fiscalização; o crédito ora em análise foi constituído em 01/01/1998. Referido ato é de cumprimento obrigatório pelo Auditor Fiscal, e não facultativo, face à norma insculpida no parágrafo único do artigo 142 do CTN; a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. In verbis:

ORDEM DE SERVIÇO INSS/DAF Nº 83, DE 13 DE AGOSTO DE 1993

11. Não havendo comprovação do recolhimento, será imediatamente responsabilizada a empresa tomadora, com a consequente lavratura da NFLD, aplicando-se, para a apuração da remuneração, os percentuais estabelecidos de acordo com a atividade desenvolvida pela empresa prestadora de serviço, constantes do subitem 7.2. (...)

7.2 A aferição indireta do salário de contribuição será procedida com base no valor bruto da nota fiscal de serviço/fatura, sobre o qual será aplicado o percentual mínimo correspondente à atividade da empresa, conforme o quadro seguinte:

Pelas disposições acima, constata-se que o crédito foi apurado nos termos dos atos vigentes à época do lançamento.

Ocorre que, a decisão judicial já transitada em julgado, proferida nos autos da Apelação em Mandado de Segurança nº 1999.02.01.0527889 determinou a anulação dos processos administrativos a partir a partir das autuações, para que fosse

apurado se efetivamente foram realizados os pagamentos pela prestadora de serviço.

Nesse diapasão objetivando atender à determinação judicial, os autos foram encaminhados em diligência à origem, ocasião em que foi proferida Informação Fiscal conclusiva a respeito do caso concreto, às fls. 289/292. Inicialmente, o Auditor Fiscal informou que a empresa prestadora de serviço não sofreu fiscalização previdenciária no período objeto do débito e que existiu recolhimento de contribuições previdenciárias nos meses 04/95 a 12/96. Todavia, o Auditor elabora planilha comparativa entre os valores devidos de contribuição social obtidos através da RAIS e os valores recolhidos de contribuição social constante da conta corrente da empresa prestadora de serviços, nos meses de 04/1995 a 12/1996, demonstrando que:

“A empresa prestadora de serviço efetuou integralmente o recolhimento da contribuição previdenciária relativa aos empregados por ela informado em RAIS para o mês de 07/1995.

A empresa prestadora de serviço deixou de efetuar integralmente o recolhimento das contribuições previdenciárias relativas aos empregados por ela informado em RAIS para os meses de 04/95 a 06/95 e 08/95 a 12/96, conforme se observa na tabela do item 11 da mesma Informação Fiscal, fls 291 do vol II/2.

Conclui-se que, em relação ao período lançado na presente NFLD (04/1995 a 12/1996) a autoridade fiscal demonstrou com a planilha comparativa entre RAIS e Conta corrente, fls. 291, que na competência 07/1995 o recolhimento previdenciário da empresa GARANTIA SERVIÇOS EMP. LTDA está compatível com a massa salarial declarada na RAIS. Assim, determinouse a exclusão do crédito tributário da referida competência.

Noutro giro, em face da discrepância entre os recolhimentos e a massa salarial declarada na RAIS, manteve-se o valor lançado nas competências 04/95 a 06/95 e 08/95 a 12/96.

Impende-se salientar que não cabe pretender a prévia fiscalização de prestadores de serviço, em face a previsão constante na Resolução MPS/CRPS nº 1, de 31 de janeiro de 2007, DOU de 05/02/2007, que edita o Enunciado nº 30 do Conselho de Recursos da Previdência Social, a saber:

“A CÂMARA SUPERIOR do Conselho de Recursos da Previdência Social, especializada em matéria de custeio, no uso da competência que lhe é atribuída pelo artigo 303, Parágrafo 1º, Inciso IV do Decreto nº 3048/99, na redação do Decreto nº 4729, de 09 de Junho de 2003, publicado no Dário Oficial da União de 10 de Junho de 2003, tendo em vista o disposto nos artigos 14 e 63 do Regimento Interno do CRPS – aprovado pela Portaria MPS nº 88, de 22 de janeiro de 2004 –, em reunião realizada no dia 31 de janeiro de 2007, resolve editar o seguinte enunciado:

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.”

Desta feita, resta amplamente justificado o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal, bem como o acerto da decisão constante no Acórdão em debate, proferido pela instância a quo.

Em relação à extinção da cobrança de contribuição para Terceiros, em créditos lançados com base na responsabilidade solidária, foi exarado em 07/04/1999 o Parecer MPAS/CJ nº 1.1710, cuja ementa assim dispõe:

PARECER MPAS/CJ N° 1.710

*EMENTA DIREITO PREVIDENCIÁRIO E TRIBUTÁRIO.
RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE ÓRGÃOS PÚBLICOS.*

1. A Administração Pública não responde solidariamente pelas multas impostas às empresas prestadoras de serviços. 2. A solidariedade prevista no art. 31, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, refere-se às contribuições previdenciárias, não existindo responsabilidade solidária na cobrança de contribuições para terceiros para nenhuma empresa, inclusive no caso dos órgãos públicos.

3. Precedente Parecer INSS PG/CCAR nº 24/97.(sem grifo no original) Nessa esteira de entendimento, agiu com acerto a 11ª Turma de Julgamento da DRJ/RJ1 ao excluir o crédito tributário na competência 07/95, devido ao recolhimento integral das contribuições previdenciárias e a totalidade da exclusão das contribuição levantadas para Terceiros, nas competências 04/95 a 06/95 e 08/95 a 12/96, devido ao Parecer MPAS/CJ nº 1.1710, tudo na forma da Tabela constante do Relatório Fiscal em retorno de diligência e no Acórdão Recorrido, a qual passa a fazer parte integrante do presente Voto.

Portanto, após exclusão da competência 07/95 e das contribuições de Terceiros nas competências 04/95 a 06/95 e 08/95 a 12/96, retifica-se o valor originário do crédito tributário:

De: R\$ 7.043,10

Para: R\$ 5.727,46

Por fim, é importante esclarecer que a emissão da CND de fls., 83/84 para a prestadora de serviços, foi possível tendo em vista que naquela ocasião não havia sido realizado procedimento fiscalizatório na empresa prestadora de serviços GARANTIA SERVIÇOS EMPRESARIAIS LTDA. já que não constava do sistema CNAF informação de procedimento de fiscalização previdenciária (fls. 282), logo, via de consequência, existia ausência de crédito constituído no sistema PGFN/DÍVIDA ATIVA (fls.284).

*Quando se observou as irregularidades nos recolhimentos realizados, como a prestadora encontrava-se com a situação “baixada” em face de inaptidão (fls. 218), não foi possível realizar o procedimento fiscal *in loco* (o que certamente inviabilizaria a emissão de CND), razão pela qual se adotou o procedimento de encaminhar os autos à DEMAC/RJO/DIFIS (fls. 289/292) e realizar consulta no sistema PLENUSÁGUA, local onde foi possível observar que houve recolhimentos de contribuições previdenciárias em GPS/GRPS nos meses de 04/1995 a 12/1996 (fls. 293); bem como consultar o CNIS, onde se obteve a informação da massa salarial informada na RAIS e com essas informações foi elaborada planilha com quadro comparativo entre a RAIS e conta corrente, concluindo que:*

- a) a empresa efetuou integralmente o recolhimento da contribuição previdenciária relativa aos empregados por ela informados em RAIS na competência 07/1995;*
- b) a prestadora deixou de efetuar os recolhimentos integrais das contribuições previdenciárias devidas no período de 04/1995 a 06/1995 e 08/1995 a 12/1996.*

Urge ainda salientar que todas as guias GRPS juntadas às fls. 85/95 foram observadas para a constituição do crédito tributário ora em debate.

Assim, absolutamente improcedentes os requerimentos quanto à reforma integral da decisão proferida pela 11ª Turma de Julgamento da DRJ, objetivando o cancelamento do débito indicado, bem como improcedente o pedido de acatamento do recurso de modo a alterar a decisão recorrida, objeto do Acórdão 1256.418, para fins de declaração da insubsistência da autuação com sua total improcedência.

Nesse mesmo diapasão improcedem os pedidos alternativos para que seja anulada a decisão proferida, determinado que a Autoridade Fiscal proceda à aferição junto à prestadora de serviços, sobre a efetivação do pagamento das cotas previdenciárias relacionadas às notas fiscais de prestação de serviço objeto ainda em cobrança no presente processo, posto que já realizadas no momento da diligência; assim como improcedente o pedido de compensação dos valores já satisfeitos pela prestadora e indicados nas planilhas de fls., como também os valores comprovados pelas diversas guias GRPS juntadas ao processo pela Requerente em junho de 1997, posto que já realizados pela Autoridade Fiscal.

Assim, nota-se que, embora o lançamento inicialmente estivesse carente de acertos, após a realização de diligências, foram sanadas as irregularidades, reabrindo-se o prazo da defesa, com o prosseguimento do trâmite processual.

Nesse contexto, saliento que o meu entendimento converge com os fundamentos dispostos no acórdão recorrido, razão pela qual o mantendo por seus próprios fundamentos.

Portanto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Contribuinte e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz