



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12267.000015/2008-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.115 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de fevereiro de 2023
Recorrente COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/1996 a 30/06/1996

CONTRATAÇÃO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PREVISÃO LEGAL. LEI VIGENTE À ÉPOCA.

Por ser de rigor observar a determinação legal vigente à época dos fatos, não há como afastar a responsabilidade solidária do tomador de serviço com o prestador, no caso de contratação mediante cessão de mão-de-obra.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 370/374, interposto contra decisão da DRJ no Rio de Janeiro I/RJ de fls. 352/360, a qual julgou parcialmente procedente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, referentes à parte patronal, adicional para o SAT, segurados empregados e terceiros, incidentes sobre a remuneração de empregados a serviço da RECORRENTE, mediante contrato de cessão de mão-de-obra com empresa prestadora de

serviço, conforme descrito na NFLD n.º 32.593.650-1, de fls. 03/11, lavrado em 02/06/1997, referente ao período de 12/1995 a 12/1996, com ciência da RECORRENTE em 04/06/1997, conforme AR de fl. 26.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor histórico de R\$ 16.573,60, já inclusos multa e juros de mora.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 17/19), nos termos do art. 31 da Lei no 8.212/91, a RECORRENTE é responsável solidária em razão da contrato de prestação de serviço mediante cessão de mão de obra firmado com a Atrio Arquitetura Construção e Serviços Ltda, CNPJ n.º 39.263.330/0001-05, tendo em vista que a RECORRENTE não comprovou o recolhimento das contribuições previdenciárias pela empresa contratada, incidentes sobre a remuneração incluída em notas fiscais de serviço e ou faturas correspondentes aos serviços executados, nos termos da legislação pertinente.

Assim, a fiscalização procedeu ao levantamento do débito em nome da tomadora, atribuindo-lhe a responsabilidade solidária por aquelas contribuições.

Além do mais, informa a fiscalização que realizou o procedimento de aferição indireta, disposta no art. 33 da Lei 8212/91 e no art. 54 do Dec. 612/92, pelo fato de não dispor do montante das remunerações incluídas nas notas fiscais de serviço e ou faturas, relativas aos serviços executados. Assim, para apuração do salário-de-contribuição, foram usados os percentuais estabelecidos no subitem 7.2 da OS/INSS/DAF n 083/93, sobre o valor das notas fiscais de serviço/fatura, discriminados na cópia do Subsídio Fiscal anexados ao relatório fiscal (fls. 20/21), que também informa o código do Tipo de Despesa em que foram lançadas as NFS, na Contabilidade.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação, de fls. 28/55, em 16/07/1997, alegando, em síntese, o que segue:

- Cerceamento ao direito de defesa, por ter que apresentar 107 defesas no mesmo prazo de 15 dias, requerendo a apensação das 107 NFLD's para a formação de um só processo administrativo;
- Confirma a utilização de mão-de-obra terceirizada e vai de encontro ao entendimento de responsabilidade solidária para o seu enquadramento como passivo solidário;
- Vai de encontro à base legal do lançamento e alega que a fiscalização foi arbitrária e abusiva;
- Alega que cabe à empresa prestadora o recolhimento das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento dos empregados que prestam serviço na tomadora;

- Alega que o tomador do serviço responde com o executor por débito, se, naturalmente, o mesmo existir, e, que a prestadora do serviço em análise se encontra rigorosamente em dia com suas obrigações sociais;
- Alega que a fiscalização do INSS não se importou em apurar se houve recolhimento previdenciário pelo principal pagador, ocasionando *bis in idem*

Da Decisão do INSS

Quando da apreciação do caso, o INSS julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 155/164):

PROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO DE DÉBITO

A Supervisora de Equipe Fiscal no uso das atribuições que lhe confere o art. 2º da Portaria/MPAS/GM no.3.379, de 20.06.96, que altera o regimento Interno do Instituto Nacional do Seguro Social, aprovado pela Portaria MPS/GM no. 458, de 24,09,92;

Considerando que a empresa contestou o débito lançado pela fiscalização;

Considerando que os elementos aduzidos na defesa não foram suficientes para alterar o procedimento fiscal;

Considerando o relatório da análise.

RESOLVE:

- a) Julgar PROCEDENTE o lançamento de débito;
- b) Notificar a empresa, remetendo-lhe cópia desta decisão e do relatório da análise.

Do Recurso, contrarrazões do INSS e voto do MPAS

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 04/11/1997, conforme recibo da entrega da decisão-notificação, à fl. 167, apresentou o recurso de fls. 168/191 em 02/12/1997.

Em suas razões, reiterou os argumentos da Impugnação.

Assim, o processo foi encaminhado à Divisão de Cobrança do RJ para a apresentação de contrarrazões, apresentada às fls. 201/202, alegando o perfeito enquadramento legal da RECORRENTE como responsável solidária, bem como o que segue abaixo sintetizado:

- que o débito foi apurado de acordo com os dispositivos da legislação previdenciária.
- que a fiscal notificante observou estritamente as normas e legislação vigentes, aplicando os valores brutos das Notas Fiscais de Serviço/Faturas o percentual mínimo de 40%, previsto na OS/INSS/DAF n.º 83/93, por se tratar de prestação de serviço de limpeza.

- que o tomador da mão-de-obra (coobrigado solidário nos termos do art. 31 da Lei 8.212/91) não pode se esquivar do lançamento apresentando como defesa benefício de ordem, nada impede que apenas o tomador seja notificado.
- que a LEGISLAÇÃO É CLARA ao determinar que os recolhimentos devem ser efetuados de acordo com a forma estabelecida pelo INSS, uma vez que guias genéricas não comprovam que os recolhimentos nelas contidos se referem a prestação de serviço específico.
- que os recolhimentos apresentados pela prestadora de serviço não puderam ser considerados, porque as guias não estavam vinculadas à Tomadora, além de apresentarem Salário-de-Contribuição menor do que o devido.
- quando a fiscalização comprovar, no exame da escrituração contábil e de outros elementos, que a empresa não registra o movimento real da mão-de-obra utilizada, do faturamento e do lucro, o salário-de-contribuição será apurado com base no valor bruto da nota fiscal/Fatura ou recibo, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Em análise ao presente processo, a MPAS – Conselho de Recursos da Previdência Social, às fls. 204/210, julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo:

EMENTA

Débito Previdenciário-Custeio-Responsabilidade Solidária sobre serviços executados mediante cessão de mão-de-obra. Impossibilidade da elisão do instituto da responsabilidade solidária com base em GRPS's genéricas. Inteligência do artigo 31 da Lei 8.212/91 e Leis n's. 9.032/95 e 9.129/95.

Recurso Conhecido e Improvido.

Desta forma, em razão do não pagamento pela RECORRENTE no prazo, o débito foi encaminhado para inscrição em dívida ativa (fls. 218/232).

Mandado de Segurança e Retorno dos Autos para Julgamento

O RECORRENTE impetrou mandado de segurança nº 98.0031717-1 com o objetivo de obter certidão negativa de débito e a decretação de ilegalidade das inscrições das dívidas inscritas, sustentando que as contribuições previdenciárias foram devidamente recolhidas pelos devedores diretos. Conforme informação prestada pela Procuradoria Geral Federal às fls. 259/260, o RECORRENTE obteve decisão judicial para anular os processos administrativos a partir da autuação.

Julgando o recurso de apelação, a Quinta Turma do Egrégio Tribunal Federal de Recursos decidiu, por maioria, dar parcial provimento ao recurso, concedendo o mandado de segurança, para anular os processos administrativos a partir das autuações, entendendo que o desenvolvimento do processo não seguiu os trâmites legais previstos no art. 50, incisos LIV e LV da Constituição Federal, devendo a Autarquia verificar se efetivamente houve o aludido pagamento. Acórdão com trânsito em julgado em 16.03.2005 e baixa definitiva em 21.03.2005.

Tento em vista a extinção da Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social, com a conseqüente transferência dos processos administrativo fiscais para a Secretaria da Receita Federal do Brasil, ainda pela diligência realizada e defesa apresentada pela

RECORRENTE, trago trecho do resumo elaborado pela DRJ do Rio de Janeiro I/RJ, ante sua a clareza e precisão didática para compor parte do presente relatório:

3. O presente lançamento refere-se a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito NFLD DEBCAD n.º 32.593.6501, que, tendo em vista a extinção da Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social e a consequente transferência dos processos administrativo-fiscais para a Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme artigo 4º da Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007, recebeu nova numeração, passando a consubstanciar o processo de n.º 12267.000015/200891.

4. Para o crédito em referência houve a emissão de Decisão-Notificação De Procedência do Lançamento de Débito (fls. 16 – V1.1). A empresa entrou com recurso contra a decisão (fls. 20/43 – V1.1). Foi proferido o Acórdão negando provimento ao recurso (fls. 56/62 – V1.1). Posteriormente o processo foi encaminhado à procuradoria para inscrição da dívida (fls. 70 – V1.1).

5. Em 25/06/2001, à fls. 107 (V1.1), consta despacho da Gerência de Cobrança de Grandes Devedores/RJ da Procuradoria da Previdência Social informando: crédito com exigibilidade suspensa por força de liminar em Mandado de Segurança n.º 98.00317171, concedida em 15.12.1998 e que não obstante sentença julgando extinto o processo sem julgamento do mérito em 24.06.1999 foi impetrado outro Mandado de Segurança sob o n.º 99.02.297366 que atribuiu efeito suspensivo ao recurso de apelação interposto no mandado de segurança originário, revigorando a liminar antes concedida. Informa ainda que naquela data encontravam-se ambos conclusos para sentença.

6. À fls. 108/110 (V1.1), consta cópia de e-mail emitido pela Procuradora Federal Dra. Alexandra da Silva informando ao chefe do setor que recebeu do CRPS os créditos relacionados da empresa Esso Brasileira de Petróleo Ltda para que seja cumprido o acórdão proferido pela Quinta Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, nos autos do Mandado de Segurança n.º 98.00317171, que anulou os processos administrativos a partir das autuações, para que a Autarquia verifique se efetivamente foram realizados os pagamentos pelas prestadoras de serviço. Informa ainda da impossibilidade de retornar os créditos à fase administrativa.

7. Assim, a fim de dar cumprimento à decisão judicial, foi emitida a Resolução DRJ/RJO I de n.º 46 fls. 119/120 (V1.1), com envio dos autos à Delegacia de Fiscalização, a fim de que fosse verificado se houve o recolhimento das contribuições previdenciárias relativas às notas fiscais de serviço incluídas no presente lançamento ou se a empresa prestadora de serviço foi fiscalizada com cobertura da contabilidade no período do lançamento.

8. A Auditora Fiscal, em atendimento à diligência solicitada, informa (fls. 123 – V1.1) que, em consulta ao CNAF – Cadastro Nacional de Ações Fiscais, consta que a empresa prestadora de serviços Atrio Arquitetura Construção e Serviços Ltda, CNPJ n.º 39.263.330/000105, não foi fiscalizada no período em questão. Informa, ainda, que em consulta ao conta corrente da empresa no sistema PLENUS, constata-se que houve recolhimento das contribuições previdenciárias no período de 04/95 a 12//96.

9. A empresa Esso Brasileira de Petróleo Ltda foi cientificada da Resolução n.º 46 e da Informação Fiscal, manifestando-se à fls. 132/135 – V1.1, alegando em síntese:

9.1. Não foi intimada para apresentar defesa, portanto, “eventual prazo para apresentação de impugnação no presente processo não pode estar fluindo”.

9.2. A informação Fiscal “revela que a prestadora de serviços efetuou o recolhimento das contribuições previdenciárias em GPS/GRPS para o período de 04/95 a 12/96. Ainda segundo a Informação Fiscal, esse período coincide com o da NFLD, de modo que não haveria de se falar em débito decorrente do contrato”.

9.3. Requer o cancelamento da presente NFLD, a preservação do prazo para apresentação de defesa e o encaminhamento de qualquer comunicação em conformidade com os novos dados informados.

10. A empresa Atrio Arquitetura Construção e Serviços Ltda, apesar de cientificada, não se manifestou.

11. Desse modo, conforme Resolução DRJ/RJO I de n.º 201 (fls. 03/04 V2), o processo foi encaminhado à Divisão de Fiscalização a fim de complementar a informação relativa à possibilidade de estabelecer o vínculo entre os recolhimentos efetuados e a prestação de serviços incluída nas notas fiscais, bem como a verificação da compatibilidade dos recolhimentos das contribuições previdenciárias com a massa salarial (em cumprimento à decisão judicial) e também para cientificar as empresas tomadora e prestadora de serviços do complemento das informações, intimando-as expressamente para manifestação sobre o resultado das diligências.

12. Em resposta, a Informação Fiscal (fls. 30/32 – V2) conclui que “existe compatibilidade dos recolhimentos das contribuições previdenciárias efetuadas pela empresa ÁTRIO no período em questão e as contribuições previdenciárias calculadas com base na massa salarial declarada na RAIS pela empresa. (...) Contudo, para as competências 13/1996, 06/1996 e 05/1996, verifica-se a insuficiência dos recolhimentos efetuados para as massas salariais dos empregados declaradas nas RAIS e aquelas registradas nas GRPS existentes no processo, além de divergência no número de vínculos declarados na competência 06/1996”.

13. As empresas tomadoras e prestadoras de serviços foram cientificadas da Resolução e do resultado da diligência. Não houve manifestação da prestadora de serviços.

Nova Manifestação da Cosan Lubrificantes e Especialidades S/A (antiga ESSO Brasileira de Petróleo Ltda)

14. A tomadora de serviços se manifesta à fls. 36/40 (V2), alegando, em síntese:

14.1. Todas as fases seguintes a autuação do presente processo foram anuladas pela decisão da 5ª Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª região, ao julgar o Mandado de Segurança n.º 1999.02.01.0527889.

Tal decisão determinou que a autoridade fiscal verificasse junto às empresas contratadas se efetivamente não houve o pagamento da contribuição previdenciária que gerou a autuação.

14.2. “A autoridade fiscal atesta e reconhece no relatório conclusivo de diligência fiscal datado de 06/03/2012 que durante todo o período de autuação (abril/1995 até dezembro/1996) houve recolhimento da cota previdenciária pela prestadora de serviços”.

14.3. “A autoridade fiscal confirmou (letra B do item 1.5) ainda que há compatibilidade entre a massa salarial da prestadora e os recolhimentos realizados em todo período de autuação (abril/1995 até dezembro/1996), com exceção dos meses de maio/1996 e junho/1996, em que o i. fiscal confirma que houve recolhimento, mas sustenta que este teria sido feito a menor pela prestadora, em desacordo com a massa salarial”.

14.4. “Vale salientar que o mês 13/1996, que também teria sido indicada pequena diferença de recolhimento, está fora do período de autuação da requerente”.

14.5. “A pequena diferença apontada nas tabelas entre o recolhimento realizado e o valor tido como devido pela prestadora é mínima, podendo ser referente a outro

contrato da prestadora que não tem qualquer relação com a requerente, bem como relativa ao percentual de terceiros (5,8%) que a requerente não tem qualquer responsabilidade”. Assim, diante dos recolhimentos efetuados pela empresa prestadora, deve ser afastada a responsabilidade da requerente do débito indicado, bem como cancelada a NFLD em epígrafe”.

14.6. A verificação junto à prestadora é fundamental.

14.7. “Registra ainda à requerente que a solidariedade prevista na lei, somente poderia ocorrer quando a cessão de mão de obra resultar em subordinação jurídica com a tomadora dos serviços, nunca na hipótese de mera prestação de serviços”.

14.8. Requer o cumprimento da ordem judicial e posteriormente a devolução do prazo para defesa. Requer, ainda, que toda e qualquer comunicação de ato processual seja encaminhada a COSAN Lubrificantes e Especialidades SA (antes COSAN Combustíveis e Lubrificantes SA), com sede à Rua Vitor Civita, n.º 77, bloco 1, Barra da Tijuca, Rio de Janeiro/RJ, CEP:22.775040.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ no Rio de Janeiro I/RJ, julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fl. 352/360):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA CESSÃO DE MÃO DE OBRA

O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão de obra responde solidariamente com o executor pelas obrigações previdenciárias, em relação aos serviços a ele prestados.

DECISÃO JUDICIAL

Em cumprimento à decisão judicial que determinou a verificação de recolhimento pela prestadora de serviços e constatado que houve recolhimento compatível com a RAIS em parte das competências, exclui-se do crédito lançado tal período, mantendo-se as demais competências.

TERCEIROS

De acordo com o Parecer MPAS/CJ n.º 1.710/99, não existe responsabilidade solidária na cobrança de contribuições para Terceiros para nenhuma empresa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Entendeu a DRJ pela exclusão de todos os meses da autuação, com exceção de junho/1996, tendo em vista que restou apurado em diligência que a prestadora de serviço efetuou o recolhimento corretamente em todo período de autuação, realizando o recolhimento a menor apenas no mês de junho/1996. Ademais, também entendeu a DRJ pela exclusão das contribuições para terceiro, tendo em vista o entendimento de que não existe responsabilidade

solidária na cobrança de tais exações para nenhuma empresa, com base no Parecer MPAS/CJ nº 1.710, de 07/04/1999.

Assim, o crédito ficou retificado da seguinte forma:

Competência	Vr. Original	Vr. Terceiros Excluído	Vr. Retificado
dez/95	1.753,92		0,00
jan/96	413,99		0,00
fev/96	295,52		0,00
abr/96	173,03		0,00
jun/96	1.087,40	181,23	906,17
jul/96	735,81		0,00
ago/96	146,58		0,00
set/96	150,76		0,00
out/96	2.346,78		0,00
nov/96	400,20		0,00
dez/96	1.895,07		0,00
Total			906,17

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 12/11/2012, conforme AR de fl. 366, apresentou o recurso voluntário de fls. 371/374 em 10/12/2012, enquanto o contribuinte ATRIO ARQUITETURA CONSTRUÇÃO E SERVIÇOS LTDA foi cientificado por edital, à fl. 394, em 31/12/2012, mas não apresentou recurso.

Em suas razões, alega que o valor recolhido a menor na competência de junho/1996, trata-se de uma pequena diferença (R\$60,28) apontada na tabela de fls. no referido mês entre o recolhimento realizado e o valor tido como devido pela prestadora, podendo ser referente a outro contrato da prestadora que não tem qualquer relação com a requerente. E se for excluído o valor (R\$36,38) referente ao percentual de terceiros (5,8%) que a requerente não tem qualquer responsabilidade, o valor em aberto seria de apenas R\$23,90.

Assim, requer que seja verificada também a prestadora, possibilitando inclusive a apresentação de defesa por parte do real devedor e de forma a ser evitado o recebimento em duplicidade pelo fisco.

Reitera ainda que na decisão judicial do Mandado de Segurança, já havia destacado que a verificação impediria o recebimento em duplicidade pelo INSS, que em razão de uma cobrança indiscriminada, poderia receber, pelo mesmo fato gerador tanto da prestadora de serviços quanto da tomadora.

Então, requer que seja realizada aferição direta, perante a real contribuinte — consubstanciada na efetiva pesquisa dos controles de pagamento de guarda da empresa prestadora de serviço, com a lavratura das NFLD contra esta, em se constatando alguma irregularidade.

Alega que a prestadora de serviços é a responsável pelo pagamento da contribuição, obrigação que só haveria de ser transferida ao tomador, insista-se, 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. Ademais, relata que não pode apenas a tomadora ser objeto de fiscalização e cobrança do Fisco, se a real contribuinte e eventual devedora é a prestadora de serviços.

Argumenta que a solidariedade prevista na lei somente poderia ocorrer quando a cessão de mão-de-obra resultar em subordinação jurídica com a tomadora dos serviços, nunca na hipótese de mera prestação de serviços.

Por fim, requer que seja verificado se eventual dívida existente já não é objeto de cobrança do Fisco junto à própria prestadora de serviços, pois o mesmo débito fiscal pode estar sendo cobrado em duplicidade.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

De início, quanto ao pedido para que as intimações fossem realizadas em nome do patrono da contribuinte, esclareço que não merece prosperar tal pleito no processo administrativo fiscal, em que as intimações são dirigidas exclusivamente aos contribuintes parte no processo. Neste sentido, invoco a Súmula CARF nº 110:

Súmula CARF nº 110

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

MÉRITO

A RECORRENTE reitera os argumentos de defesa, alegando que a prestadora de serviços é a responsável pelo pagamento da contribuição e requer que seja realizada aferição direta, perante a real contribuinte - consubstanciada na efetiva pesquisa dos controles de pagamento de guarda da empresa prestadora de serviço, com a lavratura das NFLD contra esta, em se constatando alguma irregularidade.

Tendo em vista a época dos fatos geradores (12/1995 a 12/1996), vigorava a previsão legal de responsabilidade solidária do tomador de serviço com o executor, no caso de contratação mediante cessão de mão-de-obra:

Art. 31. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta lei, em relação aos serviços a ele prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23.

§ 1º Fica ressalvado o direito regressivo do contratante contra o executor e admitida a retenção de importâncias a este devidas para 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, de 10.12.1997).

§ 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).

Atualmente, o mesmo dispositivo legal prevê a retenção de 11% sobre o valor da nota fiscal de prestação de serviços.

Conforme redação vigente à época dos fatos, a responsabilidade solidária poderia ser elidida mediante a comprovação do recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados.

Ou seja, a autoridade lançadora cumpriu estritamente o que previa a legislação de regência quando efetuou o lançamento. E não poderia ter agido diferente, sob pena de responsabilidade funcional nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN:

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.

A DRJ de origem explanou de forma clara o perfeito enquadramento legal da responsabilidade da RECORRENTE, com relação a responsabilidade solidária em questão, devidamente prevista na Lei 8.212/91, tratada também pelo Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social, aprovado pelos Decretos 612/92, e Decreto nº 2.173/97, dispostos na NFLD e no relatório fiscal.

Desta forma, trago trecho da decisão da DRJ de origem para fazer parte do presente julgamento, tendo em vista seu entendimento claro e preciso acerca do caso em questão:

20. A Lei 8212/91, à época dos fatos geradores, previa a responsabilidade solidária no artigo 31- cessão de mão de obra. Tal matéria também foi tratada pelo Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social, aprovado pelos Decretos 612/92, e Decreto nº 2.173/97. Tais dispositivos, além de estabelecerem a responsabilidade solidária das contribuições previdenciárias também estabelecem a 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 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 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)”

21. Os procedimentos para apuração dos valores decorrentes de responsabilidade solidária, no caso de não ter sido comprovada a elisão da mesma perante a Fiscalização, foram estabelecidas pela Ordem de Serviço INSS/DAF nº 83, de 13 de agosto de 1993, considerando que o crédito ora em análise é relativo ao período de 12/1995 a 12/1996. Tal ato é de cumprimento obrigatório pelo Auditor Fiscal, tendo em vista, que nos termos do parágrafo único do artigo 142 do CTN, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

22. Tal ato dispõe:

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:”

Não merece também, prosperar a alegação de que a empresa prestadora de serviço deveria ser antes fiscalizada para, somente então, poder atribuir responsabilidade à tomadora. É que, como visto, a redação do dispositivo legal não trazia qualquer previsão neste sentido.

Ademais, a RECORRENTE obteve provimento judicial para que fosse verificado se efetivamente houve o aludido pagamento por parte da prestadora de serviços. Em atenção ao exposto, foram efetuadas diligências para verificar o recolhimento das contribuições pela prestadora de serviços e estabelecer o vínculo entre os recolhimentos feitos e a prestação de serviços em tela. Ou seja, a determinação judicial não foi para cancelar os lançamentos efetuados em desfavor da contribuinte (o que deveria ser de rigor caso prevalecesse a tese da RECORRENTE), mas para anular os processos administrativos a partir das autuações, a fim de que fosse verificado o recolhimento, por parte da prestadora de serviços, do crédito tributário cobrado.

Em atendimento ao determinado na decisão judicial, a autoridade fiscal esclareceu que “*não há como fazer a afirmativa de que os recolhimentos verificados no conta corrente da Prestadora de Serviços (...) referem-se aos serviços prestados à COSAN*” (fl. 319). Contudo, mediante batimento de informações, verificou-se compatibilidade entre as contribuições calculadas com base nos valores das massas salariais declaradas na RAIS das respectivas competências com os recolhimentos efetuados pela prestadora de serviços contratada pela RECORRENTE, exceto em determinadas competências.

Desta forma, concluiu-se pela suficiência de recolhimentos na maioria das competências do período considerado, exceto naqueles para as quais não houve a compatibilidade de recolhimentos e/ou houve divergência no número de vínculos declarados entre RAIS e GRPS, cuja cobrança do crédito tributário restou mantida em desfavor da RECORRENTE.

Acredito que, diante das dificuldades em se estabelecer um vínculo entre os recolhimentos efetuados pela empresa contratada e a prestação de serviços em tela, a maneira adotada pela autoridade fiscal foi a mais eficiente a fim de atender ao determinado pela decisão judicial. Isto porque nas competências em que houve recolhimento integral das contribuições previdenciárias pela prestadora de serviços, em tese não haveria que se falar em crédito tributário a ser cobrado da RECORRENTE como responsável solidária, sendo de rigor o cancelamento do lançamento em relação a tais competências; de outro lado, verificada insuficiência de recolhimentos, caberia a manutenção do lançamento em desfavor da RECORRENTE, na qualidade de responsável solidária, mesmo não demonstrado efetivamente que o crédito que deixou de ser recolhido estaria vinculado ao serviço prestado à RECORRENTE.

Com tal medida, entendo que restaram observadas tanto a previsão legal de responsabilidade solidária como a decisão judicial obtida pela RECORRENTE de somente ser cobrada quando verificado que a prestadora de serviços não recolheu as contribuições de forma integral. Eventual comprovação de que a contribuição que deixou de ser recolhida pela prestadora de serviços se referiu a outro tomador de serviços deveria ser realizada pela RECORRENTE, nos termos dos §§ 3º e 4º do art. 31 da Lei nº 8.212/91, vigente à época, ou até através de outro meio de prova, desde que hábil, idôneo e inequívoco, o que não foi feito.

Neste ponto, cumpre esclarecer que cabe à RECORRENTE apresentar e comprovar os fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito de o Fisco efetuar o lançamento do crédito tributário, conforme dispõe o art. 16 do Decreto 70.235/76, assim como o art. 373 do CPC, abaixo transcritos:

Decreto 70.235/76

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

CPC

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Por outro lado, a RECORRENTE afirma que somente deve arcar com o crédito tributário que deixou de ser recolhido pela prestadora de serviços.

Em uma primeira análise, partindo da premissa adotada pela autoridade fiscal, de tomar como contribuição devida pela prestadora de serviço aquela apurada com base nas massas salariais declarada na RAIS em cada competência (tanto que efetuou o cancelamento dos lançamentos nas competências em que não houve diferenças a recolher), então não haveria embasamento para manter a cobrança (em desfavor da RECORRENTE) de valor superior àquele que deixou de ser recolhido pela contribuinte prestadora de serviços (repite-se, obtido com base na sistemática adotada pela fiscalização).

No entanto, no caso dos autos, em diligência fiscal, às fls. 319/321, foi verificado se houve ou não pagamento por parte da prestadora de serviço, em cumprimento à decisão judicial proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 1999.02.01.0527889, constatando-se que para as competências 12/95, 01/96, 02/96, 03/96, 04/96, 07/96, 08/96, 09/96, 10/96, 11/96 e 12/96 houve compatibilidade entre os recolhimentos e a massa salarial declarada na RAIS, havendo divergência apenas na competência 06/96, competência em que houve o recolhimento a menor assim como houve divergência no número de vínculos declarados entre RAIS e GRPS.

Neste sentido, entendo que a constatação de divergência entre os vínculos declarados em RAIS e aqueles declarados em GRPS é suficiente para manter a integralidade do lançamento na citada competência 06/96.

Por fim, quanto ao requerimento da RECORRENTE, para que seja verificado se eventual dívida existente já não foi objeto de cobrança do Fisco junto à própria prestadora de serviços, verifica-se, à fl. 271, que, após devidamente verificado no sistema CNAF, a empresa prestadora de serviços não foi fiscalizada em relação ao período em questão. Portanto, conclui-se que o presente débito não está sendo cobrado em duplicidade, motivo pelo qual não cabe razão ao pedido da RECORRENTE:

A empresa Atrio Arquitetura e Construção E Serviços LTDA, CNPJ 39.263.330/0001-05, prestou serviços de Engenharia à ESSO, no período de 12/95 a 12/96 (período incluso no levantamento de débito). Consta do sistema CNAF que a empresa prestadora de serviços NÃO foi fiscalizada no período em questão.

Foi consultado no sistema PLENUS, o conta corrente da empresa prestadora de serviços, onde verificou-se que a mesma efetuou o recolhimento das contribuições previdenciárias em GPS/GRPS para o período de 04/95 a 12/96.

Cumpre esclarecer ainda, que foi enviada uma cópia da NFLD constituída neste processo, à empresa prestadora de Serviços, conforme Aviso de Recebimento da EBCT — Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, em anexo.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim