



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



**Processo nº** 12267.000022/2008-93  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-010.116 – 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: 01/04/1995 a 31/12/1996

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.

DECISÃO JUDICIAL. VERIFICAR EFETIVO RECOLHIMENTO POR PARTE DA PRESTADORA. NÃO POSSIBILIDADE DE VINCULAR COM OS SERVIÇOS CONTRATADOS. DIFICULDADE QUE NÃO PODE SER REPASSADA À CONTRIBUINTE. COBRANÇA DE EVENTUAL SALDO.

Em cumprimento à decisão judicial para verificar se efetivamente houve o pagamento, pela prestadora de serviço, das contribuições incidentes sobre os serviços contratados pela tomadora, não pode esta ser penalizada pela impossibilidade da fiscalização de vincular os recolhimentos previdenciários efetuados pela prestadora com a prestação de serviços contratada. Desta forma, a tomadora apenas pode ser cobrada, na qualidade de solidária, apenas pelo crédito tributário que deixou de ser recolhido à época pela prestadora, obtido através da sistemática adotada pela fiscalização, sob pena de enriquecimento ilícito da União.

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. 362/368, interposto contra decisão da DRJ no Rio de Janeiro I/RJ de fls. 337/350, a qual julgou parcialmente procedente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, referentes à parte da empresa, 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 32.593.631-5, de fl. 03, lavrado em 01/05/1997, referente ao período de 04/1995 a 12/1996, com ciência da RECORRENTE em 04/06/1997, conforme AR de fl. 27.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor histórico de R\$ 41.577,78, 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 S.S. MANUT. 1NST.AL. REDE TELEFÔNICA LTDA. C.G.C.: 31.991.771/0001-11, 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. 28/49, em 18/07/1997, 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 a 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, às fls. 123/127, julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fl. 132):

#### **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 06/01/1998, conforme recibo da entrega da decisão-notificação, à fl. 136, apresentou o recurso voluntário de fls. 137/159 em 01/02/1998.

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. 165/166, 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 defendente não anexou sequer um documento preenchido de acordo com a legislação vigente comprovando o aludido;
- 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.
- que 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.
- que nenhum fato novo foi exibido pela interessada que ensejasse a modificação do nosso entendimento sobre o assunto, corroboramos com o pronunciamento da fiscalização às folhas 137/138.

Em análise ao presente processo, a MPAS – Conselho de Recursos da Previdência Social, às fls. 167/173, 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. 181/220).

### **Mandado de Segurança e Retorno dos Autos para Julgamento**

O RECORRENTE impetrou mandado de segurança n.º 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.

230/231, 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 consequente 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 nº 32.593.631-5, 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 nº 11.457, de 16 de março de 2007, recebeu nova numeração, passando a consubstanciar o processo de nº 12267.000022/2008-93.

4. Para o crédito em referência houve a emissão de Decisão-Notificação de Procedência do Lançamento de Débito (fls. 10 do Vol I/2). A empresa entrou com recurso contra a decisão, fls. 15/37 do Vol I/2. Foi proferido o Acórdão negando provimento ao recurso (fls. 45/51 do Vol I/2). Posteriormente o processo foi encaminhado à procuradoria para inscrição fls. 59.

5. Em 25/06/2001, à fls. 101 do Vol I/2, 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 nº 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 nº 99.02.29736-6, 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. 102/103 do Vol I/2 e 3 do Vol II, 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 Eso 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 nº 98.0031717-1, 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. A fim de se cumprir à decisão judicial, foi solicitado que os autos fossem encaminhados para diligência fiscal, para que fosse verificado se houve o recolhimento das contribuições previdenciárias relativas às notas fiscais incluídas no lançamento fiscal, emitidas pela prestadora de serviços S.S. Manutenção e Instalação de Rede Telefônica Ltda, CNPJ nº 31.991.771/000111, ou se a empresa em questão foi fiscalizada com cobertura da contabilidade no período do lançamento, conforme Resolução nº 49 de 14/02/2008, fls 11/12 do Vol II.

8. O Auditor Fiscal designado informa, às fls. 15, que em consulta ao CNAF (Cadastro Nacional de Ações Fiscais) foi verificado que a empresa S.S. Manutenção e Instalação de Rede Telefônica Ltda não sofreu fiscalização no período e que, conforme consulta ao Plenus, consta recolhimento das contribuições previdenciárias em GPS/GRPS para o período de 04/95 a 12/96.

9. Foram enviadas às empresas tomadora e prestadora de serviços cópias da Resolução e do resultado da diligência, porém a correspondência enviada à prestadora de serviços retornou, uma vez que não foi localizada no endereço constante do seu cadastro.

**1ª Nova Manifestação da ESSO** (atualmente denominada Cosan Lubrificantes e Especialidades S/A)

10. A tomadora de serviços se manifesta de fls. 25/28 do vol II, alegando, em síntese:

10.1 Que recebeu a informação fiscal da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização no Rio de Janeiro, bem como cópia de decisão da 11ª Turma de Julgamento. E que em tal correspondência não houve qualquer menção à apresentação de defesa e/ou manifestação no presente processo. Como não foi intimada a apresentar defesa, eventual prazo para apresentação de impugnação não pode estar fluindo ou, do contrário, estaria sendo violado o devido processo legal.

10.2 Vale lembrar que 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.

Na esteira desta decisão, mister o cumprimento integral pela autoridade fiscal do determinado no comando judicial o que culmina com a necessária abertura de prazo para apresentação de defesa.

10.3 No entanto, embora não tenha sido formalmente intimada do prazo para apresentação de defesa, o que aqui requer, e nem ter tido acesso aos autos, por cautela a requerente já aduz o seguinte:

10.3.1 Conforme decisão do mandado de segurança a Administração devia proceder à verificação da ocorrência do efetivo pagamento do tributo previdenciário por parte da prestadora dos serviços, de modo que pudesse a requerente exercer na plenitude o seu direito de defesa. E para tanto tem que necessariamente se dar conhecimento do resultado dessa verificação à requerente.

10.3.2 A autoridade fiscal, ao dar cumprimento à decisão judicial, atesta e reconhece que no período de autuação houve recolhimento da cota previdenciária pela prestadora de serviços em todos os meses de 04/1995 a 12/1996.

10.3.3 Não há dúvidas de que valores devidos de cota previdenciária pela prestadora foram recolhidos pela mesma no período de autuação. Assim, não procede a cobrança da forma realizada.

10.4 Requer o cancelamento integral da NFLD lavrada, haja vista os recolhimentos efetuados pela prestadora, conforme informado pela autoridade fiscal e caso não seja reconhecido o pagamento integral do valor cobrado e possível o cancelamento de plano da NFLD, requer que se proceda à aferição direta junto à prestadora de serviços e a concessão de prazo de 30 dias para manifestação .

10.5 Requer que toda e qualquer comunicação de ato processual seja encaminhada a COSAN Combustíveis e Lubrificantes S/A (atual denominação da ESSO Brasileira de Petróleo Ltda) e também ao patrono da empresa.

11. Em 21/05/2009 foi proferida nova Resolução de diligência, de nº 113, a fim de que fossem complementadas as informações e fosse expressamente intimada a Impugnante da abertura do prazo de trinta dias para manifestação sobre as diligências.

12. Em atendimento à Resolução, a Auditora Fiscal informa que não há como afirmar que os recolhimentos verificados no conta corrente da prestadora de serviços referem-se aos serviços prestados à tomadora de serviços em questão, o que somente poderia ser feito através de um procedimento de fiscalização na empresa para o período em que se dá a dúvida.

13. Complementando as informações solicitadas na Resolução nº 113, foi emitida nova Informação Fiscal, fls. 45/47 do Vol. II, onde o Auditor Fiscal presta os seguintes esclarecimentos: foi verificado, em consulta ao CNAF, que de fato não houve fiscalização da empresa prestadora no período de 04/1995 a 12/1996. Foram consultados: o sistema CNIS (Cadastro Nacional de Informações Sociais) para verificação da massa salarial informada na RAIS e no FGTS dos anos de 1995 e 1996 e o sistema de Arrecadação ÁGUIA para verificação dos recolhimentos efetuados das contribuições previdenciárias no período. Foi feito batimento entre as contribuições previdenciárias calculadas com base nos valores das remunerações declaradas na RAIS e os montantes das contribuições recolhidas pela prestadora, não se considerando os valores de multa/juros e atualizações por recolhimentos em atraso.

14. Conclui que há compatibilidade dos recolhimentos com a massa salarial nas competências 10/1995 a 04/1996. No entanto, nas demais competências os recolhimentos foram feitos a menor, conforme demonstrado na planilha de fls. 68/70, gerando um débito no valor total de R\$ 1.379,46. Acrescenta, ainda, que todos os recolhimentos foram efetuados após a notificação do débito à fiscalizada, exceto nas competências 05 e 09/1995, o que atesta claramente que a prestadora de serviços não era cumpridora de suas obrigações.

15. A prestadora de serviços não foi encontrada no endereço constante do cadastro e foi intimada via Edital (fls. 84). A tomadora de serviços COSAN Lubrificantes e Especialidades S/A, nova denominação de Cosan Combustíveis e Lubrificantes S/A), foi identificada através do AR de fls. 80 e apresenta sua manifestação às fls. 86/90.

2ª Nova Manifestação da ESSO (atualmente denominada Cosan Combustíveis e Lubrificantes S/A)

16. Apresenta as seguintes razões:

16.1 Reitera que 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 nº 1999.02.01.0527889.

16.2 Repete basicamente a mesma argumentação já apresentada anteriormente.

16.3 “De qualquer forma, ao cumprir parte da decisão judicial, a autoridade fiscal atesta e reconhece na fl. que no período de autuação (abril/1995 até dezembro/1996) houve recolhimento da cota previdenciária pela prestadora de serviços.”

16.4 “De modo que o Fisco cobra da requerente por valores já satisfeitos anteriormente pela prestadora de serviços contratada, que é a real contribuinte, em claro e incontestável enriquecimento ilícito.”

16.5 “Ainda que eventualmente o recolhimento realizado pela prestadora de serviço não tenha sido compatível com a massa salarial de todos empregados da referida empresa no período de autuação, não há como afastar que o pagamento parcial efetuado se referia especificamente a prestação de serviço à requerente, ainda mais quando a própria autoridade fiscal (item D da informação fiscal de fl. datada de 11/08/2011) destaca que

a maior parte dos recolhimentos foram realizados após a notificação de débito originada do presente processo.”

16.6 “A pequena diferença apontada entre os valores recolhidos e o montante tido como devido com base na massa salarial, deve ser referente a outro contrato de prestação de serviços da empresa prestadora SS Manutenção de Rede Telefônica que não tem qualquer relação com a requerente.”

16.7 A requerente não pode ser responsabilizada por contribuições relativa a Terceiros.

16.8 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 Combustíveis e Lubrificantes S/A (atual denominação da ESSO Brasileira de Petróleo Ltda) no endereço de fls.90.

## 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. 337/350):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/04/1995 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 foi constatado que houve recolhimentos compatíveis com a massa salarial nas competências 10/1995 a 04/1996, devendo ser excluído o débito nas mesmas. No entanto, nas competências remanescentes, como foi constatado pela fiscalização que há débito a ser cobrado, as diferenças encontradas serão mantidas neste lançamento em função da responsabilidade solidária.

**TERCEIROS**

De acordo com o Parecer CJ/MPAS 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 das competências de 10/1995 a 04/1996, tendo em vista que não foram constatadas divergências nas informações constantes da RAIS e FGTS da prestadora e os recolhimentos efetuados nas competências do lançamento, sendo compatíveis com a massa salarial nas competências ora excluídas.

Ademais, neste caso específico, entendeu por acatar como efetivamente devido aqueles valores calculados com base na RAIS (massa salarial) da prestadora, em substituição aos valores lançados. Assim, entendeu por aproveitar os valores recolhidos pela própria prestadora à época, nos seguintes termos (fl. 345):

30. Quanto às demais competências, como foram verificadas divergências, embora envolvendo valores de pequena monta e considerando o reduzido número de empregados informados pela prestadora de serviços, entendo que não se justifica a manutenção integral dos valores lançados através da aferição com base na nota fiscal de prestação de serviços, uma vez que são muito superiores às diferenças encontradas. Dessa forma, **nesse caso específico**, entendo ser cabível a cobrança apenas das diferenças.

Quanto à cobrança de Terceiros, a DRJ entendeu que, de acordo com o Parecer CJ/MPAS n.º 1.710/99, não existe responsabilidade solidária na cobrança de tais exações para Terceiros para nenhuma empresa.

Assim, o crédito ficou retificado no montante de R\$ 22.153,55 para R\$ 1.267,57, conforme tabelas de fls. 346/349, relativo às seguintes competências: 04/1995 a 09/1995; 05/1996 a 12/1996.

### **Do Recurso Voluntário**

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 13/09/2012, conforme AR de fl. 395/396 (PDF - 392/393), apresentou o recurso voluntário de fls. 362/368 (PDF - 362/367) em 05/10/2012, enquanto o contribuinte S S MANUTENCAO E INSTALACOES DE REDE TELEFONICA LTDA. foi cientificado por edital, à fl. 392 (PDF - 391), mas não apresentou recurso.

Em suas razões, alega que não há como afastar que o pagamento parcial efetuado pela prestadora de serviço se referia especificamente a prestação de serviço à requerente, ainda mais quando a própria autoridade fiscal (item D da informação fiscal datada de 11/08/2011) destaca que a maior parte dos recolhimentos foram realizados após a notificação de débito originada do presente processo, restando evidente que o pagamento realizado se refere ao caso em questão.

Assim, relata que a pequena diferença apontada entre os valores recolhidos e o montante tido como devido com base na massa salarial, deve ser referente a outro contrato de prestação de serviços da empresa prestadora SS Manutenção de Rede Telefônica que não tem qualquer relação com a requerente.

Caso não seja entendido o acima disposto, 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 n.º 110:

Súmula CARF n.º 110

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 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 (04/1995 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:

22. 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)”*

17. 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 foi constituído em 01/05/1997. 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.

18. 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 conseqüente 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. 264). 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 em diversas competências do período considerado, exceto naqueles para as quais não houve a compatibilidade de recolhimentos, cuja cobrança do crédito tributário restou mantida em desfavor da RECORRENTE.

Ainda assim, nestas competências em que verificou-se incompatibilidade nos valores recolhidos pela prestadora, a autoridade julgadora de primeira instância decidiu por acatar como efetivamente devido aqueles valores calculados com base na RAIS (massa salarial) da prestadora e, também, por aproveitar os valores recolhidos pela própria prestadora à época, mantendo em desfavor da RECORRENTE a cobrança apenas da diferença que deixou de ser recolhida. Desta forma, o valor lançado neste processo foi substituído pelo apurado em diligência com base na massa salarial da prestadora e, também, foram aproveitados os valores recolhidos por aquela à época, (fl. 345):

30. Quanto às demais competências, como foram verificadas divergências, embora envolvendo valores de pequena monta e considerando o reduzido número de empregados informados pela prestadora de serviços, entendo que não se justifica a manutenção integral dos valores lançados através da aferição com base na nota fiscal de prestação de serviços, uma vez que são muito superiores às diferenças encontradas. Dessa forma, nesse caso específico, entendo ser cabível a cobrança apenas das diferenças.

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, ainda que 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.

Assim, agiu bem a DRJ de origem, pois entendo que a RECORRENTE somente pode ser cobrada pela diferença que deixou de ser recolhida pela prestadora de serviços, adotando-se a sistemática observada pela fiscalização.

Portanto, indubitável a responsabilidade da RECORRENTE e correto o entendimento da DRJ de origem.

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 em diligência fiscal realizada, que tal fato já foi devidamente verificado no sistema CNAF. Portanto, conclui-se que o presente débito não está sendo cobrado em duplicidade, motivo pelo qual não cabe razão ao pedido da RECORRENTE, como bem explicou a DRJ de origem:

27. Em cumprimento à decisão judicial e à resolução de diligência, a Auditora Fiscal informa às fls. 15 do vol II que não houve fiscalização na empresa prestadora de serviços e que constam recolhimentos das contribuições previdenciárias nas competências do lançamento. Às fls. 38 acrescenta que não é possível estabelecer vínculo entre os recolhimentos efetuados pela prestadora de serviços nas competências 04/95 a 12/96 e a prestação de serviços realizada para a tomadora ESSO.

28. Conforme informação fiscal de fls. 45/47 do Vol. II foi verificado através do batimento entre as informações constantes da RAIS e FGTS da prestadora e os recolhimentos efetuados pela mesma nas competências do lançamento, que os mesmos são compatíveis com a massa salarial nas competências 10/95 a 04/96. Já nas demais competências foram encontradas diferenças não recolhidas, conforme mostra a planilha de fls. 68/71, perfazendo um débito total de R\$ 1.379,46.

29. As competências em que não foram constatadas divergências, portanto, devem ser excluídas do presente lançamento. Embora isso não seja prova cabal de que houve o devido recolhimento das contribuições previdenciárias nesses meses, é um forte indício. E como a determinação judicial foi no sentido de que fosse verificado se houve recolhimento por parte das prestadoras de serviço e não de que fosse proferida fiscalização nas mesmas, entendo que tais constatações são suficientes para a exclusão desse período do presente lançamento.

30. Quanto às demais competências, como foram verificadas divergências, embora envolvendo valores de pequena monta e considerando o reduzido número de empregados informados pela prestadora de serviços, entendo que não se justifica a manutenção integral dos valores lançados através da aferição com base na nota fiscal de prestação de serviços, uma vez que são muito superiores às diferenças encontradas. Dessa forma, nesse caso específico, entendo ser cabível a cobrança apenas das diferenças.

31. Não há que se levar em consideração o argumento da Impugnante de que, se a prestadora quitou os valores após a ciência do lançamento significa que os mesmos se referem à esta prestação de serviços, uma vez que não é possível concluir que foram prestados serviços também a outros tomadores pois não foram apresentadas folhas de pagamento específicas e sim apenas recibos de pagamento.

## 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