



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12267.000031/2008-84
ACÓRDÃO	2201-011.779 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de junho de 2024
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	COSAN COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/04/1995 a 31/12/1996

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CABIMENTO.

Quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma, bem como, quando o acórdão contiver inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão, é cabível a oposição de embargos para correção, mediante a prolação de um novo acórdão.

EMPRESA TOMADORA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO MATERIAL DA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. AUTUAÇÃO FISCAL CANCELADA.

A cessão de mão-de-obra não pode ser objeto de presunções e, portanto, deve restar materialmente comprovada, de modo que a menção abstrata não tem o condão de, por si só, caracterizar materialmente cessão de mão-de-obra. A comprovação de que houve, de fato, a prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra cabe à autoridade fiscal, dado que é ela quem tem o dever de verificar a ocorrência do fato da obrigação corresponde.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes para, sanando o vício apontado no Acórdão nº 2201-010.117, de 02/02/2023, alterar a decisão original para dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Wilderson Botto (suplente convocado(a)), Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o **Auto de Infração NFLD n. 32.593.672-2** (fl. 17) de Contribuições devidas à Seguridade Social referente a parte da empresa, adicional para o SAT, segurados empregados e terceiros, incidentes sobre a remuneração de empregados a serviço da Contribuinte, mediante contrato de cessão de mão-de-obra com empresa prestadora de serviço J. AÍRTON ROCHA, no período de 04/1995 a 12/1996.

De acordo com o **Relatório Fiscal** (fls. 17 a 19), a Contribuinte é responsável solidária em razão de contrato de prestação de serviço mediante cessão de mão de obra, tendo em vista que a Contribuinte 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.

Cientificada, a Contribuinte apresentou **Impugnação** (fls. 28 a 47) alegando, em resumo:

a) Cerceamento ao direito de defesa, por ter que apresentar 107 defesas no mesmo prazo de 15 dias, requerendo a apensação das 107 NFLDs para a formação de um só processo administrativo.

b) Confirma a utilização de mão-de-obra terceirizada e vai de encontro ao entendimento de responsabilidade solidária para o seu enquadramento como passivo solidário.

c) Vai de encontro à base legal do lançamento e alega que a fiscalização foi arbitrária e abusiva.

d) Alega que cabe à empresa prestadora o recolhimento das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento dos empregados que prestam serviço na tomadora.

e) Alega que o tomador do serviço responde com o executor por débito, se, naturalmente, ele existir, e, que a prestadora do serviço em análise se encontra rigorosamente em dia com suas obrigações sociais.

f) Alega que a fiscalização do INSS não se importou em apurar se houve recolhimento previdenciário pelo principal pagador, ocasionando *bis in idem*.

Constam a alteração do contrato social, Guias de Recebimento da Previdência Social e comprovantes de pagamentos (fls. 48 a 236).

A **Decisão do INSS** (fls. 238 a 252), julgou procedente o lançamento, considerando que os elementos aduzidos na defesa não foram suficientes para alterar o procedimento fiscal.

O Serviço de Orientação da Recuperação de Crédito da DRFBP/ RJ/SUL sugeriu a remessa dos processos à Delegacia de Julgamento da Receita Federal em 30/11/2007 (fl. 325).

A **Resolução DRJ/RJO I n. 52** (fls. 329 e 330) encaminhou o processo a DEFIS -RJ em diligência, a fim de que seja verificado se houve o recolhimento das contribuições previdenciárias relativas às notas fiscais de serviço incluídas no presente lançamento fiscal, emitidas pela prestadora de serviços J. AÍRTON ROCHA, CNPJ n° 07.438.807/0001-50, ou se a empresa em questão foi fiscalizada com cobertura da contabilidade no período do lançamento.

A **Informação Fiscal** (fls. 333 3 334) constatou que:

A empresa J.Airton Rocha, CNPJ 07.438.807/0001-50, prestou serviços de Transporte, à ESSO, no período de 04/95 a 12/96 (período incluso no levantamento de débito). Consta do sistema CNAF que a empresa prestadora de serviços foi fiscalizada no período de 01/90 a 12/99, com procedimento fiscal de número 2515317, na modalidade de fiscalização Total sem diário.

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.

A Contribuinte apresentou **Manifestação** (fls. 342 a 345), em 09/04/2009, em que defende:

a) De acordo com o mandado de segurança n. 1999.02.01.052788-9, cabia à Fiscalização proceder à verificação do efetivo recolhimento das cotas previdenciárias pela prestadora de serviços. Com isso, não só permitiria à requerente confrontar dados e exercer plenamente o seu direito de defesa, mas principalmente evitaria o enriquecimento ilícito do Fisco. Afinal, o fato de a tomadora não possuir os comprovantes de recolhimento da prestadora de serviços não significa necessariamente que as contribuições previdenciárias não tenham sido pagas por esta última.

b) A NFLD deve ser totalmente cancelada, dado que houve pagamento da contribuição previdenciária pela prestadora de serviços.

c) Requer o prazo de 30 dias para apresentação de defesa, depois de permitida a consulta aos autos e cumpridas as formalidades legais para intimação da requerente.

A **Resolução n. 210** – 11^a Turma da DRJ/RJI, de 15/07/2009, encaminhou os autos à Divisão de Fiscalização I para complementação da informação relativa à possibilidade de estabelecer o vínculo entre os recolhimentos feitos e a prestação de serviços em tela, bem como a verificação da compatibilidade dos recolhimentos das contribuições previdenciárias com a massa salarial, em cumprimento à decisão judicial.

Determinou a cientificação da empresa tomadora e da prestadora de serviços para manifestação acerca do resultado das diligências.

A **Divisão de Fiscalização I** (fls. 355 e 356), em 22/09/2009, esclareceu que não havia como fazer a afirmativa de que os recolhimentos verificados no conta corrente da Prestadora de Serviços J.AIRTON ROCHA, CNPJ 07.438.807/0001-50, referem-se aos serviços prestados à COSAN COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES S.A. Tal afirmação só seria possível mediante fiscalização na empresa Prestadora de Serviços, para o período da prestação de serviços em que se dá a dúvida, isto é, de 04/1995 a 12/1996.

A **Informação Fiscal** (fls. 368 a 371), em 05/10/2011, concluiu que há fortes indícios de que a p r e s t a d o r a não efetuou integralmente o recolhimento das contribuições previdenciárias relativas aos empregados por ela informados em RAIS/FGTS nas competências 05 a 12/1995, ao p a s s o que também há indícios de compatibilidade dos recolhimentos para as demais competências. Entretanto, frisou que não é possível a afirmar inequivocamente que a RAIS/FGTS informados pela empresa continham a totalidade de seus trabalhadores.

Tanto a tomadora quanto a prestadora de serviços foram cientificadas das Informações Fiscais (fls. 373 e 374).

A empresa Cosan Lubrificantes e Especialidades LTDA (antes denominada Cosan Combustíveis e Lubrificantes SA) apresentou manifestação em 16/11/2011 (fls. 376 a 380), em que aduz:

a) Face ao reconhecimento expresso de que contribuições previdenciárias foram recolhidas pela prestadora no período de autuação, verifica-se que resta prejudicada autuação realizada, devendo ser afastada a responsabilidade da requerente do débito indicado.

b) Requer que seja determinado que a Autoridade Fiscal cumpra integralmente a ordem judicial, fazendo as devidas diligências na prestadora, sendo em seguida concedido prazo de 30 dias para apresentação de manifestação pela requerente.

A Superintendência Regional da 7^a Região Fiscal- SRRF07 (fl. 425), em 03/07/2013, informou a impossibilidade de atualização do SICOB e encaminhou os autos à DRJ/RJO/SERET para prosseguimento.

O Acórdão n. 1258.036 da 11^a Turma da DRJ/RJ1 (fls. 431 a 436), em Sessão de 30/07/2013, jugou a impugnação procedente em parte.

Julgou-se que, considerando a decisão judicial que determinou a verificação dos pagamentos por parte da empresa prestadora de serviços e considerando a informação fiscal trazida aos autos, devem ser excluídas as competências 04/1995 e 01/1996 a 12/1996, devido à compatibilidade da RAIS e os recolhimentos.

Além disso, excluiu-se as contribuições devidas a terceiros nas competências remanescentes (05/1995 a 12/1995), conforme o Parecer MPAS/CJ n. 1.1710.

A Recorrente, intimada da decisão da DRJ em 23/08/2013 (fl. 438) interpôs **Recurso Voluntário** (fls. 452 a 458) em 20/09/2013. Nele, alega:

a) Que comprovou o recolhimento da prestadora de serviços nas competências fiscalizadas, através nas GRPS acostadas em fase impugnatória.

b) Diante da evidência documental, não pode prosperar ressalva de Autoridade Fiscal de que as citadas guias não podem ser consideradas por não terem sido localizadas no sistema de informática. Posto isso, não há como afastar o entendimento de que o pagamento efetuado se referia especificamente à prestação de serviço à requerente, ainda mais considerando as guias GRPS apresentadas nos autos.

c) 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.

d) Reitera que na decisão judicial do Mandado de Segurança já havia destacado que a verificação impediria o recebimento em duplicidade pelo INSS, 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.

e) 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. 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.

f) 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.

g) 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.

O Acórdão n. 2201-010.117 (fls. 477 a 492), em Sessão de 02/02/2023 deu *parcial provimento* ao recurso voluntário.

Entendeu-se correta a aplicação da responsabilidade solidária, conforme decisão da DRJ, dado que amparada na Lei 8.212/1991, 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.

Quanto ao pedido de fiscalização, julgou-se que não há previsão legal para que haja fiscalização na empresa prestadora a para, somente então, atribuir-se responsabilidade à tomadora.

Além disso, esclareceu que a determinação judicial não foi para cancelar os lançamentos efetuados em desfavor da contribuinte, mas para anular as fases do processo administrativo a partir da autuação, a fim de que fosse verificado o recolhimento, por parte da prestadora de serviços, do crédito tributário cobrado.

Quanto às guias não apreciadas, manteve-se a decisão de primeira instância, dado que não atendem os requisitos 3 e 3.1 da OS n. 83/93, tendo em vista que as guias não estavam vinculadas à tomadora, não estando acompanhadas das respectivas Notas Fiscais.

Julgou-se quanto ao pagamento das contribuições que a Recorrente somente deve arcar com o crédito tributário que deixou de ser recolhido pela prestadora de serviços. Isto porque, constatando-se que para as competências 04/1995 e 01/1996 a 12/1996 houve compatibilidade entre os recolhimentos e a massa salarial declarada na RAIS ou, havendo divergência apenas na competência 05/1995 a 12/1995, competências que houve o recolhimento a menor.

Por fim, quanto ao requerimento da Recorrente, para que fosse verificado se eventual dívida existente já foi objeto de cobrança do Fisco junto à própria prestadora de serviços, verificou-se em diligência fiscal que tal fato já foi devidamente verificado no sistema CNAF, portanto, concluiu-se que o presente débito não está sendo cobrado em duplicidade.

Intimada da Decisão, a Contribuinte opôs **Embargos de Declaração** (fls. 506 a 508), alegando que o Acórdão recorrido incorreu em omissão na análise de argumento trazido no recurso voluntário a respeito da inexistência de cessão de mão de obra.

Aduz a embargante 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:

(fl. 507) A aferição direta poderia até ser dispensada na hipótese em apreço, caso fosse observado o contrato juntado aos autos. Como se constata pelos contratos celebrados e juntados as fls. 67/97 dos autos eletrônicos, o serviço contratado (fl. 84) foi de transporte de cargas, realizando a prestadora o carregamento, transporte e entrega de combustíveis líquidos comercializados na época pela recorrente. De modo que o relacionamento do motorista que conduzia os

caminhões era apenas com a empresa prestadora, que gerenciava o serviço para qual foi contratada.

Logo, não houve cessão de mão de obra no caso em apreço. A própria prestadora geriu e executou o serviço para o qual foi contratada.

Portanto, o objeto contratual era o resultado pretendido e não a cessão de mão de obra. Assim, não haveria que se falar em solidariedade da Embargante diante do previsto na lei, devendo ser cancelada completamente a autuação.

O **Despacho de Admissibilidade** (fls. 515 a 517) deu seguimento aos Embargos de Declaração, considerando que, da análise do Acórdão n. 2201-010.117, o Relator destaca os argumentos, no entanto, *nada consta no voto quanto ao tipo de serviço prestado e a análise quanto ao enquadramento de cessão de mão de obra.*

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

Admissibilidade.

Inicialmente, atesto a admissibilidade dos Embargos de Declaração, vide despacho de admissibilidade.

Omissão. Cessão de mão de obra. Responsabilidade Solidária da tomadora de serviços.

Alega o Embargante que houve omissão na análise de argumento fundamental de defesa: a inexistência de cessão de mão de obra, caráter essencial para a descaracterização da responsabilidade solidária a ela imputada.

Defende a Contribuinte que não houve cessão de mão de obra, dado que a própria prestadora geriu e executou o serviço para o qual foi contratada.

Conforme Relatório Fiscal, a cessão de mão de obra foi atribuída a tomadora, pois:

(fl. 18) 5- Tendo em vista que a empresa contratante no 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, quer seja pela no apresentação das GRPS devidamente preenchidas, ou porque as guias apresentadas não atendem aos itens 3 e 3.1 da OS n 83/93, esta fiscalização procedeu ao levantamento do débito em nome da tomadora, atribuindo-lhe a responsabilidade solidária por aquelas contribuições.

6- Por não dispor do montante das remunerações incluídas nas notas fiscais de serviço e ou faturas, relativas aos serviços executados usamos as prerrogativas

contidas no art. 33 da Lei 8212/91 e no art. 54 do Dec. 612192, para fazermos a aferição indireta do presente débito. Para a apuração do salário-de-contribuição, foram usados os percentuais estabelecidos no subitem 7.2 da OSANSS/DAF n 083/93, sobre o valor das notas fiscais de serviço/fatura, discriminados na cópia da planilha em anexo, que também informa o código do Tipo de Despesa em que foram lançadas as NFS, na Contabilidade.

No entanto, não há a demonstração da ocorrência da cessão de mão de obra. Em nenhum momento a fiscalização aponta a ocorrência da cessão, limitando-se a atribuir a responsabilidade mediante “contrato de cessão de mão-de-obra com empresa prestadora de serviço”, nos termos do relatório fiscal.

O Contrato que consta nos autos entre ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LIMITADA e J AIRTON ROCHA, porém, trata-se de “contrato de prestação de serviços de transporte” (fls. 68 a 83) e anexo I (fls. 84 a 88), datado em 22/03/1991

Da análise do anexo, verifica-se quanto aos serviços pactuados:

(fl. 84) 2. Serviços:

Serviços de carregamento, transporte e entrega de combustíveis líquidos, a granel, do comércio de distribuição de combustíveis da ESSO, que a TRANSPORTADORA se compromete a realizar em caminhões-tanque, considerando como ponto principal de carregamento as instalações da ESSO no terminal de Fortaleza, sítio a rua/av. José Saboia, no. 401 – Mucuripe, no Município de Fortaleza, Estado do Ceará e como ponto de entrega os endereços contidos nos documentos fiscais que acobertaram a operação.

No contrato principal, item 10 (fl. 74), consta cláusula de autonomia da transportadora quanto aos serviços contratados, estabelecendo explicitamente: “(...) *não existindo entre seus empregados, prepostos e contratados vínculo de qualquer espécie ou natureza com a ESSO*”.

E mais, no item seguinte, há estipulação concreta acerca da dissociação das obrigações fiscais, trabalhistas e previdenciárias à tomadora de serviços, sendo atribuída total responsabilidade à prestadora de serviços:

(fl. 74) 11.2 – no que diz respeito as obrigações fiscais, trabalhistas e previdenciárias, a TRANSPORTADORA obriga-se a cumpri-las rigorosamente, exibindo a comprovação respectiva à ESSO, quando pela mesma solicitado, podendo a ESSO sustar o pagamento dos serviços prestados e/ou dar o presente contrato por rescindido se a TRANSPORTADORA não estiver em dia com tais obrigações.

Ainda que tais pontos contratuais não elidam uma possível responsabilização solidária para fins tributários, evidenciam que não se trata de *contrato de cessão de mão de obra*, que em momento algum foi caracterizada pela fiscalização. É dizer, no relatório fiscal não há elucidação pertinente a razão pela qual a prestação de serviços poderia ser considerada cessão de mão de obra.

A simples demonstração legal e atribuição à tomadora pela não demonstração do pagamento não é suficiente a demonstrar a responsabilidade solidária, neste caso. Seria necessário demonstrar-se que, apesar de uma prestação de serviços, havia cessão de mão de obra, demonstrando-se materialmente sua ocorrência. E, então, justificar-se-ia a responsabilidade solidária da tomadora de serviços.

A cessão de mão de obra, por sua vez, não pode ser presumida pela autoridade fiscal, dado que a fiscalização deve verificar a ocorrência do fato da obrigação corresponde:

O CTN normatiza como requisito essencial do Lançamento:

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.

Este é o entendimento deste Conselho, conforme julgados abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2000 a 31/12/2002

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/04/2000 a 31/12/2002 EMPRESAS TOMADORAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. OBRIGATORIEDADE DE RETENÇÃO 11%. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO MATERIAL DA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. AUTUAÇÃO FISCAL CANCELADA.

Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra os serviços de operação de transporte de cargas e de passageiros, envolvendo o deslocamento de pessoas ou de cargas por meio terrestre, aquático ou aéreo, cujo contrato obrigue a empresa contratada a manter equipe à disposição da empresa contratante. A cessão de mão-de-obra não pode ser objeto de presunções e, portanto, deve restar, sempre, materialmente comprovada, de modo que a menção abstrata aos dispositivos normativos que dispõem sobre a retenção de 11% incidentes sobre os valores brutos das notas fiscais ou das faturas de prestação de serviços a que estão sujeitas, em tese, as empresas tomadoras de serviços executados mediante cessão de-mão-de obra não têm o condão de, por si só, caracterizar materialmente a prestação dos serviços mediante cessão de mão-de-obra. A comprovação de que houve, de fato, a prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra caberá à autoridade fiscal, já que é ela quem tem o dever de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação corresponde. (Processo n. 35464.003157/2003-75. Recurso Voluntário. Acórdão nº 2201-007.691 – 2^a Seção de Julgamento / 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária. Sessão de 04/11/2020. Conselheiro Relator Sávio Salomão de Almeida Nóbrega).

Dado que não há a comprovação material da cessão de mão de obra, resta prejudicada a análise da demanda e consequentemente a responsabilização da empresa tomadora, razão pela qual os autos devem ser cancelados.

Conclusão.

Ante o exposto, conheço dos embargos de declaração para, com efeitos infringentes, modificar a conclusão do voto para dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho