



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12267.000037/2008-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.118 – 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: 01/02/1996 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, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para manter a exigibilidade apenas da diferença que deixou de ser recolhida pela prestadora de serviços, conforme tabela constante no voto do Relator.

(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. 433/438, interposto contra decisão da DRJ no Rio de Janeiro I/RJ de fls. 370/380, 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 empresa notificada, mediante contrato de cessão de mão-de-obra com empresa prestadora de serviço, conforme descrito na NFLD nº 32.593.628-5, de fls. 03/10, lavrada em 02/06/1997, referente ao período de 02/1996 a 12/1996, com ciência da RECORRENTE em 04/06/1997, conforme AR de fl. 24.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor histórico de R\$ 8.599,71, já inclusos multa e juros de mora.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 15/17), a RECORRENTE é responsável solidária, 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 ENGSTEEL ENG. E SERVIÇOS LTDA. C.G.C.73.296.204/0001-95., 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. 18/19), 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. 25/47, 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 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, às fls. 158/162, julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fl. 169):

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 16/01/1998, conforme recibo da entrega da decisão-notificação, à fl. 173, apresentou o recurso de fls. 174/198 em 13/02/1998.

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. 208/209, 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 nº 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 177/178.

Em análise ao presente processo, a MPAS – Conselho de Recursos da Previdência Social, às fls. 211/217, 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.ºs. 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. 226/257).

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. 264/265, 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 32.593.6285, 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 12267.000037/200851.

4. Para o crédito em referência houve a emissão de Decisão-Notificação de Procedência do Lançamento de Débito (fls. 169). A empresa entrou com recurso contra a decisão (fls. 174/198). Foi proferido o Acórdão negando provimento ao recurso (fls. 211/217). Posteriormente o processo foi encaminhado à procuradoria para inscrição da dívida (fls. 225).

5. Em 25/06/2001, à fls. 260, 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 99.02.297366, 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. 261/263, 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 nº 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 nº 102 fls. 271/272, com envio dos autos ao Serviço de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal Previdenciária Rio de Janeiro Sul, a fim de que fosse verificado se houve o recolhimento das contribuições previdenciárias relativas às notas fiscais de serviço incluídas no presente lançamento.

8. O Auditor Fiscal designado, em atendimento à diligência solicitada, informa (fls. 274):

8.1. “A empresa Engsteel Eng e Serviços LTDA, CNPJ 73.296.204/000195, prestou serviços de Manutenção à ESSO, no período de 02/96 a 12/96 (período incluso no levantamento de débito). Consta do sistema CNAF que a empresa prestadora de serviços NÃO foi fiscalizada no período”.

8.2. “Foi consultado no sistema PLENUS, o conta corrente da empresa prestadora de serviços, onde verificou-se que a mesma NÃO efetuou o recolhimento das contribuições previdenciárias em GPS/GRPS para o período de 02/96 e de 10/96 a 12/96”.

8.3. “Tendo enviado uma cópia da NFLD à empresa prestadora de serviços, não foi possível entrega-la, uma vez que a empresa está com situação cadastral Inapta Empresa não localizada no endereço constante do cartão do CNPJ e do sistema PLENUS e do sistema Rede Receita”.

9. A tomadora e a prestadora de serviços foram cientificadas da Resolução e do resultado da diligência. Não houve manifestação da prestadora de serviços.

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

10. A tomadora de serviços se manifesta 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. Que em tal correspondência não houve qualquer menção a apresentação de defesa 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. Remete-se ao fato de que todas as fases seguintes à autuação do presente processo foram anuladas pela decisão da 5ª Turma do TRF da 2ª região, ao julgar o Mandado de Segurança nº 1999.02.01.0527889. Na esteira desta decisão, faz-se necessário o cumprimento integral pela autoridade fiscal do determinado no comando judicial, com respeito ao devido processo legal e ao direito à ampla defesa. Necessária abertura de prazo para apresentação de defesa.

10.3. A autoridade fiscal reconhece que no período de autuação houve recolhimento da cota previdenciária pela prestadora de serviços em todos os meses, salvo os meses de 02/1996 e de 10/1996 até 12/1996.

10.4. O Fisco cobra da requerente por valores já satisfeitos anteriormente pela prestadora de serviços contratada, que é a real contribuinte.

10.5. Salienta a necessidade de fiscalização prévia da empresa prestadora.

10.6. Alega que é imperativo verificar se esta eventual dívida já não é objeto de cobrança junto à própria prestadora de serviços, sendo certo 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.

10.7. Requer o cancelamento da presente NFLD, a aferição direta junto à prestadora, a preservação do prazo para apresentação de defesa e o encaminhamento de qualquer comunicação em conformidade com os novos dados informados e também para o patrono da empresa.

11. Conforme Resolução DRJ/RJO I de nº 202 (fls. 300/301), 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. 322/324) concluiu que:

12.1) A empresa prestadora não foi fiscalizada no período objeto do lançamento fiscal.

12.2) Não houve recolhimento de contribuições previdenciárias em GPS/GRPS nos meses de 02/1996, 11/1996 e 12/1996.

12.3) Para as demais competências incluídas na NFLD, ou seja, 03/1996, 06/1996, 08/1996 e 09/1996 a empresa prestadora realizou recolhimentos.

12.4. Há fortes indícios de que a prestadora não efetuou integralmente o recolhimento das contribuições previdenciárias relativas aos empregados por ela informados em RAIS nas competências 03/1996, 06/1996, 08/1996 e 09/1996.

13. A tomadora e prestadora 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 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 nº 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. Não há de se falar em responsabilidade sem prova cabal do inadimplemento. É necessário fatos concretos, afastando-se presunções relativas, não podendo o simples extravio ou equívoco no preenchimento de guia acarretar o dever de efetuar novo pagamento pela contratante de serviços.

14.3. A autoridade fiscal atesta que houve recolhimento da cota previdenciária pela prestadora de serviços nos meses de março/1996, junho/1996, agosto/1996 e setembro/1996.

14.4. Se a requerente foi considerada responsável solidária e autuada pela ausência completa de recolhimento da cota previdenciária pela prestadora nas competências 02, 03, 06, 08, 09, 11 e 12/1996, verifica-se grave vício na autuação, face aos termos na informação fiscal.

14.5. Resta prejudicada a autuação realizada, eis que é cobrado da requerente valores já satisfeitos anteriormente pela prestadora contratada.

14.6. A verificação junto à prestadora é fundamental.

14.7. A atividade contratada da empresa Engsteel normalmente era realizada pelo sócio da prestadora ou eventualmente por trabalhador autônomo, não tendo ocorrido cessão de mão de obra.

14.8. “Registra ainda a 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”.

14.9. Ressalta que é imperativo verificar se esta eventual dívida já não é objeto de cobrança do Fisco junto à própria prestadora de serviços.

14.10. Não pode ser responsabilizada por contribuições relativas aos Terceiros.

14.11. No mais, reporta-se às manifestações e defesa apresentadas.

14.12. Requer a aferição direta junto à prestadora de serviços e posteriormente a devolução do prazo para defesa, caso haja algum óbice ao imediato cancelamento da NFLD.

14.13. 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, nº 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. 370/380):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1996 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. CUMPRIMENTO.

Em cumprimento à decisão judicial que determinou a verificação de recolhimentos pela prestadora de serviços, em se constatando que não houve recolhimentos em parte das competências abrangidas pelo lançamento e que não é possível estabelecer o vínculo entre os recolhimentos efetuados pela empresa prestadora nas competências em que houve recolhimento, mantém-se o lançamento por responsabilidade solidária.

CONTRIBUIÇÃO PARA 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 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.

Por outro lado, em análise a diligência efetuada, a DRJ relatou que não houve recolhimentos para as competências 02, 11 e 12/1996 e que não há compatibilidade dos recolhimentos das contribuições previdenciárias efetuadas pela empresa Engsteel nas

competências 03, 06, 08 e 09/1996. Assim, entendeu por manter o débito referente a tais competências.

O crédito ficou retificado da seguinte forma:

Competência	Valor Originário	Terceiros	Valor Retificado
fev/96	548,18	88,40	461,78
mar/96	441,80	69,80	372,00
jun/96	2.199,23	348,62	1.852,61
ago/96	331,20	52,20	279,00
set/96	288,96	45,23	241,73
nov/96	673,36	108,13	567,23
set/96	388,40	60,90	325,50
Total	4.866,93	767,08	4.099,85

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 26/04/2013, conforme AR de fl. 425/426, apresentou o recurso voluntário de fls. 433/438 em 17/05/2013, enquanto o contribuinte ENGSTEEL ENG. E SERVIÇOS LTDA, CNPJ nº 73.296.204/000195, foi cientificado por edital, à fl. 427, mas não apresentou recurso.

Em suas razões, relata que ao cumprir parte da decisão judicial, a autoridade fiscal atesta que houve recolhimento da cota previdenciária pela prestadora de serviços nos meses de março/1996, junho/1996, agosto/1996 e setembro/1996, restando comprovado que o Fisco cobra da requerente por valores já satisfeitos anteriormente pela prestadora de serviços contratada.

Alega que as diferenças entre o recolhimento realizado pela prestadora e o valor tido como devido, pode ser relativa ao percentual de terceiros (5,8%) que a RECORRENTE não tem qualquer responsabilidade ou relacionada a alguma outra inclusão indevida no cálculo do débito.

Relata ainda que a atividade contratada da empresa ENGSTEEL normalmente era realizada pelo sócio da prestadora ou eventualmente por trabalhador autônomo, momento em que alega que não houve cessão de mão de obra. Assim, indaga 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, que foi o caso deste procedimento.

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.

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 alega que a autoridade fiscal atesta que houve recolhimento da cota previdenciária pela prestadora de serviços nos meses de março/1996, junho/1996, agosto/1996 e setembro/1996, restando comprovado que o Fisco cobra da requerente por valores já satisfeitos anteriormente pela prestadora de serviços contratada.

Tendo em vista a época dos fatos geradores (02/1996 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 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.

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 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, de acordo com a diligência fiscal realizada às fls. 322/324, o que segue:

- a empresa prestadora de serviços não sofreu fiscalização no período de 02/1996 a 12/1996
- não houve recolhimento de contribuições previdenciárias em 02/1996, 11/1996 e 12/1996
- somente houve recolhimentos pela prestadora de serviços nas competências 03/1996, 06/1996, 08/1996 e 09/1996, **mas** nestas competências, **os recolhimentos previdenciários realizados não foram compatíveis com a massa salarial declarada em RAIS**, conforme abaixo:

Comparação entre RAIS e Conta-corrente					
Competência	Massa salarial da RAIS em quantidade de salários mínimos (A)	Salário mínimo da época (em reais) (B)	Remuneração na moeda da época (em reais) (C) = (A) * (B)	Valor devido (em reais) (D) = (C) * 36,8%	Valor recolhido, conforme telas COGRPS (em reais) (E)
mar/96	16,58	100,00	1.658,00	610,14	490,85
jun/96	28,31	112,00	3.170,72	1.166,82	1.005,68
ago/96	27,59	112,00	3.090,08	1.137,15	544,05
set/96	27,46	112,00	3.075,52	1.131,79	906,76

Desta forma, concluiu-se pela insuficiência de recolhimentos em todas as competências, mantendo-se o lançamento em desfavor da RECORRENTE.

A RECORRENTE alega que as diferenças entre o recolhimento realizado pela prestadora e o valor tido como devido, pode ser relativa ao percentual de terceiros (5,8%), cuja cobrança já foi afastada pela DRJ, pois não existe responsabilidade solidária na cobrança de tais exações.

Contudo, entendo que não merece prosperar esse pleito do contribuinte, pois não há como presumir que o recolhimento efetuado à época pela prestadora de serviços englobou todas as contribuições devidas exceto apenas àquelas destinada a Terceiros. Ao contrário: é

verossímil entender que encontra-se contido no valor recolhido a contribuição a destinada a Terceiros (pois esta é a regra), ainda que efetuada a menor.

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 houvesse 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.

No entanto, entendo que a RECORRENTE somente deve arcar com o crédito tributário que deixou de ser recolhido pela prestadora de serviços.

Ora, 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, então não há embasamento para manter a cobrança (em desfavor da RECORRENTE) de valor superior àquele que deixou de ser recolhido pela

contribuinte prestadora de serviços (repita-se, obtido com base na sistemática adotada pela fiscalização).

Acredito que tal medida atende de maneira mais eficaz a decisão judicial obtida pela RECORRENTE, na medida que esta somente com o crédito tributário que deixou de ser recolhido pela prestadora de serviços. Se não há como a autoridade fiscal realizar uma fiscalização na prestadora para obter tais informações, nem estabelecer o vínculo entre os recolhimentos efetuados pela mesma e a prestação de serviços em tela, então a RECORRENTE não pode ser prejudicada por isto, de tal sorte que apenas deve ser cobrada pelo valor que deixou de ser recolhido pela prestadora, obtido através da sistemática adotada pela fiscalização, sob pena de enriquecimento ilícito da União.

No caso dos autos, em diligência fiscal, às fls. 322/323, 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 não houve recolhimentos para as competências 02, 11 e 12/1996. Para as demais competências objeto do presente lançamento (03, 06, 08 e 09/1996), não houve compatibilidade entre os recolhimentos efetuados pela prestadora e a massa salarial declarada na RAIS.

Neste sentido, entendo que a RECORRENTE somente pode ser cobrada pela diferença que deixou de ser recolhida pela prestadora de serviços nas competências em que houve recolhimento, conforme discriminativo abaixo, extraído da tabela de fl. 323 (em valores originais):

Competência	Valor devido (RAIS) [A]	Valor recolhido [B]	Diferença que deixou de ser recolhida (=A - B) [C]	Valor originário lançado [D]	Valor a ser mantido no presente lançamento (menor entre C e D) [E]
mar/96	R\$ 610,14	R\$ 490,85	R\$ 119,29	R\$ 441,60	R\$ 119,29
jun/96	R\$ 1.166,82	R\$ 1.005,68	R\$ 161,14	R\$ 2.199,23	R\$ 161,14
ago/96	R\$ 1.137,15	R\$ 544,05	R\$ 593,10	R\$ 331,20	R\$ 331,20
set/96	R\$ 1.131,79	R\$ 906,76	R\$ 225,03	R\$ 286,96	R\$ 225,03

Ademais, para as competências em que não houve recolhimentos por parte da prestadora (02, 11 e 12/1996) deve ser mantido o valor integral originalmente lançado neste processo, deduzindo-se o valor da contribuição devida a Terceiros, conforme decidido pela DRJ e discriminado na tabela de fl. 379. Ora, se não houve recolhimento, não há motivo para se verificar a eventual compatibilidade com a contribuição a ser recolhida apurada com o número de segurados informados na RAIS.

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:

25. Em cumprimento à decisão judicial os autos foram encaminhados em diligência. Atendendo a diligência, a autoridade fiscal informa (fls. 274) que a empresa prestadora de serviços não sofreu fiscalização no período de 02/1996 a 12/1996 e não houve recolhimento de contribuições previdenciárias em 02/1996 e de 10/1996 a 12/1996.

26. Complementando as informações (fls. 322/324), a autoridade fiscal conclui que somente houve recolhimentos pela prestadora de serviços nas competências 03/1996, 06/1996, 08/1996 e 09/1996, mas nestas competências, os recolhimentos previdenciários realizados não são compatíveis com a massa salarial declarada em RAIS.

27. Dessa forma, restou comprovado que não houve recolhimentos para as competências 02, 10, 11 e 12/1996 e que não há compatibilidade dos recolhimentos das contribuições previdenciárias efetuadas pela empresa Engsteel nas competências 03, 06, 08 e 09/1996. Não tendo havido as devidas contribuições previdenciárias patronais por parte da prestadora de serviços não resta dúvida de que deve ser aplicado o instituto da responsabilidade solidária e cobrado da tomadora de serviços.

Portanto, sem razão a RECORRENTE.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, para cobrar da RECORRENTE apenas a diferença que deixou de ser recolhida pela prestadora de serviços nas competências 03/96, 06/96, 08/96 e 09/96, conforme tabela elaborada neste voto.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim