



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 12267.000065/2008-79
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-006.025 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de fevereiro de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.
Recorrente COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRATANTE DE SERVIÇOS. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. CESSÃO DE MÃO DE OBRA.

O contratante de serviços de limpeza e conservação executados mediante cessão de mão de obra responde solidariamente com o executor pelas obrigações previdenciárias decorrentes do contrato.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, negar provimento ao recurso voluntário. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Matheus Soares Leite, substituído pela conselheira Fernanda Melo Leal (Suplente Convocada).

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleber Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Fernanda Melo Leal e Sheila Aires Cartaxo Gomes (suplente convocada). Ausente a conselheira Marialva de Castro Calabrich Schlucking.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (DRJ/RJ1), por meio do Acórdão nº 12-48.516, de 26/07/2012, cujo dispositivo considerou procedente em parte a impugnação, mantendo parcialmente o crédito tributário lançado (fls. 265/275):

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/10/1995 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, constatado que houve recolhimentos compatíveis com as RAIS, apenas em parte do período lançado, deve ser mantido em parte o crédito tributário.

TERCEIROS

De acordo com o Parecer CJ/MPA nº 1.710/99, não existe responsabilidade solidária na cobrança de contribuições para Terceiros para nenhuma empresa.

Impugnação Procedente em Parte

O lançamento fiscal deu-se originalmente em nome de Esso Brasileira de Petróleo Ltda, CNPJ nº 33.000.092/0001-69, posteriormente alterada a razão social para Cosan Lubrificantes e Especialidades S/A.

Extrai-se do Relatório Fiscal que, na origem, o processo administrativo é composto da **Notificação de Lançamento de Débito Fiscal (NFLD) nº 32.593.641-2**, abrangendo as competências de **10/1995 a 02/1996 e 04/1996 a 12/1996**, relativa à exigência das contribuições devidas à seguridade social e a terceiros, decorrentes da responsabilidade solidária do contratante de serviços prestados mediante cessão de mão de obra (fls. 03/07 e 17/21).

A prestadora de serviços é a empresa Primos Conservação e Serviços Ltda, CNPJ 00.678.806/0001-33.

Cientificado da notificação fiscal, em 05/06/1997, o tomador dos serviços impugnou o lançamento tributário, tendo decidido a instância administrativa julgadora inicial pela manutenção do crédito lançado, por meio da emissão da Decisão-Notificação nº 181/97 (fls. 26/49 e 111/115).

Apresentado recurso voluntário contra a decisão de primeira instância, o Conselho de Recursos da Previdência Social proferiu acórdão para negar provimento ao apelo recursal (fls. 119/141 e 150/157). Na sequência, a empresa autuada protocolou recurso com pedido de advocatória ministerial para anulação do débito fiscal, o qual foi negado seguimento (Processo nº 35301.012015/98-05).

Após a inscrição do crédito tributário em dívida ativa, foi comunicada a prolatação de acórdão pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, nos autos do Mandado de Segurança nº 1999.02.01.052788-9, posteriormente com trânsito em julgado, no qual anulou-se o processo administrativo, a partir da lavratura da notificação fiscal, determinando ao Fisco a prévia verificação da existência de pagamentos efetuados pelo prestador dos serviços no que tange às obrigações tributárias exigidas (fls. 164/172).

Com o retorno à fase administrativa, os autos foram baixados em diligência, com o objetivo de atender à decisão do Poder Judiciário. Quanto ao resultado da verificação fiscal, a empresa contratante tomou ciência, assim como a prestadora dos serviços, porém apenas a primeira apresentou manifestação escrita (fls. 181/182, 185/191 e 200/204).

Ao reabrir o prazo de defesa através de intimação específica, recebida por ambas as empresas, novamente apenas a tomadora dos serviços se pronunciou sobre o lançamento fiscal (fls. 209/210, 230/233 e 236/241).

Realizado outra vez o julgamento em primeira instância, dessa feita a impugnação foi considerada parcialmente procedente, excluindo-se da notificação fiscal o período de 10/1995 a 12/1995 e as contribuições devidas a terceiros, remanescendo parte do lançamento (fls. 265/275).

Intimada dessa decisão de primeira instância em 06/11/2012, por via postal, a empresa contratante dos serviços apresentou recurso voluntário no dia 30/11/2012, em que aduz, em síntese, os seguintes argumentos de fato e direito contra a decisão de piso (fls. 278, 299/300, 303/307 e 324/325):

(i) não foi cumprida a decisão judicial no mandado de segurança, visto que houve exclusivamente verificação dos pagamentos com base nos dados constantes do sistema de informática da administração tributária, quando o correto é a fiscalização direta do prestador do serviço, através do exame de contabilidade, folhas de pagamento e guias de recolhimento;

(ii) o prestador de serviços é o responsável pelo recolhimento das contribuições previdenciárias, obrigação que apenas transfere-se ao tomador, pela responsabilidade

solidária, quando apurada e certificada a efetiva existência de inadimplemento;

(iii) faz-se também necessário verificar a eventual cobrança do crédito tributário junto à própria prestadora de serviços, dado que poderia caracterizar a exigência em duplicidade; e

(iv) além disso, quando não resta configurada a cessão de mão de obra na prestação de serviços, considerando a atividade desenvolvida pela contratada, o lançamento resulta improcedente; e

(v) as guias de recolhimento juntadas ao processo comprovam a correta quitação dos valores no que se refere à prestação dos serviços, incluso com respeito às competências que permanecem em cobrança.

A pessoa jurídica executora dos serviços, Primos Conservação e Serviços Ltda, foi intimada via postal, em 07/11/2012, porém não foi localizada impugnação/recurso no processo administrativo (fls. 279 e 326/327).

Em face da emissão de diversas notificações fiscais em nome da empresa autuada, lavradas no curso do mesmo procedimento e envolvendo a mesma matéria de atribuição da responsabilidade tributária solidária ao contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, foi deferido o pedido de conexão para julgamento em conjunto dos recursos voluntários (fls. 330/331).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

Juízo de admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Mérito

Com respeito ao lançamento original, permanece em litígio tão somente as competências 01/1996 a 02/1996 e 04/1996 a 12/1996, relativamente às contribuições previdenciárias.

Antes da implantação do mecanismo de retenção do percentual de 11% na contratação de serviços executados mediante cessão de mão de obra, o art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, estabelecia a responsabilidade tributária solidária, inclusive sob o regime de trabalho temporário.

Tal dispositivo de lei sofreu evolução ao longo do tempo. A seguir, levando em consideração o texto original e as modificações promovidas pela Lei nº 9.032, de 28 de abril de 1995, e Lei nº 9.129, de 20 de novembro de 1995, reproduzo o conteúdo do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991:

De 25/07/1991 até 28/04/1995

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 a garantia do cumprimento das obrigações desta lei, na forma estabelecida em regulamento.

§ 2º 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 cujas características impossibilitem a plena identificação dos fatos geradores das contribuições, tais como construção civil, limpeza e conservação, manutenção, vigilância e outros assemelhados especificados no regulamento, independentemente da natureza e da forma de contratação.

De 29/04/1995 a 20/11/1995

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 a garantia do cumprimento das obrigações desta lei, na forma estabelecida em regulamento.

§ 2º 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 direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa, tais como construção civil, limpeza e conservação, manutenção, vigilância e outros, independentemente da natureza e da forma de contratação.

§ 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.

§ 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.

De 21/11/1995 a 29/04/1997

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 a garantia do cumprimento das obrigações desta lei, na forma estabelecida em regulamento.

§ 2º 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 não relacionados diretamente com as atividades normais da empresa, tais como construção civil, limpeza e conservação, manutenção, vigilância e outros, independentemente da natureza e da forma de contratação.

§ 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.

§ 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

Independentemente do período do fato gerador, a responsabilidade solidária do contratante está vinculada, necessariamente, à prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra, a qual pressupõe a colocação dos trabalhadores à disposição da empresa contratante.

De acordo com o agente lançador, no período do lançamento ficou constatado que a empresa ora recorrente contratou a prestação de serviços de limpeza, mediante cessão de mão de obra (fls. 20/21).

Por ocasião da contestação ao lançamento de ofício, a impugnante juntou aos autos uma declaração da empresa Primos Conservação e Serviços Ltda, datada de 17/06/1997, na qual explica que os serviços não foram prestados ao contratante de forma contínua, mas sim em caráter de eventualidade, na maioria das vezes executados pelos sócios sem o auxílio de terceiros, não havendo contrato escrito entre as partes (fls. 70/71).

Não há óbice na existência de contrato verbal para execução dos serviços de limpeza, considerando sobretudo, no caso em apreço, o baixo valor das notas fiscais identificadas no procedimento de fiscalização. Entretanto, a consequência da alegada ausência de um contrato escrito é mais dificuldade para a comprovação dos fatos que a recorrente pretende fazer prevalecer no processo administrativo.

Embora a defesa argumente que os serviços de limpeza foram executados pelos sócios, ressalvada a colaboração eventual de segurados empregados, os dados constantes da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) revelam a existência de vínculos e massa salarial durante todos os meses do ano de 1996, o que põe em dúvida, segundo minha avaliação de julgador, a rotina de execução de tal natureza de atividade pelos próprios empresários (fls. 226).

Quando da impugnação, o sujeito passivo reconheceu que os serviços de limpeza e conservação estavam vinculados com a atividade-meio da empresa tomadora. Todavia, desde logo ponderou a falta da característica de continuidade, porque não realizados diariamente, durante toda a jornada de trabalho, alguns uma ou duas vezes por semana, outros duas vezes por mês (fls. 47/49).

Acontece que os serviços contínuos estão relacionados a uma necessidade permanente do contratante, que se repete ao longo do tempo, ainda que realizados de forma intermitente, em alguns dias da semana e/ou horas por dia, antes, durante ou depois do expediente normal da empresa, não havendo exigência do cumprimento pelo trabalhador de uma jornada laboral de 8 horas.

A exclusividade não é inerente à cessão de mão de obra, na medida em que é possível a prestação de serviços pelo mesmo segurado simultaneamente a mais de uma empresa, quando permitirem as características dos contratos. Tampouco a personalidade é um dos elementos caracterizadores da cessão de mão de obra, podendo o trabalhador se fazer substituir por outro indicado livremente pela empresa cedente, mantidas as condições pactuadas para a realização dos serviços.

À vista de tais considerações, entendo que a recorrente não conseguiu desincumbir-se do ônus probatório, de maneira tal que continua prevalecendo os fatos trazidos pela autoridade fiscal quanto à contratação de serviços executados mediante cessão de mão obra, com responsabilidade solidária do contratante pelas obrigações previdenciárias decorrentes da pactuação.

Em outra de suas alegações a recorrente assevera que a solidariedade tributária prevista em lei ocorre quando a cessão de mão de obra resulta em subordinação jurídica com o tomador de serviços. Equivoca-se, entretanto, porque caso configurada a subordinação jurídica

do trabalhador o vínculo empregatício se institui diretamente com o tomador, na condição de contribuinte.

O vínculo de solidariedade na contratação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, é atribuído pela lei ao contratante na condição de responsável tributário pelo pagamento dos tributos, cuja terceira pessoa, ainda que não realizando o fato gerador da obrigação, encontra-se vinculada em decorrência do elo negocial.

A garantia a que alude o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, é denominada "solidariedade de direito", pois decorre de previsão expressa em lei específica tributária. Eis o que dispõe, nesse sentido, o art. 124 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

(GRIFOU-SE)

O parágrafo único do art. 124 do CTN revela que na solidariedade passiva tributária não existe devedor principal e secundário, podendo, já no lançamento fiscal, ser chamado a saldar a totalidade da dívida um, alguns ou todos os obrigados pela lei. Em outros dizeres, a solidariedade tributária independe de prévia constituição do crédito em face do devedor originário e não comporta benefício de ordem.

Tal linha de raciocínio, inclusive, já era adotada pelo Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS), o qual por meio do Enunciado nº 30, editado pela Resolução nº 1, de 31 de janeiro de 2007, decidiu que:

“Em se tratando de responsabilidade solidária o fisco previdenciário tem a prerrogativa de constituir os créditos no tomador de serviços mesmo que não haja apuração prévia no prestador de serviços.”

É verdade que o TRF/2ª Região, no julgamento do Mandado de Segurança nº 1999.02.01.052788-9, sentenciou que a autoridade fiscal deveria verificar, para fins de manutenção do lançamento do crédito tributário em nome da contratante, se a prestadora de serviços já não havia recolhido as contribuições previdenciárias, de modo a evitar o recebimento em duplicidade pela administração tributária. Em momento algum, porém, sobreveio ordem judicial com determinação para a averiguação direta na prestadora, através de procedimento de auditoria "in loco" na escrita fiscal e/ou contábil.

Nada obstante, efetivada a busca no sistema fazendário eletrônico, constatou-se a inexistência de procedimento de fiscalização junto à empresa prestadora dos serviços no

período do lançamento fiscal, nem qualquer pagamento de contribuição previdenciária nas competências relativas ao ano de 1996. Tendo havido a prestação de serviços, tais dados reforçam a inadimplência do executor (fls. 184 e 222).

Com base nos documentos que instruem os autos, também não se cogita da existência de duplicidade do débito fiscal no período de 01/1996 a 12/1996, em relação às contribuições previdenciárias vinculadas às notas fiscais de prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, não havendo indicação de cobrança pelo Fisco da prestadora de serviços, inclusive na modalidade de parcelamento.

Eventual pagamento não registrado no sistema de informática, por razões de erros de preenchimento, extravio de guias e/ou inconsistências, como pondera a recorrente, reveste-se de excepcionalidade e, como tal, assim deve ser considerado no exame das alegações de cobrança em duplicidade. Segundo as fls. dos autos, não há qualquer indício documental que tenha ocorrido algum recolhimento espontâneo pela prestadora de serviços no que tange ao período de 01/1996 a 12/1996, apenas conjecturas lançadas pela pessoa jurídica autuada.

Para fins de efetivação da responsabilidade tributária da tomadora dos serviços executados mediante cessão de mão de obra, a recorrente afirma que é fundamental a garantia de apresentação de defesa por parte da prestadora, evitando-se o recebimento de valores em duplicidade pelo Fisco.

Como antes relatado, em mais de uma oportunidade a Primos Conservação e Serviços Ltda foi intimada para manifestar-se nos autos sobre o lançamento fiscal, oportunizando-lhe apresentação de contestação. Contudo, permaneceu inerte, deixando de comprovar, em que pese os vínculos empregatícios, a regularidade das contribuições previdenciárias (fls. 279 e 326/327).

Em resumo, os elementos apontam para a responsabilidade tributária da recorrente, considerando a falta de elisão, na forma dos §§ 3º e 4º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, e a ausência de comprovação de pagamento das contribuições previdenciárias por parte do cedente da mão de obra.

Logo, a decisão de piso não merece reforma, cabendo a manutenção da exigência do crédito tributário relativo às competências remanescentes, no que tange às contribuições previdenciárias.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess