



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 12267.000080/2008-17
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 2301-006.101 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de junho de 2019
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S.A. FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/1995 a 31/12/1996

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CABIMENTO. EXISTÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO E OBSCURIDADE EM ACÓRDÃO PROFERIDO PELO CARF.

Na existência de omissão, contradição ou obscuridade em Acórdão proferido por este Conselho, são cabíveis Embargos de Declaração para saneamento da decisão.

CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - CESSÃO DE MÃO DE OBRA. Responde solidariamente com o executor o contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão de obra, em relação aos serviços a ele prestados, pelas obrigações previdenciárias.

DECISÃO JUDICIAL. CUMPRIMENTO. Em face de decisão judicial determinando a verificação dos recolhimentos realizados pela prestadora de serviços, foi constatado que não houve recolhimento compatível com a RAIS nas competências lançadas, mantendo-se a totalidade do crédito tributário apurado.

PREVIDENCIÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PRESTADOR DE SERVIÇOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO DE OBRA. DECADÊNCIA. INTIMAÇÃO. ÚLTIMO COOBRIGADO.

Na forma da Portaria MPS n° 520/2004 disciplinadora do processo administrativo no âmbito do INSS, comando enfático estabelecia que, no caso de solidariedade, o prazo seria contado a partir da ciência da intimação do último coobrigado solidário.

Transcorridos mais de 5 anos da data da ocorrência do fato gerador, o crédito tributário não pode mais ser constituído por extinção do direito do fisco de lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos, dando-lhes efeitos infringentes, para, rerratificando o Acórdão n° 2301-004.724, de

14/06/2016, sanar os vícios apontados para, em relação ao recurso voluntário do contribuinte (COSAN), rejeitar a decadência e NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantida a decisão relativa ao recurso voluntário da responsável solidária (SPOT).

(assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado), Wilderson Botto (Suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente). Ausente, justificadamente, a conselheira Juliana Marteli Fais Feriato, substituída pelo conselheiro Virgílio Cansino Gil.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos por Conselheiro da 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento em face do Acórdão n.º 2301-004.724 (e-fls. 466/475), proferido por esta 1ª Turma, em sessão de 14/06/2016, que deu provimento ao recurso voluntário, recebendo as seguintes ementas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/1995 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. CUMPRIMENTO.

Em cumprimento à decisão judicial que determinou a verificação de recolhimento pela prestadora de serviços, em se constatando que não é possível estabelecer o vínculo entre os recolhimentos efetuados pela empresa prestadora e que não houve recolhimentos compatíveis com a massa salarial em RAIS da prestadora, mantém-se o lançamento por responsabilidade solidária.

Recurso Voluntário Provido

A parte dispositiva foi assim registrada:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.

Os embargos foram opostos por Conselheiro dessa Turma, designado Redator *ad hoc* (e-fls. 464/465) e admitidos pelo Presidente da Turma nos termos do despacho s/n.º de e-fl. 476.

Sustenta o embargante que o Acórdão n.º 2301-004.724 contém omissão, obscuridade e contradição, nos seguintes termos:

(...)Como pode ser constatado, o voto condutor do acórdão considerou que teria havido decadência para a constituição do crédito tributário. Contudo, o lançamento foi realizado em **15/04/1998** para fatos geradores que ocorreram de **01/11/1995 a 31/12/1996**, tendo o recorrente principal tomado ciência por aviso de recebimento, fls. 18/19, e com protocolo de sua impugnação no dia 30/04/1998, fls. 23.

A alegação de decadência somente veio a ser apresentada pelo responsável solidário prestador de serviços SPOT REPRESENTAÇÕES E SERVIÇOS LTDA por meio de um recurso voluntário interposto em 10/05/2013, onde sustenta entre outras razões que em relação a ele já havia decorridos mais de cinco anos, fls. 350.

Assim, o acórdão ora embargado deixou de examinar que a intimação tardia do prestador de serviços para ciência do lançamento não afetaria a cobrança do crédito tributário em relação ao devedor principal tomador dos serviços. A decisão foi apenas em relação ao recurso voluntário do prestador do serviços SPOT REPRESENTAÇÕES E SERVIÇOS LTDA, provendo-o; portanto, o voto, a ementa e a parte dispositiva foram omissos em relação ao recurso voluntário da COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S.A, devedor principal.

Verifica-se também que o voto condutor não apontou qual súmula do CARF fundamentaria o caso sob exame para, supostamente, exonerar o crédito tributário em relação a todos os devedores.

Em face do exposto, tenho por mim que o acórdão embargado está eivado, conjuntamente, de omissão, obscuridade e contradição.

Requer este conselheiro seja sanado o acórdão reconhecendo-se a inexistência de decadência do lançamento para, após, serem apreciadas todas as demais questões apresentadas nos recursos voluntários.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Maurício Vital - Relator.

Os embargos são tempestivos e foram regularmente admitidos pelo Presidente desta Turma. Portanto, deles conheço e passo à análise.

O acórdão embargado não contém minimamente qualquer análise de mérito. Nele, constata-se a existência de omissão, contradição e obscuridade, devendo ser sanado mediante a prolação de novo acórdão.

Pelo parco teor do acórdão, percebe-se que a turma entendeu que aplicável a Súmula Vinculante nº 8, do STF, que julgou inconstitucional os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/199, determinando a aplicação da regra decadencial prevista no CTN para as contribuições sociais.

Verifica-se que o lançamento das contribuições previdenciárias referente ao período de apuração de 11/1995 a 12/1996 ocorreu em 16/04/1998 (e-fls. 3/9), tendo o contribuinte sido cientificado nos termos do AR de e-fls. 18/19 ainda no mês de abril, com apresentação de impugnação em 30/04/98 (e-fls. 23/44).

Por sua vez, a empresa prestadora dos serviços somente foi chamada ao processo apenas em 17/11/2008, conforme AR e-fl. 144.

Portanto, dando efeitos infringentes aos embargos de declaração, deve-se reconhecer a decadência apenas em relação ao responsável solidário (empresa prestadora dos serviços - **SPOT REPRESENTAÇÕES E SERVIÇOS LTDA, CNPJ n.º 00.729.160/0001-76**).

Com relação à empresa tomadora dos serviços (COSAN), não há que se falar em decadência, uma vez que o período de apuração engloba as competências 11/1995 a 12/1996 e a ciência do lançamento ocorreu em abril de 1998.

Assim, visando suprir a omissão no acórdão embargado, passa-se à análise do recurso voluntário interposto (e-fls. 79/100), das manifestações de e-fls. 159/162 e e-fls. 217/224 e recurso voluntário interposto às e-fls. 326/331 em face do Acórdão 12-54.082 da 11ª Turma da DRJ/RJ1, que deu parcial provimento à impugnação, mantendo o crédito tributário lançado.

A ciência da decisão da DRJ ocorreu em 11/04/2013, sendo o recurso apresentado em 10/05/2013, portanto, verificada a tempestividade do recurso voluntário, dele conheço.

No recurso interposto às e-fls. 326/331 o contribuinte alega, em síntese:

- que as informações prestadas pela fiscalização dão conta da existência de recolhimentos em nome da prestadora de serviços e que tais recolhimentos "se referia especificamente aos funcionários que estavam na prestação de serviço à requerente". Que havendo divergência de recolhimento a menor pela prestadora de serviços, "deve ser referente a outro contrato de prestação de serviços".

- que o preenchimento incorreto de guias de recolhimento não é motivo para a manutenção do lançamento;

- que é fundamental a verificação dos recolhimentos da empresa prestadora, como determinado na decisão judicial no Mandado de Segurança n.º 1999.02.01.0527788-9, sob pena de pagamento em duplicidade;

- faz referência às manifestações protocoladas anteriormente em fevereiro de 2012 e "meados de 1997".

- e, por fim, sendo mantido o débito, sustenta que devam ser deduzidos os valores recolhidos pela prestadora.

Em suas manifestações anteriores destacam-se os seguintes pontos:

a) no recurso de e-fls. 79/100 a empresa sustenta, em síntese, que os serviços não foram prestados mediante cessão de mão-de-obra; que não houve fiscalização prévia da prestadora de serviços; que a fundamentação legal está equivocada; que a obrigação da contratante é subsidiária; que houve pagamento integral das contribuições previdenciárias pela prestadora;

b) na manifestação de e-fls. 159/162 alega que a informação fiscal não é conclusiva quanto aos recolhimentos efetuados pela prestadora de serviços, que se faz necessário

verificar se o débito ora lançado já não o foi contra àquela, sob pena de lançamento/recolhimento em duplicidade;

c) na manifestação de e-fls. 217/224 alega em síntese que reconhecido pelo fisco a existência de recolhimentos efetuados pela prestadora de serviços resta prejudicada a manutenção do lançamento.

O crédito foi apurado com base no instituto da responsabilidade solidária, decorrente da execução de contrato de cessão de mão de obra, de acordo com o art. 31 da Lei nº 8.212/91, com redação vigente à época dos fatos geradores.

A responsabilidade solidária na cessão de mão-de-obra está prevista no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, bem como no Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social, aprovado pelos Decretos nº 612/92 e nº 2.172/97. Referidas normas legais estabelecem, dentre vários dispositivos, a responsabilidade solidária das contribuições previdenciárias e sua forma de elisão.

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. (Redação dada pela Lei nº 9.129, de 1995).

§ 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).

Vê-se que a lei instituiu a obrigação acessória da empresa cedente de mão-de-obra consistente em elaborar folhas de pagamento e guias de recolhimento específicas por tomador. A lei também tratou de criar a obrigação de a empresa contratante dos serviços exigir do contratado cópia os respectivos documentos para fins de elidir-se da responsabilidade solidária.

Compulsando os autos, conclui-se que a empresa contratante dos serviços (COSAN) não apresentou a documentação necessária para elisão da sua responsabilidade solidária, sendo-lhe cobrada as respectivas contribuições previdenciárias incidentes sobre as

notas fiscais de prestação de serviços, nos termos do art. 31 citado, com fundamento no art. 124, II, do CTN.

A Ordem de Serviço INSS/DAF n.º 83, de 13 de agosto de 1993 instituiu os procedimentos para apuração dos valores decorrentes de responsabilidade solidária, no caso de não ter sido comprovada a elisão da mesma perante a Fiscalização, *verbis*:

ORDEM DE SERVIÇO INSS/DAF N.º 83, DE 13 DE AGOSTO DE 1993

11. Não havendo comprovação do recolhimento, será imediatamente responsabilizada a empresa tomadora, com a consequente lavratura da NFLD, aplicando-se, para a apuração da remuneração, os percentuais estabelecidos de acordo com a atividade desenvolvida pela empresa prestadora de serviço, constantes do subitem 7.2.

(...)

7.2 A aferição indireta do salário de contribuição será procedida com base no valor bruto da nota fiscal de serviço/fatura, sobre o qual será aplicado o percentual mínimo correspondente à atividade da empresa, conforme o quadro seguinte:

Verificada a ocorrência da cessão de mão-de-obra, no caso prestação de serviços de limpeza de canaletas, a empresa tomadora dos serviços responde solidariamente com a empresa prestadora dos serviços mediante cessão de mão-de-obra, podendo-se constituir o crédito tributário em face de qualquer delas em caso de inadimplemento, consoante Enunciado n.º 30 do CRPS:

Enunciado n.º 30

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.

Sobre a responsabilidade solidária na contratação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, transcrevo trecho do voto do Ministro Luiz Fux no REsp N.º 719.350 - SC (2005/0012879-0), que analisa matéria idêntica:

Nesse segmento, o artigo 31, da Lei 8.212/91 (em sua redação original), erigiu hipótese de responsabilidade tributária solidária do contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, no que diz respeito às contribuições previdenciárias devidas pela empresa prestadora dos serviços (incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados cedidos à tomadora) e àquelas que deveriam ter sido retidas dos salários-de-contribuição dos segurados empregados e trabalhadores avulsos cedidos, ressalvado o direito de regresso do contratante contra o executor e admitida a retenção de importâncias garantidoras do cumprimento das obrigações previdenciárias.

...

Conseqüentemente, os créditos tributários ora exigíveis (cujos fatos impositivos ocorreram entre janeiro de 1996 e janeiro de 1999) subsumem-se ao regime legal anterior à vigência das alterações introduzidas pela Lei 9.711/98, razão pela qual sobressai a responsabilidade tributária solidária do cessionário da mão-de-obra no período, o que facultava ao ente previdenciário eleger o sujeito passivo da obrigação tributária entre os respectivos co-obrigados, observada, entre outras, a possibilidade de o cessionário elidir sua responsabilidade acaso demonstrasse que o cedente comprovava o recolhimento prévio das contribuições sociais pertinentes (mediante cópia autenticada

da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento), quando da quitação da nota fiscal ou da fatura correspondente aos serviços executados.

(...) (Grifamos)

Também de se destacar o seguinte excerto de voto exarado em julgamento sobre a matéria pelo TRF4:

A solidariedade tributária tem assento no art. 124 do CTN, cujo inciso II declara solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei. De regra, a atribuição de sujeição passiva recai sobre pessoa que participa da ocorrência do fato gerador da obrigação. Há casos, porém, em que não se verifica esse pressuposto, mas outro, bem definido por Paulo de Barros Carvalho:

"Falta a ele, legislador, competência constitucional para fazer recair a carga jurídica do tributo sobre pessoa alheia ao acontecimento gravado pela incidência. Diante de óbice de tal porte, incontornável sob qualquer pretexto, devemos entender que os devedores solidários, instituídos pela lei, e estranhos ao evento jurídico-tributário, não são, na verdade, componentes daquele liame obrigacional, mas de outro, de cunho sancionatório, que irrompe à luz pelo descumprimento de algum dever. (...)Pondere-se, contudo, que se falta ao legislador de um determinado tributo competência para colocar alguém na posição de sujeito passivo da respectiva obrigação tributária, ele pode legislar criando outras relações, de caráter administrativo, instituindo deveres e prescrevendo sanções. É justamente aqui que surgem os devedores solidários, estranhos ao acontecimento do fato jurídico tributário. Integram outro vínculo jurídico, que nasceu por força de uma ocorrência tida como ilícita." (Curso de Direito Tributário, 17ª ed., São Paulo, Saraiva, 2005, p. 319/320)

Na hipótese dos autos, o art. 31, §§ 3º e 4º, da Lei nº 8.212/91, responsabiliza solidariamente a empresa tomadora de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra que não exigiu cópia da guia de recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, incluída em nota fiscal ou fatura, e da respectiva folha de pagamento, distintas para cada contratante. A Lei criou uma obrigação para a prestadora dos serviços - elaborar folhas de pagamento e guias de recolhimento distintas para cada empresa tomadora do serviço -, e outra para a tomadora - exigir cópia autenticada da guia quitada e da respectiva folha de pagamento -, sob pena de sujeição passiva indireta da contratante. A situação enfocada reflete exatamente a hipótese de que fala Paulo de Barros Carvalho. O vínculo obrigacional, em relação ao responsável solidário, decorre unicamente de um dever instituído por lei e descumprido pelo sujeito obrigado à sua observância. Essa técnica de sujeição passiva não acarreta qualquer ofensa à Constituição. ((TRF4, AC 5005520-58.2011.4.04.7100, PRIMEIRA TURMA, Relator JOEL ILAN PACIORNIK, juntado aos autos em 03/10/2013)

Ocorre que, a decisão judicial já transitada em julgado, proferida nos autos da Apelação em Mandado de Segurança nº 1999.02.01.0527889 determinou a anulação dos processos administrativos após as autuações, para que fosse apurado se efetivamente foram realizados os pagamentos pela prestadora de serviço.

Objetivando atender à determinação judicial, os autos foram encaminhados em diligência à origem, ocasião em que foi proferida Informação Fiscal conclusiva a respeito do caso concreto, às e-fls. 179-181 e Anexos (e-fls. 182/209), indicando que a empresa cedente de mão-de-obra sofreu fiscalização parcial (sem exame da contabilidade) no período de 08/1995 a 02/2002. Ressalta ainda que o fiscal autuante consignou no seu relatório de procedimento fiscal que a empresa cessionária foi autuada por ter deixado de apresentar parte dos elementos solicitados, dentre eles, as notas fiscais de serviços, folhas de pagamento, contratos de prestação de serviços e todos os termos aditivos, prorrogações e cartas aditivas de apresentação dos

trabalhadores temporários, rescisões de contrato de trabalho e GRFP - Guia de Recolhimento Rescisório do FGTS e Informações à Previdência Social. Além disso, conclui que não é possível estabelecer o vínculo entre os recolhimentos efetuados pela empresa SPOT REPRESENTAÇÕES E SERVIÇOS LTDA e a prestação de serviços em tela, assim como os recolhimentos efetuados não são compatíveis com a massa salarial declarada pela prestadora de serviços em sua RAIS.

Informa ainda que da comparação dos valores e vínculos informados pela empresa SPOT REPRESENTAÇÕES E SERVIÇOS LTDA na RAIS e no FGTS no período em questão percebe-se que existe uma incompatibilidade tanto em número de vínculos quanto em valores dos salários informados.

1.1. Os recolhimentos das contribuições sociais efetuados pela empresa SPOT REPRESENTAÇÕES E SERVIÇOS LTDA nas competências objetos da lavratura das referidas NFLDs' n.º 32.593.588-2 e n.º 32.707.847-2 (11/1995 a 12/1996) foram extraídos do Sistema de Arrecadação e constam do ANEXO I (GRIFEL)

1.7. Da análise dos elementos constantes no processo e daqueles extraídos dos sistemas informatizados descritos acima, esta diligência fiscal conclui:

(a) que não é possível estabelecer o vínculo entre os recolhimentos efetuados pela empresa SPOT REPRESENTAÇÕES E SERVIÇOS LTDA e a prestação de serviços em tela;

(b) Não existe compatibilidade dos recolhimentos das contribuições previdenciárias efetuadas pela empresa SPOT REPRESENTAÇÕES E SERVIÇOS LTDA no período em questão e as contribuições previdenciárias calculadas com base na massa salarial declarada na RAIS, uma vez que, foi apurada insuficiência de recolhimentos (débitos) em todas as competências tratadas na NFLD em questão (11/1995 a 12/1996), vide ANEXO V.

(c) Da comparação dos valores e vínculos informados pela empresa SPOT REPRESENTAÇÕES E SERVIÇOS LTDA na RAIS e no FGTS no período em questão percebe-se que existe uma incompatibilidade tanto em n.º de vínculos quanto em valores dos salários informados.

2. Diante do exposto, encerramos o procedimento de diligência fiscal determinado pela 11ª Turma da DRJ/RJI, através das Resoluções n.º 119 e n.º 120, de 21/05/2009, no curso dos Processos Administrativos n.ºs 12267.000080/2008-17 e 12267.000069/2008-57

Pela informação acima, os recolhimentos efetuados pela prestadora de serviços não são passíveis de vinculação específica com os serviços tomados pela contratante (os recolhimentos não podem ser apropriados diretamente a um tomador de serviços por falta de vinculação inequívoca - descrição do tomador no campo "Outras Informações"), também não foram realizados em montante compatível com a massa salarial declarada pela empresa na RAIS (Relatório Anual de Informações Sociais), como ficou demonstrado na planilha elaborada pela fiscalização na Informação Fiscal acima citada.

Portanto, mesmo após a verificação na empresa prestadora de serviços, não é possível elidir a responsabilidade solidária do contratante, devendo ser mantido o crédito tributário lançado.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por acolher os embargos para rerratificar o Acórdão n.º 2301-004.724, de 14/06/2016, saneando as omissões, obscuridades e contradições apontadas, para, dando-lhe efeitos infringentes, negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte (COSAN) e dar provimento ao recurso voluntário da responsável solidária (SPOT).

João Maurício Vital - Relator