



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12267.000082/2008-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.120 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de fevereiro de 2023
Recorrente COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRATAÇÃO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PREVISÃO LEGAL. LEI VIGENTE À ÉPOCA.

Por ser de rigor observar a determinação legal vigente à época dos fatos, não há como afastar a responsabilidade solidária do tomador de serviço com o prestador, no caso de contratação mediante cessão de mão-de-obra.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: (i) excluir da cobrança os lançamentos relativos às competências 12/1995 e 05/1996; e (ii) manter a exigibilidade apenas da diferença que deixou de ser recolhida pela prestadora de serviços nas competências 07/1995 a 11/1995, 03/1996, 04/1996, 10/1996 e 12/1996, tudo 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. 556/561, interposto contra decisão da DRJ no Rio de Janeiro I/RJ de fls. 529/538, a qual julgou parcialmente procedente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, referentes à parte da empresa, adicional para o SAT, segurados empregados e terceiros, incidentes sobre a remuneração de empregados a serviço da RECORRENTE, mediante contrato de cessão de mão-de-obra com empresa prestadora de serviço, conforme descrito na NFLD nº 32.593.665-3, de fls. 02/09, lavrado em 03/06/1997, referente ao período de 04/1995 a 12/1996, com ciência da RECORRENTE em 04/06/1997, conforme AR de fl. 19.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor histórico de R\$ 210.512,41, já inclusos multa e juros de mora.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 15/17), nos termos do art. 31 da Lei no 8.212/91, a RECORRENTE é responsável solidária em razão do contrato de prestação de serviço mediante cessão de mão de obra firmado com a TRANSP. RODOV. CARGA NELSON LIDA, CGC 14.789.820/0001-19., 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 (fl. 18), 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. 24/43, 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 julgou procedente o lançamento (fls. 350/355), conforme ementa abaixo (fl. 361):

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 11/03/1998, conforme recibo da entrega da decisão-notificação, à fl. 364, apresentou o recurso de fls. 365/394 em 21/03/1998.

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. 425/426, 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 25%, previsto na OS/INSS/DAF n.º 83/93, por se tratar de prestação de serviço de limpeza.
- que o tomador da mão-de-obra (coobrigado solidário nos termos do art. 31 da Lei 8.212/91) não pode se esquivar do lançamento apresentando como defesa benefício de ordem, nada impede que apenas o tomador seja notificado.
- que a defendente não anexou sequer um documento preenchido de acordo com a legislação vigente comprovando o aludido;
- que os recolhimentos apresentados pela prestadora de serviço não puderam ser considerados, porque as guias não estavam vinculadas à Tomadora, além de apresentarem Salário-de-Contribuição menor do que o devido.
- 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 334/335.

Em análise ao presente processo, a MPAS – Conselho de Recursos da Previdência Social, às fls. 428/435, 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. 443/445).

Mandado de Segurança e Retorno dos Autos para Julgamento

O RECORRENTE impetrou mandado de segurança n.º 98.0031717-1 com o objetivo de obter certidão negativa de débito e a decretação de ilegalidade das inscrições das dívidas inscritas, sustentando que as contribuições previdenciárias foram devidamente recolhidas pelos devedores diretos. Conforme informação prestada pela Procuradoria Geral Federal às fls. 450/451, 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 à Notificação Fiscal de Lançamento de Débito NFLD **DEBCAD n.º 32.593.6633**, que, tendo em vista a extinção da Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social e a consequente transferência dos processos administrativos fiscais para a Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme artigo 4º da Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007, recebeu nova numeração, passando a consubstanciar o processo de n.º 12267.000082/200814.

4. Para o crédito em referência houve a emissão de Decisão Notificação de Procedência do Lançamento de Débito (fls. 111 – vol. II). A empresa entrou com recurso contra a decisão, fls. 115/144 (vol. II). Foi proferido o Acórdão negando provimento ao recurso (fls. 178/185 – vol. II). Posteriormente o processo foi encaminhado à procuradoria para inscrição fls. 193 (vol. II).

5. Em 25.06.2001, às fls. 196 (vol. II), 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 n.º 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 n.º 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. Às fls. 197/199 (vol. II) consta cópia de e-mail emitido pela Procuradora Federal Dra. Alexandra da Silva informando ao chefe do setor que recebeu do CRPS os créditos relacionados da empresa 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 n.º 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 pela 11ª Turma de Julgamento a Resolução DRJ/RJO I de nº 123, fls. 206/207 (vol. II), com envio dos autos à Delegacia de Fiscalização, a fim de que fosse verificado se houve o recolhimento das contribuições previdenciárias relativas às notas fiscais de serviço incluídas no presente lançamento ou se a empresa prestadora de serviço foi fiscalizada com cobertura da contabilidade no período do lançamento.

8. A Auditora Fiscal, em atendimento à diligência solicitada, informa (fls. 210 – vol. II) que, em consulta ao CNAF – Cadastro Nacional de Ações Fiscais, consta que a empresa prestadora de serviços – TRANSPORTES RODOVIÁRIOS DE CARGA NELSON LTDA, CNPJ 14.789.820/000119, não foi fiscalizada no período em questão. Informa, ainda que em consulta ao conta corrente da empresa no sistema PLENUS, constatou que não houve recolhimento das contribuições previdenciárias nas competências 01/96 e 06/96.

9. Cópia da Informação Fiscal foi encaminhada à empresa **TRANSPORTES RODOVIÁRIOS DE CARGA NELSON LTDA** (AR fls. 211 – vol. II.), mas não houve manifestação por parte da mesma.

10. A empresa Esso Brasileira de Petróleo Ltda foi cientificada da Resolução e da Informação Fiscal, conforme comprovante de fls. 212/216 (vol. II).

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

11. A tomadora de serviços se manifesta de fls. 219/223 (vol. II), alegando, em síntese:

11.1. Que recebeu cópia de decisão da 11ª Turma de Julgamento bem como informação fiscal da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização no Rio de Janeiro (DEFIS/RJO) relativa ao caso em destaque. Que “*a correspondência específica dirigida à requerente não faz qualquer menção a apresentação de defesa e/ou necessidade de manifestação no presente processo...*”, sendo que, em 02/04/2009, pediu vista do procedimento, não tendo sido atendido seu requerimento o que prejudica sua manifestação no presente processo.

11.2. Vale lembrar que todas as fases seguintes a autuação do presente processo foram anuladas pela decisão da 5ª Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª região, ao julgar o Mandado de Segurança nº 1999.02.01.0527889. Na esteira desta decisão, mister o cumprimento integral pela autoridade fiscal do determinado no comando judicial o que culmina com a necessária abertura de prazo para apresentação de defesa.

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

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

11.3.2. A autoridade fiscal, ao dar cumprimento à decisão judicial, atesta e reconhece que no período de autuação houve recolhimento da cota previdenciária pela prestadora de serviços em todos os meses, salvo nos meses de 01/1996 e 06/1996.

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

11.3.4. Antes de qualquer autuação da tomadora é fundamental haver fiscalização prévia da contabilidade da empresa prestadora. Mera busca no sistema fazendário não esgota e nem substitui a necessidade de aferição direta na prestadora dos serviços

11.4. Requer o cancelamento da NFLD frente aos recolhimentos efetuados pela prestadora. Se este não for o caso, requer que, seja feita a aferição direta junto à prestadora. Requer ainda a concessão de prazo para manifestação/impugnação. Requer, ainda, que toda e qualquer comunicação de ato processual seja encaminhada a COSAN Combustíveis e Lubrificantes S/A (atual denominação da ESSO Brasileira de Petróleo Ltda) e também ao patrono da empresa, Marcelo de Queiroz Pimentel, advogado inscrito na OAB/RJ sob o n.73.216, com endereço profissional a Av. Churchill, n.129, grupo 402, Castelo,/RJ, CEP: 20.020050.

12. Em 07/05/2009 foi encaminhada documentação para ser anexada aos processos, contendo petição do contribuinte. Em 22/10/2009 foi dada vistas ao processo ao contribuinte.

13. Foi proferida nova Resolução de diligência, de nº 7, em 07/05/2009, a fim de que fossem complementadas as informações e fosse expressamente intimada a Impugnante da abertura do prazo de trinta dias para manifestação sobre as diligências.

14. A Auditora Fiscal, em cumprimento à diligência informa:

14.1. *“Constam no CCOR Consulta Conta Corrente do Estabelecimento CNPJ n.º 14.789.820/000119, recolhimentos para o período do lançamento, com exceção das competências 01/1996 e 06/1996;”*

14.2. *“Verificamos no Cadastro Nacional de Informações Sociais CNIS Totais de Vínculos e Massa Salarial da RAIS da prestadora, os recolhimentos efetuados pela mesma nas competências do lançamento, havendo um forte indício de não compatibilidade dos recolhimentos com a massa salarial nas competências 07/1995 a 11/1995; 03/1996; 04/1996 e de 07/1996 a 12/1996.”*

14.3. *“Nas competências 04/1995 a 06/1995; 12/1995; 02/1996 e 05/1996, há indício de compatibilidade dos recolhimentos com a massa salarial nessas competências.”*

14.4. Apresenta planilha que foi base das conclusões apresentadas.

Nova Manifestação da Impugnante:

15. Cientificada, a Prestadora de Serviços se manifesta às fls. 27/31 (vol. III), apresentando as argumentações a seguir transcritas, em apertada síntese:

15.1. *“Que “em nenhum momento a DIFIS cuidou de estabelecer um eventual vínculo entre os recolhimentos e a prestação de serviços à requerente pela empresa de Transportadora Rodoviária de Carga Nelson Ltda (CNPJ:14.789.820/000119), no período de abril/1995 a dezembro/1996, conforme orientação da 11ª Turma da DRJ/RJ (fls.406/407).”*

15.2. *“Portanto, não basta verificação pelo sistema de informática, pois ela não esgota e nem substitui a necessidade de verificação direta na prestadora dos serviços, real contribuinte.”*

15.3. *“... ressalta que é imperativo verificar se eventual dívida já é objeto de cobrança pelo Fisco junto à própria prestadora de serviços, e mesmo perante outros tomadores dos serviços de transporte de cargas. No particular, não se descarta a possibilidade do mesmo débito fiscal estar sendo cobrado duas vezes ou mais, em flagrante ilegalidade.”*

15.4. Por fim, reporta-se a manifestação protocolada anteriormente, em abril/2009 e requer que se proceda a aferição direta junto à prestadora de serviço, com posterior abertura de prazo de 30 dias para apresentação de defesa.

15.5. Por último, reitera pedido para que toda e qualquer comunicação de ato processual seja dirigido à COSAN Combustíveis e Lubrificantes SA (anteriormente denominada ESSO Brasileira de Petróleo Limitada), com sede 6 Rua Vitor Civita, n.77, bloco 1, sala 201, 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. 529/538):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA CESSÃO DE MÃO DE OBRA

O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão de obra responde solidariamente com o executor pelas obrigações previdenciárias, em relação aos serviços a ele prestados.

DECISÃO JUDICIAL

Em cumprimento à decisão judicial que determinou a verificação de recolhimento pela prestadora de serviços e constatado que houve recolhimento compatível com a RAIS em parte das competências, exclui-se do crédito lançado tal período, mantendo-se as demais competências.

TERCEIROS

De acordo com o Parecer CJ/MPA n.º 1.710/99, não existe responsabilidade solidária na cobrança de contribuições para Terceiros para nenhuma empresa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Entendeu a DRJ pela exclusão das competências 04/1995 a 06/1995; 12/1995, 02/1996, 05/1996, 07/1996 a 09/1996 e 11/1996, ao constatar que os recolhimentos efetuados pela prestadora de serviços nessas competências são compatíveis com a massa salarial dessas mesmas competências na RAIS.

Ademais, também entendeu a DRJ pela exclusão das contribuições para terceiro, tendo em vista o entendimento de que não existe responsabilidade solidária na cobrança de contribuições para terceiros para nenhuma empresa, com base no Parecer MPAS/CJ n.º 1.710.

Por outro lado, entendeu por manter as competências 07/1995 a 11/1995; 03/1996; 04/1996, 10/1996 e 12/1996, nas quais foram verificadas incompatibilidades com a RAIS, assim como no que diz respeito às competências 01/1996 e 06/1996.

Assim, o crédito ficou retificado da seguinte forma:

Comp.	Valores Originários			
	Lançado	Diligência/ Decisão	Terceiros Exclusão	Retificado
abr/95	2.916,08	-	-	-
mai/95	2.890,82	-	-	-
jun/95	3.248,69	-	-	-
jul/95	3.883,14	3.883,14	612,02	3.271,12
ago/95	3.490,94	3.490,94	550,20	2.940,74
set/95	3.893,90	3.893,90	613,71	3.280,19
out/95	3.877,25	3.877,25	611,09	3.266,16
nov/95	4.937,09	4.937,09	778,13	4.158,96
dez/95	5.078,95	5.078,95	800,49	4.278,46
jan/96	5.298,93	5.298,93	835,16	4.463,77
fev/96	7.071,86	-	-	-
mar/96	8.604,11	8.604,11	1.356,08	7.248,03
abr/96	7.712,91	7.712,91	1.215,62	6.497,29
mai/96	7.231,94	7.231,94	1.139,82	6.092,12
jun/96	5.025,50	5.025,50	792,06	4.233,44
jul/96	5.492,03	-	-	-
ago/96	8.192,43	-	-	-
set/96	6.165,39	-	-	-
out/96	6.837,44	6.837,44	1.077,64	5.759,80
nov/96	5.853,05	-	-	-
dez/96	6.353,77	6.353,77	1.001,41	5.352,36
TOTAL	114.056,22			60.842,44

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 13/07/2012, conforme AR de fl. 550/551, apresentou o recurso voluntário de fls. 556/561 em 13/08/2012, enquanto o contribuinte TRANSP. RODOV. CARGA NELSON LTDA foi cientificado por edital, à fl. 612, em 14/11/2012, mas não apresentou recurso.

Em suas razões, alega que foi reconhecido que houve o recolhimento regular nos meses de dezembro/1995 e maio/1996, mas não foi feita a devida exclusão destes 02 meses na tabela do item 33 da r. decisão, motivo pelo qual requer a exclusão destes meses de dezembro/1995 e maio/1996 face aos termos da decisão.

Argumenta que a diferença pontada entre os valores recolhidos e o montante tido como devido com base no total da massa salarial deve ser referente a outro contrato de prestação de serviços da empresa prestadora que não tem qualquer relação com a requerente.

Assim, requer que seja verificada também a prestadora, possibilitando inclusive a apresentação de defesa por parte do real devedor e de forma a ser evitado o recebimento em duplicidade pelo fisco.

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

uma cobrança indiscriminada, poderia receber, pelo mesmo fato gerador tanto da prestadora de serviços quanto da tomadora.

Então, requer que seja realizada aferição direta, perante a real contribuinte — consubstanciada na efetiva pesquisa dos controles de pagamento de guarda da empresa prestadora de serviço, com a lavratura das NFLD contra esta, em se constatando alguma irregularidade.

Alega que a prestadora de serviços é a responsável pelo pagamento da contribuição, obrigação que só haveria de ser transferida ao tomador, insista-se, quando apurada e certificada a efetiva existência de débito e, ainda assim, na exata medida em que lhe aproveita nos termos dos serviços prestados pela contratada. Ademais, relata que não pode apenas a tomadora ser objeto de fiscalização e cobrança do Fisco, se a real contribuinte e eventual devedora é a prestadora de serviços.

Argumenta que a solidariedade prevista na lei somente poderia ocorrer quando a cessão de mão-de-obra resultar em subordinação jurídica com a tomadora dos serviços, nunca na hipótese de mera prestação de serviços.

Por fim, requer que seja verificado se eventual dívida existente já não é objeto de cobrança do Fisco junto à própria prestadora de serviços, pois o mesmo débito fiscal pode estar sendo cobrado em duplicidade.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

De início, quanto ao pedido para que as intimações fossem realizadas em nome do patrono da contribuinte, esclareço que não merece prosperar tal pleito no processo administrativo fiscal, em que as intimações são dirigidas exclusivamente aos contribuintes parte no processo. Neste sentido, invoco a Súmula CARF 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 reitera os argumentos de defesa, alegando que a prestadora de serviços é a responsável pelo pagamento da contribuição e requer que seja realizada aferição direta, perante a real contribuinte - consubstanciada na efetiva pesquisa dos controles de

pagamento de guarda da empresa prestadora de serviço, com a lavratura das NFLD contra esta, em se constatando alguma irregularidade.

Tendo em vista a época dos fatos geradores (04/1995 a 12/1996), vigorava a previsão legal de responsabilidade solidária do tomador de serviço com o executor, no caso de contratação mediante cessão de mão-de-obra:

Art. 31. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta lei, em relação aos serviços a ele prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23.

§ 1º Fica ressalvado o direito regressivo do contratante contra o executor e admitida a retenção de importâncias a este devidas para garantia do cumprimento das obrigações desta Lei, na forma estabelecida em regulamento.

§ 2º Exclusivamente para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com atividades normais da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.1997).

§ 3º A responsabilidade solidária de que trata este artigo somente será elidida se for comprovado pelo executor o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.032, de 28.4.1995).

§ 4º Para efeito do parágrafo anterior, o cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento e guia de recolhimento distintas para cada empresa tomadora de serviço, devendo esta exigir do executor, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.032, de 28.4.95).

Atualmente, o mesmo dispositivo legal prevê a retenção de 11% sobre o valor da nota fiscal de prestação de serviços.

Conforme redação vigente à época dos fatos, a responsabilidade solidária poderia ser elidida mediante a comprovação do recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados.

Ou seja, a autoridade lançadora cumpriu estritamente o que previa a legislação de regência quando efetuou o lançamento. E não poderia ter agido diferente, sob pena de responsabilidade funcional nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A DRJ de origem explanou de forma clara o perfeito enquadramento legal da responsabilidade da RECORRENTE, com relação a responsabilidade solidária em questão, devidamente prevista na Lei 8.212/91, tratada também pelo Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social, aprovado pelos Decretos 612/92, e Decreto n.º 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:

21. 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 n.º 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 n.º 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 n.º 9.032, de 28.4.95)”

22. 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 n.º 83, de 13 de agosto de 1993, considerando que o crédito ora em análise é relativo ao período de 12/1995 a 12/1996. 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 N.º 83, DE 13 DE AGOSTO DE 1993

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

(...)

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

Não merece também, prosperar a alegação de que a empresa prestadora de serviço deveria ser antes fiscalizada para, somente então, poder atribuir responsabilidade à tomadora. É que, como visto, a redação do dispositivo legal não trazia qualquer previsão neste sentido.

Ademais, a RECORRENTE obteve provimento judicial para que fosse verificado se efetivamente houve o aludido pagamento por parte da prestadora de serviços. Em atenção ao exposto, foram efetuadas diligências para verificar o recolhimento das contribuições pela prestadora de serviços e estabelecer o vínculo entre os recolhimentos feitos e a prestação de serviços em tela. Ou seja, a determinação judicial não foi para cancelar os lançamentos efetuados em desfavor da contribuinte (o que deveria ser de rigor caso prevalecesse a tese da RECORRENTE), mas para anular os processos administrativos a partir das autuações, a fim de que fosse verificado o recolhimento, por parte da prestadora de serviços, do crédito tributário cobrado.

Em atendimento ao determinado na decisão judicial, a autoridade fiscal esclareceu que não há como fazer a afirmativa de que os recolhimentos verificados no conta corrente da Prestadora de Serviços referem-se aos serviços prestados à COSAN. Contudo, mediante batimento de informações, verificou-se compatibilidade entre as contribuições calculadas com base nos valores das massas salariais declaradas na RAIS das respectivas competências com os recolhimentos efetuados pela prestadora de serviços contratada pela RECORRENTE, exceto em determinadas competências.

Desta forma, concluiu-se pela suficiência de recolhimentos na maioria das competências do período considerado, exceto naquelas para as quais não houve a compatibilidade de recolhimentos ou naquelas em que sequer houve recolhimento (01/1996 e 06/1996), cuja cobrança do crédito tributário restou mantida em desfavor da RECORRENTE.

Acredito que, diante das dificuldades em se estabelecer um vínculo entre os recolhimentos efetuados pela empresa contratada e a prestação de serviços em tela, a maneira adotada pela autoridade fiscal foi a mais eficiente a fim de atender ao determinado pela decisão judicial. Isto porque nas competências em que houve recolhimento integral das contribuições previdenciárias pela prestadora de serviços, em tese não haveria que se falar em crédito tributário a ser cobrado da RECORRENTE como responsável solidária, sendo de rigor o cancelamento do lançamento em relação a tais competências; de outro lado, verificada insuficiência de recolhimentos, caberia a manutenção do lançamento em desfavor da RECORRENTE, na qualidade de responsável solidária, ainda que não demonstrado efetivamente que o crédito que deixou de ser recolhido estaria vinculado ao serviço prestado à RECORRENTE.

Com tal medida, entendo que restaram observadas tanto a previsão legal de responsabilidade solidária como a decisão judicial obtida pela RECORRENTE de somente ser cobrada quando verificado que a prestadora de serviços não recolheu as contribuições de forma integral. Eventual comprovação de que a contribuição que deixou de ser recolhida pela prestadora de serviços se referiu a outro tomador de serviços deveria ser realizada pela RECORRENTE, nos termos dos §§ 3º e 4º do art. 31 da Lei nº 8.212/91, vigente à época, ou até através de outro meio de prova, desde que hábil, idôneo e inequívoco, o que não foi feito.

Neste ponto, cumpre esclarecer que cabe à RECORRENTE apresentar e comprovar os fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito de o Fisco efetuar o lançamento do crédito tributário, conforme dispõe o art. 16 do Decreto 70.235/76, assim como o art. 373 do CPC, abaixo transcritos:

Decreto 70.235/76

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

CPC

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

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 (tanto que efetuou o cancelamento dos lançamentos nas competências em que não houve diferenças a recolher), 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. 513/514, 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, após decisão da DRJ (a qual corrigiu o valor do salário mínimo aplicado em diligência), que para as competências 04/1995 a 06/1995, 02/1996, 07/1996 a 09/1996 e 11/1996, houve compatibilidade entre os recolhimentos e a massa salarial declarada na RAIS, havendo divergência nas competências 07/1995 a 01/1996; 03/1996 a 06/1996, 10/1996 e 12/1996, motivo pelo qual foi mantida a cobrança dos valores referentes as referidas competências

De início, observo que assiste razão à RECORRENTE quando alega que foi reconhecido o recolhimento regular nos meses de 12/1995 e 05/1996 pela DRJ de origem, mas não foi feita a devida exclusão destes 02 meses na tabela do item 33 da r. decisão recorrida, motivo pelo qual requer a exclusão destas competências face aos termos da própria decisão.

De fato, foi reconhecido o recolhimento regular nos meses de dezembro/1995 e maio/1996, mas esses não foram devidamente excluídos do presente débito, como se constata ao calcular os valores constantes na tabela de fl. 537, da decisão da DRJ de Origem, no seu item 33, motivo pelo qual entendo pela exclusão dos mesmos com o fim de retificar tal equívoco, sendo desnecessário o retorno dos autos à DRJ de Origem para retificar tal erro, pois restou claro e explícito no julgamento de piso o entendimento para a exclusão de tais valores (fl. 536):

28. Desta forma, conforme verificado pela Auditora Fiscal, **os recolhimentos efetuados pela prestadora de serviços nas competências 04/1995 a 06/1995; 12/1995, 02/1996 e 05/1996 são compatíveis com a massa salarial dessas mesmas competências** na RAIS. Ocorre que, quanto às competências de 07/1996 a 12/1996, em análise à planilha utilizada pela auditoria, verifica-se um engano no que se refere ao valor do salário mínimo aplicado. Desta forma, **entendo que as competências 07/1996 a 09/1996 e 11/1996 também são compatíveis** com a massa salarial dessas competências na RAIS, para este período.

Ademais, entendo que a RECORRENTE somente pode ser cobrada pela diferença que deixou de ser recolhida pela prestadora de serviços nas competências 07/1995 a 11/1995, 03/1996, 04/1996, 10/1996 e 12/1996, conforme discriminativo abaixo, extraído da tabela de fl. 514 já com a correção do salário mínimo observada pela DRJ, de R\$ 120 para R\$ 112,00 (em valores originais):

Competência	Valor devido (RAIS) [A]	Valor recolhido [B]	Diferença que deixou de ser recolhida (=A - B) [C]
jul/95	R\$ 441,60	R\$ 387,51	R\$ 54,09
ago/95	R\$ 441,60	R\$ 402,03	R\$ 39,57
set/95	R\$ 441,60	R\$ 393,48	R\$ 48,12
out/95	R\$ 441,60	R\$ 402,03	R\$ 39,57
nov/95	R\$ 441,60	R\$ 402,03	R\$ 39,57
mar/96	R\$ 401,12	R\$ 342,74	R\$ 58,38
abr/96	R\$ 401,12	R\$ 251,02	R\$ 150,10
out/96	R\$ 628,54	R\$ 547,10	R\$ 81,44
nov/96	R\$ 873,37	R\$ 716,70	R\$ 156,67

Para as competências em que não houve recolhimentos por parte da prestadora (01/1996 e 06/1996) deve ser mantido o valor integral originalmente lançado neste processo, deduzindo-se o valor da contribuição devida a Terceiros, conforme decidido pela DRJ. 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 foi objeto de cobrança do Fisco junto à própria prestadora de serviços, verifica-se que após devidamente analisado no sistema CNAF, a empresa prestadora de serviços não foi fiscalizada em relação ao período em questão. Portanto, conclui-se que o presente débito

não está sendo cobrado em duplicidade, motivo pelo qual não cabe razão ao pedido da RECORRENTE:

26. Em cumprimento à decisão judicial e à resolução de diligência, de n.º 123, a Auditora Fiscal informa, às fls. 210 (vol. II), que não houve fiscalização na empresa prestadora de serviços no período do lançamento assim como constatou que não houve recolhimento das contribuições previdenciárias nas competências 01/96 e 06/96.

27. Em cumprimento à nova resolução de diligência, de n.º 7, foi efetuada nova auditoria quando foram anexadas telas do sistema informatizado PLENUS, contendo o conta corrente da empresa prestadora de serviços, assim como do CNISA, contendo a RAIS e a massa salarial conforme informado pela prestadora. A Auditora Fiscal confirma a não existência de recolhimentos para as competências 01/96 e 06/96, apontando para a existência de “não compatibilidade dos recolhimentos com a massa salarial nas competências 07/1995 a 11/1995; 03/1996; 04/1996 e de 07/1996 a 12/1996.”

28. Desta forma, conforme verificado pela Auditora Fiscal, os recolhimentos efetuados pela prestadora de serviços nas competências 04/1995 a 06/1995; 12/1995, 02/1996 e 05/1996 são compatíveis com a massa salarial dessas mesmas competências na RAIS. Ocorre que, quanto às competências de 07/1996 a 12/1996, em análise à planilha utilizada pela auditoria, verifica-se um engano no que se refere ao valor do salário mínimo aplicado. Desta forma, entendo que as competências 07/1996 a 09/1996 e 11/1996 também são compatíveis com a massa salarial dessas competências na RAIS, para este período.

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

30. No que diz respeito às competências 07/1995 a 11/1995; 03/1996; 04/1996, 10/1996 e 12/1996, nas quais foram verificadas incompatibilidades com a RAIS, assim como no que diz respeito às competências 01/1996 e 06/1996, para as quais não se verificou recolhimentos, conforme informação fiscal, entendo que deve ser aplicado o instituto da responsabilidade solidária e cobrado da tomadora de serviços.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, para:

- (i) Excluir da cobrança os lançamentos relativos às competências 12/1995 e 05/1996, conforme já decidido pela DRJ de origem; e
- (ii) cobrar da RECORRENTE apenas a diferença que deixou de ser recolhida pela prestadora de serviços nas competências 07/1995 a 11/1995, 03/1996, 04/1996, 10/1996 e 12/1996, conforme tabela elaborada neste voto.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim