



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12267.000083/2008-51
ACÓRDÃO	2201-011.782 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de junho de 2024
RECURSO	EMBARGOS
RECORRENTE	COSAN COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES S.A.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CABIMENTO.

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

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes para, sanado o vício apontado no Acórdão nº 2201-010.112, de 02/02/2023, alterar a decisão original para dar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 4 de junho de 2024.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata o **Auto de Infração NFLD n. 32.593.622-6** (fl. 02), lavrado em 01/05/1997, de Contribuições devidas à Seguridade Social referente a parte da empresa, adicional para o SAT, segurados empregados e terceiros, incidentes sobre a remuneração de empregados a serviço da Contribuinte, mediante contrato de cessão de mão-de-obra com empresa prestadora de serviço, no período de 04/1995 a 12/1996.

De acordo com o **Relatório Fiscal** (fls. 16 a 18), a Contribuinte é responsável solidária em razão de contrato de prestação de serviço mediante cessão de mão de obra firmado com a TRANSPORTADORA COMBOIO LTDA, tendo em vista que a Contribuinte não comprovou o recolhimento das contribuições previdenciárias pela empresa contratada, incidentes sobre a remuneração incluída em notas fiscais de serviço e ou faturas correspondentes aos serviços executados.

Cientificada, a Contribuinte apresentou **Impugnação** (fls. 27 a 46) alegando, em resumo:

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

b) Confirma a utilização de mão-de-obra terceirizada e discorda da atribuição de responsabilidade solidária.

c) Aduz que cabe à empresa prestadora o recolhimento das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento dos empregados que prestam serviço para a tomadora.

d) A fiscalização do INSS não se importou em apurar se houve recolhimento previdenciário pelo principal pagador, ocasionando bis in idem.

Consta **Despacho** (fls. 193) 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 98.0031717-1, 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 n. 99.02.29736-6 que atribuiu efeito suspensivo ao recurso de apelação interposto no mandado de segurança originário, revigorando a liminar antes concedida.

Há Cópia de e-mail emitido por Procuradora Federal (fls. 194 a 196) 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 2 Região, nos autos do Mandado de Segurança n. 98.0031717-1, 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 a fase administrativa.

O **INSS** (fls. 142 a 145) julgou procedente o lançamento, considerando que o resultado da análise dos autos em confronto com os elementos aduzidos na defesa, é no sentido da retificação do débito.

Cientificada da decisão em 03/04/1998 (fl. 155), a Contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** (fls. 156 a 182), reiterando os argumentos da Impugnação.

Em razão do não pagamento pela Recorrente no prazo, o débito foi encaminhado para inscrição em dívida ativa (fls. 232 a 234).

Em função do retorno de vários processos administrativos em idêntica situação ao presente processo, devolvidos pelo Serviço de Orientação da Recuperação de Crédito, o Serviço de Orientação da Recuperação de Crédito da DRFBP/RJ/SUL sugeriu a remessa dos processos à Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (fl. 241).

Enviado à RFB, a Delegacia Regional de Julgamento do RJ I (fls. 248 e 249) encaminhou o processo a DEFIS -RJ em **diligência**, a fim de que fosse verificado se houve o recolhimento das contribuições previdenciárias relativas às notas fiscais de serviço incluídas no presente lançamento fiscal, emitidas pela prestadora de serviços TRANSPORTADORA COMBOIO LIDA, CNPJ n. 51.136.737/0001-77 ou se a empresa foi fiscalizada com cobertura da contabilidade no período do lançamento.

Consta **Informação Fiscal** (fl. 252) informando que a empresa Transportadora Comboio LTDA, CNPJ 51.136.737/0001-77, prestou serviços de Transporte, no período de 04/95 a 12/96 (período incluso na presente NFLD).

Conforme diligência, consta do sistema CNAF que a empresa prestadora de serviços foi fiscalizada no período de 01/87 a 10/96, com procedimento fiscal de número 1845163, na modalidade de fiscalização Total sem diário e que a prestadora de serviços não efetuou o recolhimento das contribuições previdenciárias em GPS/GRPS para o período de 04/95 a 12/1996.

A Contribuinte apresentou **Manifestação** (fls. 270 a 274) em que rememora o Mandado de Segurança nº 1999.02.01.052788-9, que determinou que todas as fases seguintes a autuação do presente processo administrativo fosse anuladas. Requer, com isso, que após o cumprimento integral pela autoridade fiscal, a empresa seja obrigatoriamente intimada especificamente para apresentar defesa no prazo de 30 dias, com possibilidade de acesso aos autos no período, de modo a ser respeitado o devido processo legal e o direito a ampla defesa previstos na Constituição Federal.

No entanto, ainda que não formalmente intimada, defende que:

a) A Informação Fiscal ora apresentada padece de erro grave, qual seja, o de ignorar que houve recolhimento tributário para a hipótese das notas fiscais objeto do presente procedimento. Por isso, tem-se manifesto erro de avaliação.

b) Os serviços de transporte dispensam o preenchimento de guia GRPS/GPS específica, conforme previsto no item 3.1.2 da Ordem de Serviço 176. E ainda que houvesse necessidade da guia diferenciada, o fato é que o pagamento da cota previdenciária pela prestadora foi efetuado, não podendo inera irregularidade ensejar uma nova cobrança pelo Fisco.

c) Não pode apenas a tomadora ser objeto de fiscalização e cobrança do Fisco, se a real contribuinte e eventual devedora e a prestadora de serviços.

d) Para a efetivação da responsabilidade solidária da tomadora dos serviços não se prescinde da necessidade de constituição do crédito à luz da comprovação de falta e pagamento por parte da prestadora. No caso em tela, não tendo havido essa mesma comprovação, na medida em que não houve a efetiva fiscalização determinada pelo TRF da 2 Região, inviável falar-se em cobrança dirigida à requerente.

e) Registra ainda o requerente que a solidariedade invista 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.

Consta **Despacho n. 8 da 11ª Turma da DRJ/RJ1** (fls. 277 e 278) determinando abertura de prazo para a empresa COSAN COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES S/A (atual denominação da ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LTDA) se manifestasse sobre a diligência.

A empresa Contribuinte apresentou **Manifestação** (fls. 289 a 293), reiterando os argumentos de defesa da manifestação anterior (fls. 270 a 274).

Os autos foram encaminhados à DRJ para prosseguimento da análise.

O **Acórdão n. 12-39.985** (fls. 306 a 314) da 11ª Turma da DRJ/RJ1, Sessão de 29/08/2011, julgou a impugnação procedente em parte, ratificando a exclusão das competências 04/95 a 10/96 e excluindo as contribuições para Terceiros nas competências 11/1996 e 12/1996.

Manteve-se a exclusão do período de 04/1995 a 10/1996, dado que houve fiscalização na prestadora de serviços com emissão de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — DEBCAD nº 32.082.041-6 e 32.082.042-4.

A apresentação das guias (fls. 75 e 76), por não terem sido localizadas no sistema de arrecadação, não foram consideradas.

Por fim, excluiu-se os valores referentes as contribuições destinadas a terceiros, tendo em vista o Parecer CJ/MPAS n. 1.710/199, que afasta a responsabilidade solidária da empresa quanto a esta contribuição.

Cientificada em 06/07/2012 (fl. 327) a Contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** (fls. 350 a 354) em 03/08/2012 (fl. 348), enquanto o contribuinte ENGSTEEL ENG. E SERVIÇOS LTDA foi cientificado por edital (fl. 372), mas não apresentou recurso.

Em suas razões recursais, alega que:

a) houve o recolhimento da prestadora de serviços, conforme guias GRPS acostadas em fase impugnatória, motivo pelo qual requer que seja afastada a responsabilidade da requerente do débito indicado e cancelada a NFLD.

b) 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.

c) 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, em se constatando alguma irregularidade.

d) Alega que a prestadora de serviços é a responsável pelo pagamento da contribuição, obrigação que só haveria de ser transferida ao tomador 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.

e) 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.

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

O **Acórdão n. 2201-010.112** (fls. 377 a 390) da 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, em sessão de 02/02/2023 negou provimento ao Recuso Voluntário.

Julgou-se que não há previsão legal para sustentar o argumento da recorrente de que deveria ocorrer a fiscalização da empresa prestadora de serviço para, após isto, poder atribuir responsabilidade à tomadora.

Além disso, esclareceu que a a determinação judicial não foi para cancelar os lançamentos efetuados em desfavor da contribuinte, 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.

Dado que se verificou que a prestadora de serviços TRANSPORTADORA COMBOIO LTDA não efetuou quaisquer recolhimentos nas competências lançadas e que a DRJ efetuou a exclusão das competências de 04/1995 a 10/1996 e que houve fiscalização na prestadora de serviços com emissão de NFLDs nº 32.082.041-6 e 32.082.042-4, emitidas em desfavor à prestadora de serviço, manteve-se o lançamento em relação às competências 11/1996 e 12/1996, para as quais não houve qualquer recolhimento e que também não foram objeto de lançamento em face da prestadora de serviços.

Quanto às guias não apreciadas, manteve-se a decisão de primeira instância, dado que não atendem os requisitos 3 e 3.1 da OS nº 83/93, tendo em vista que as guias não estavam vinculadas à tomadora, não estando acompanhadas das respectivas Notas Fiscais.

No que concerne o pedido da Recorrente para verificar se eventual dívida existente já não foi objeto de cobrança do Fisco junto à própria prestadora de serviços, esclareceu-se que já foi devidamente verificado no sistema CNAF mediante diligência fiscal, não havendo cobrança em duplicidade.

A Contribuinte opôs **Embargos de Declaração** (fls. 403 a 405), alegando que o Acórdão n. 2201-010.112 incorreu em omissão na análise de argumento trazido no recurso voluntário a respeito da inexistência de cessão de mão de obra:

No recurso voluntário apresentado, a Embargante voltou a destacar que no caso dos autos não houve cessão de mão de obra e que a atuação não poderia ser mantida também por este motivo.

Vale trazer o trazido pela empresa no recurso voluntário:

“...Ademais, se não houve cessão de mão de obra para requerente, igualmente não pode ser mantida a autuação, devendo ser considerado improcedente o lançamento. Logo, também por este motivo deve ser feita a fiscalização na prestadora de serviços.

Registra ainda à 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....” (grifo nosso).

Ainda que essa Turma tenha manifestado o entendimento de que a fiscalização nos sistemas eletrônicos é suficiente para cumprir a determinação judicial, sendo dispensável a apuração diretamente na prestadora para apurar o pagamento, do ponto de vista para aferir o tipo de serviço prestado e se houve cessão de mão de obra, a busca no sistema eletrônico certamente não é suficiente. E embora tal tema tenha sido objeto

especificamente do recurso apresentado, entende a Embargante que não foi enfrentado expressamente pela r. decisão, ocorrendo assim a omissão que precisa ser sanada.

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

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

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

O **Despacho de Admissibilidade** (fls. 416 a 418) deu seguimento aos Embargos de Declaração, considerando que, da análise do Acórdão n. 2201-010.112, o Relator destaca os argumentos, no entanto, nada consta no voto quanto ao tipo de serviço prestado e análise quanto ao enquadramento de cessão de mão de obra.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

Admissibilidade.

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

Omissão. Cessão de mão de obra.

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

Defende a Contribuinte que *não houve cessão de mão de obra*, dado que a própria prestadora geriu e executou o serviço para o qual foi contratada: carregamento, transporte e entrega de combustíveis líquidos, comercializados na época pela Recorrente.

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

(fl. 17) 5- Tendo em vista que a empresa contratante no comprovou o recolhimento das contribuições previdenciárias pela empresa contratada, incidentes sobre a remuneração incluída em notas fiscais de serviço e ou faturas correspondentes aos serviços executados, nos termos da legislação pertinente, quer seja pela no apresentação das GRPS devidamente preenchidas, ou porque as guias apresentadas não atendem aos itens 3 e 3.1 da OS n 83/93, esta fiscalização procedeu ao levantamento do débito em nome da tomadora, atribuindo-lhe a responsabilidade solidária por aquelas contribuições.

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

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

O Contrato que consta nos autos entre ESSO BRASILEIRA DE PETROLEO LIMITADA e Transportadora Comboio Ltda, porém, trata de “contrato de prestação de serviços de transporte e outros pactos” (fls. 83 a 91) e Anexo I (fls. 67 a 81), datado em 22/03/1991:

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

(fl. 67) 2. Serviços:

de carregamento, transporte entrega de Serviços e combustíveis líquidos, a granel, do comercio de distribuição de combustíveis da ESSO, que a transportadora se compromete a realizar em caminhões-tanque, considerando como ponto principal de carregamento as instalações da ESSO no terminal Parque da Moca sito a Rua Barão de Monte Santo, nr. 700, no município de São Paulo, Estado de São Paulo, e como ponto de entrega os endereços contidos nos documentos fiscais que acobertarem a operação.

No item 9 (fl. 75) consta cláusula de autonomia da transportadora quanto aos serviços contratados, estabelecendo explicitamente: “(...) *não existindo entre seus empregados, prepostos e contratados vínculo de qualquer espécie ou natureza com a ESSO*”.

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

(fl. 77) 10.2 – no que diz respeito as obrigações fiscais, trabalhistas e previdenciárias, a TRANSPORTADORA obriga-se a cumpri-las rigorosamente, exibindo a comprovação respectiva à ESSO, quando pela mesma solicitado, podendo a ESSO sustar o pagamento dos serviços prestados e/ou dar o presente contrato por rescindido se a TRANSPORTADORA não estiver em dia com tais obrigações.

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

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

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

O CTN normatiza como requisito essencial do Lançamento:

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

Este é o entendimento deste Conselho, conforme julgados abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra os serviços de operação de transporte de cargas e de passageiros, envolvendo o deslocamento de pessoas ou de cargas por meio terrestre, aquático ou aéreo, cujo contrato obrigue a empresa contratada a manter equipe à disposição da empresa contratante. A cessão de mão-de-obra não pode ser objeto de

presunções e, portanto, deve restar, sempre, materialmente comprovada, de modo que a menção abstrata aos dispositivos normativos que dispõem sobre a retenção de 11% incidentes sobre os valores brutos das notas fiscais ou das faturas de prestação de serviços a que estão sujeitas, em tese, as empresas tomadoras de serviços executados mediante cessão de-mão-de obra não têm o condão de, por si só, caracterizar materialmente a prestação dos serviços mediante cessão de mão-de-obra. A comprovação de que houve, de fato, a prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra caberá à autoridade fiscal, já que é ela quem tem o dever de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente. (Processo n. 35464.003157/2003-75. Recurso Voluntário. Acórdão nº 2201-007.691 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 04/11/2020. Conselheiro Relator Sávio Salomão de Almeida Nóbrega).

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

Conclusão.

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

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho

Conselheiro