



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

Processo nº 12915.001214/2010-50
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-004.734 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de abril de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: CESSÃO DE MÃO DE OBRA. SOLIDARIEDADE
Recorrente COMPANHIA DE BEBIDAS IPIRANGA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/01/1999

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. TRABALHO TEMPORÁRIO. TOMADOR DE SERVIÇOS. PRESTADOR DE SERVIÇOS. SOLIDARIEDADE.

Até a competência janeiro de 1999, a empresa tomadora de serviços mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, é responsável solidária com o executor pelo cumprimento da obrigação previdenciária principal vinculada aos serviços prestados.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. BENEFÍCIO DE ORDEM. INEXISTÊNCIA.

A solidariedade passiva tributária não comporta benefício de ordem. Pode o Fisco constituir o crédito tributário, integralmente, em nome de qualquer dos obrigados, descabendo ao contratante dos serviços invocar a necessidade de prévio esgotamento da cobrança da dívida do executor.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. TOMADOR DE SERVIÇOS. ELISÃO.

Na contratação de serviços mediante cessão de mão de obra, a elisão da responsabilidade solidária da empresa tomadora dos serviços com a prestadora dar-se-á por meio da comprovação do recolhimento das contribuições previdenciárias devidas pela contratada incidentes sobre as remunerações constantes das folhas de pagamento dos segurados utilizados na prestação dos serviços ou, de forma alternativa, calculadas sobre o valor indiretamente aferido apoiado nas notas fiscais de serviços emitidas pela prestadora, de acordo com os critérios estabelecidos na legislação tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, conhecer do recurso, e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para deduzir da base de cálculo apurada, por competência, os salários de contribuição informados em GRPS.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Cleber Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, Márcio de Lacerda Martins, Andréa Viana Arrais Egypto e Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (suplente convocado).

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da então Gerência Executiva do Instituto Nacional do Seguro Social de Ribeirão Preto, cujo dispositivo julgou procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido. Transcrevo a ementa da Decisão-Notificação nº 21.431/303/00 (fls. 187/196):

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL — SOLIDARIEDADE.
ARBITRAMENTO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. NOTAS
FISCAIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CESSÃO DE MÃO-
DE-OBRA.. TRABALHO TEMPORÁRIO.*

Cota Patronal, Parte Empregado, SAT. Art. 20, Art. 22, incisos I e II, Art. 30, inciso I, alíneas "a e °V, Art. 31, Art. 33, § 30, da Lei n.º 8.212, de . 24.07.91, e alterações posteriores.

LANÇAMENTO PROCEDENTE

2. Extraí-se do relatório fiscal, às fls. 39/46, que o processo administrativo é composto pela **Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 35.136.042-5**, relativa às contribuições devidas à seguridade social, no período de 01/1997 a 01/1999, exigidas do tomador dos serviços prestados mediante cessão de mão de obra com base na solidariedade tributária estabelecida pelo art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (fls. 2/28).

2.1 O crédito tributário corresponde à parte da empresa, dos segurados empregados e ao seguro de acidente do trabalho (até 06/1997) / para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

2.2 De acordo com a fiscalização, foi constatada a prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, em regime de trabalho temporário, por parte da empresa Rheta Consultoria e Recursos Humanos Ltda, CNPJ 01.421.368/0001-96.

2.3 As Guias de Recolhimento da Previdência Social (GRPS), apresentadas pela empresa tomadora dos serviços para fins de elisão da responsabilidade tributária, não foram confirmadas no sistema Conta Corrente do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS). As cópias autenticadas das guias não confirmadas foram juntadas pela autoridade fiscal às fls. 47/105.

2.4 Ao inexistir comprovação do recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados utilizados na prestação dos serviços, o crédito tributário foi constituído em nome da contratante, aplicando-se, para a obtenção do montante da base de cálculo do tributo, o percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor bruto das notas fiscais de serviços.

2.5 Os dados das notas fiscais emitidas pela empresa Rheta Consultoria e Recursos Humanos Ltda estão discriminados no Relatório de Fatos Geradores e no Anexo I do Relatório Fiscal (fls. 17/28 e 41/46, respectivamente).

3. Cientificado pessoalmente da autuação em 5/10/2000, às fls. 2, por meio de procurador, o contribuinte impugnou a exigência fiscal (fls. 108/112).

4. A recorrente foi intimada por via postal, em 22/12/2000, da decisão do colegiado de primeira instância, exigindo-lhe o depósito administrativo no valor correspondente a 30% (trinta por cento) do crédito tributário para exercer o direito à interposição de recurso voluntário (fls. 199/203).

4.1 Não havendo apresentação de recurso voluntário, tampouco regularização do débito, o crédito tributário foi inscrito em Dívida Ativa e ajuizada a respectiva ação de execução, sob o nº 2001.61.02.005154-7 (fls. 206/357).

5. Entretanto, por meio do Mandado de Segurança autuado sob nº 2001.61.02.000513-6, na 2ª Vara Federal de Ribeirão Preto, foi reconhecido o direito de a empresa fiscalizada interpor, junto ao Conselho de Administrativo de Recursos Fiscais, recurso administrativo contra a decisão de primeira instância que considerou procedente o lançamento de ofício, independentemente de apresentação do depósito recursal (fls. 368/374).

5.1 A decisão proferida na ação de segurança foi comunicada à Fazenda Nacional apenas em 17/8/2010.

6. Em vista do provimento judicial, o contribuinte foi intimado a apresentar recurso administrativo no prazo legal. A ciência se deu via postal, no dia 27/9/2010 (fls. 375/376).

7. O recurso voluntário foi interposto em 27/10/2010 (fls. 417/433). Em síntese, aduz as seguintes razões de fato e direito contra a decisão de piso que manteve a pretensão fiscal:

(i) até o advento da Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997, que acrescentou à parte final do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, a expressão "não se aplicando em qualquer hipótese, o benefício de ordem", é inadmissível a solidariedade pleiteada pela fiscalização.

Somente a partir da competência dez/1997, é possível cogitar-se de responsabilidade solidária independentemente de esgotar as tentativas de obter do próprio executor dos serviços a soma devida a título de contribuições previdenciárias; e

(ii) para fins de elisão da responsabilidade solidária, a recorrente observou rigorosamente as normas legais, exigindo do prestador a comprovação dos recolhimentos, incidentes sobre a mão de obra utilizada, mediante cópias reprográficas autenticadas das respectivas guias.

Além de agir de boa-fé, jamais poderia exercer poder equivalente à fiscalização da empresa fornecedora dos serviços, nem detém atribuição para averiguar o efetivo ingresso do numerário nos cofres públicos que indica as guias de recolhimento autenticadas.

8. Na sequência, o julgamento do apelo recursal foi convertido em diligência, conforme a Resolução nº 2401-000.261, de lavra deste Colegiado (fls. 444/455). O voto-condutor da decisão justificou a realização de diligência, nos termos a seguir reproduzidos, "in verbis":

(...)

Contudo, embora entenda que argumento trazido pela autoridade julgadora não seja o mais correto, não consegui relacionar diretamente as GRPS apresentadas com o salário de contribuição previsto na legislação. Assim, entendo que o processo deva ser convertido em diligência para que seja feito o confronto entre os valores trazidos na tabela com as guias apresentadas, para que se determine a correlação entre os mesmos. NO caso, deve ser realizada a conferência se as GRPS apresentadas batem com a planilha disponibilizada pelo auditor, para só então determinar a procedência ou não do lançamento.

(...)

9. A diligência foi cumprida às fls. 458/466, cuja ciência da recorrente ocorreu em 1º/12/2004 (fls. 474/475).

10. Com relação ao resultado da diligência, a empresa fiscalizada pronunciou-se, dentro do prazo lhe concedido, às fls. 477/479.

10.1 No caso, além de reafirmar os argumentos de defesa deduzidos por ocasião da petição recursal, adicionou que a fiscalização tributária, em diligência realizada após 14 (quatorze anos) de tramitação do processo administrativo, não soube definir com exatidão as condições das declarações previdenciárias formuladas pela empresa Rheta Consultoria e Recursos Humanos Ltda.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

Juízo de admissibilidade

11. 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

12. Antes de adentrar no mérito recursal, observo a existência de fatos incontroversos descritos pela fiscalização, haja vista que não conflitam com os argumentos de defesa apresentados pela recorrente, por terem sido expressamente admitidos ou pela ausência de contestação. Tais fatos jurídicos revestem-se de importância para o deslinde do presente julgamento.

12.1 Refiro-me, em primeiro lugar, à constatação da prestação de serviços à recorrente, na condição de tomadora de mão de obra temporária, pela empresa Rheta Consultoria e Recursos Humanos Ltda, mediante a cessão de mão de obra.

12.2 Em segundo, a emissão das notas fiscais de prestação de serviços pela cedente Rheta Consultoria e Recursos Humanos Ltda, conforme relação elaborada pela autoridade lançadora juntada às fls. 41/46, na qual foram discriminados o número da nota fiscal, a data da sua emissão, o valor do serviço cobrado e o montante do salário-de-contribuição aferido (percentual de 50% aplicado sobre o valor do serviço).

13. Pois bem. A respeito da prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, transcrevo o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação vigente à época dos fatos geradores, ou seja, no período de 01/1997 a 01/1999:

Redação Original

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.

(...)

Redação alterada pela Medida Provisória (MP) nº 1.523-9, de 27 de junho de 1997, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528, de 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 prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

§ 1º Fica ressaltado 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.

(...)

(GRIFOU-SE)

14. A inclusão da expressão "não se aplicando em qualquer hipótese, o benefício de ordem", na parte final da "cabeça" do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, não tem a relevância jurídica que a empresa fiscalizada propõe que o julgador reconheça para a alteração da redação do dispositivo de lei.

15. 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)

16. Revela o parágrafo único do art. 124 do CTN que na solidariedade passiva tributária não existe devedor principal, podendo ser chamado a saldar a totalidade da dívida um, alguns ou todos os obrigados pela lei. Em síntese, a solidariedade tributária não comporta benefício de ordem.

17. Portanto, longe de inovar, a alteração dada pela MP nº 1.523-9, de 1997, convertida na Lei nº 9.528, de 1997, tão somente explicitou uma característica do instituto da solidariedade tributária.

18. Em visto disso, antes ou depois da Lei nº 9.528, de 1997, a solidariedade do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, não comporta benefício de ordem.

18.1 Em outros dizeres, a recorrente, na condição de responsável tributário, responde solidariamente com a contribuinte Rheta Consultoria e Recursos Humanos Ltda pelas contribuições previdenciárias devidas em relação aos serviços prestados mediante cessão de mão obra no período de 01/1997 a 01/1999.

19. A título de subsídio, lembro que tal linha de entendimento 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.”

20. Na dicção da lei, a empresa tomadora de serviço via de regra respondia solidariamente com o executor contratado. Porém, a lei ordinária possibilitava também medidas concretas para elidir a responsabilidade do tomador.

21. Sobre tal questão específica, a Lei nº 9.032, de 28 de abril de 1995, acrescentou os §§ 3º e 4º ao art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 31 (...)

§ 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.

22. Como se percebe do texto de lei, a existência de folha de pagamento e da respectiva GRPS quitada, correspondentes aos serviços prestados pela contratada, tinha o condão de excluir a responsabilidade solidária da empresa contratante dos serviços mediante cessão de mão de obra.

23. Daí porque não se pode concordar com o singelo ponto de vista da autoridade fiscal, o qual encontrou respaldo na decisão de piso, no sentido de que o só fato da ausência de confirmação dos recolhimentos vinculados às guias apresentadas pela empresa contratante em relação à prestação dos serviços possui o efeito de rechaçar, por completo, a elisão da responsabilidade tributária.

24. A autoridade tributária não se deu ao trabalho de realizar o mínimo esclarecimento acerca das circunstâncias associadas a não confirmação dos recolhimentos em

GRPS no sistema informatizado de controle da autarquia previdenciária, responsável à época pela administração e fiscalização das contribuições devidas à Previdência Social.

24.1 Quero dizer, a inexistência dos pagamentos no conta corrente da empresa é oriunda, por exemplo, de uma conduta dolosa do tomador? Conduta dolosa do prestador? É decorrente, na verdade, de erro ou falha no envio dos dados de pagamento por parte da instituição bancária? Não se sabe.

25. A lei não exigiu da empresa tomadora dos serviços a conferência da autenticidade do recolhimento em GRPS, tampouco a obtenção mensal ou periódica do conta corrente da empresa prestadora junto ao Fisco.

26. A meu sentir, a empresa tomadora acautelou-se praticando o que determinava a legislação, não lhe sendo razoável exigir, para fins de elisão da responsabilidade tributária solidária, conduta estranha àquelas que cabia executar por força das disposições regulamentares.

27. Distinta seria a hipótese, assim penso, caso a empresa tomadora dos serviços tivesse comprovadamente agido com culpa ou dolo no que se refere aos fatos descritos pela autoridade tributária. Todavia, tal hipótese não foi cogitada nem demonstrada pela fiscalização por meio da documentação que instrui o processo administrativo.

28. Verifico, ainda, que as cópias autenticadas das guias de recolhimento às fls. 47/105, apresentadas à fiscalização pela recorrente, além de conter sinal de autenticação bancária, indicam no próprio corpo dos documentos o número da nota fiscal a que se referem e a base de cálculo empregada para cálculo das contribuições previdenciárias devidas pelo contratado.

28.1 A vinculação específica de tais documentos com a prestação de serviços realizados pela empresa Rheta Consultoria e Recursos Humanos Ltda foi corroborada pelo resultado da diligência fiscal, conforme planilha confeccionada pela autoridade designada (fls. 459/468).

29. Embora a apresentação das guias de recolhimento às fls. 47/105 possam inviabilizar a constituição do crédito tributário diretamente em nome do tomador dos serviços, não elidem, por outro lado, a responsabilidade solidária quanto ao débito complementar apurado pelo agente fiscal.

30. Com efeito, a despeito das notas fiscais emitidas pelo prestador para as competências de 01 a 07/1997, 10/1997 e 01/1999, não foram apresentadas GRPS's pelo tomador dos serviços no tocante a tais meses.

31. Além disso, com relação às demais competências, as GRPS's nem sempre contemplam todas as notas fiscais emitidas pela empresa Rheta Consultoria e Recursos Humanos Ltda.

31.1 Tal situação é facilmente constatada a partir da planilha confeccionada pelo Fisco às fls. 459/468, em que há o confronto entre as notas fiscais apresentadas pela recorrente, o salário-de-contribuição apurado nas notas fiscais e o salário-de-contribuição informado nas guias de recolhimento às fls. 47/105.

32. Na hipótese de levantamento de crédito tributário, o cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal correspondente aos serviços executados é realizado na forma e percentuais estabelecidos pela legislação tributária, como procedeu a fiscalização (art. 42, § 2º, do Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social, aprovado pelo Decreto nº 2.173, de 5 de março de 1997).

33. Logo, cabe dar tão somente provimento parcial ao recurso voluntário, para deduzir da base de cálculo apurada pela fiscalização, por competência, o salário-de-contribuição informado em GRPS.

33.1 Para essa finalidade, a execução do julgado poderá utilizar como parâmetro a planilha de fls. 459/468, elaborada pela autoridade tributária responsável pela diligência fiscal, mantendo-se a exigência fiscal exclusivamente sobre os valores indicados na coluna "Diferença Sal. Contr."

34. Por derradeiro, cabe asseverar que o fato de a diligência fiscal não ter identificado a origem dos valores do salário-de-contribuição constantes nas GRPS's preenchidas pelo prestador não prejudica o presente feito, por tratar-se de informação dispensável ao convencimento do julgador acerca dos pontos controvertidos fixados neste processo administrativo.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e, no mérito, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para deduzir da base de cálculo apurada na notificação fiscal, por competência, o salário-de-contribuição informado em GRPS (fls. 459/468).

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess