



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

Processo nº 18471.001495/2008-79
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 2402-005.546 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de janeiro de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA
Embargante PETROLEO BRASILEIRO S/A E OUTRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/1997 a 31/12/1998

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. ACOLHIMENTO

Constatada omissão em matéria que a decisão embargada deveria se pronunciar, devem ser acolhidos os embargos de declaração para sanear a mácula.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. INOCORRÊNCIA

Afastam-se as contradições alegadas nos de embargos de declaração quando não se demonstre incompatibilidade entre a decisão e seus fundamentos.

ENUNCIADO N.º 30 DO CRPS. APLICABILIDADE

O entendimento do Enunciado n.º 30 do CRPS pode ser aplicado nos julgamento de processos administrativos fiscais realizados após a sua edição, independentemente dos fatos geradores se referirem a período anterior a esse momento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/1997 a 31/12/1998

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RESPONSABILIDADE DO TOMADOR DOS SERVIÇOS. DESNECESSIDADE APURAÇÃO PRÉVIA JUNTO AO PRESTADOR.

Na responsabilização do tomador de serviços em razão da solidariedade decorrente do revogado art. 31 da Lei n.º 8.212/1991 inexistente necessidade de que haja apuração prévia no prestador de serviços

Embargos de Declaração Acolhidos em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos embargos e acolhê-los parcialmente, dando-lhes os efeitos integrativos, conforme o voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Kleber Ferreira de Araújo - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Kleber Ferreira de Araújo, Ronnie Soares Anderson, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Túlio Teotônio de Melo Pereira, Theodoro Vicente Agostinho, Mário Pereira de Pinho Filho, Bianca Felícia Rothschild e João Victor Ribeiro Aldinucci.

Relatório

A 2.^a Turma Ordinária da 4.^a Câmara da 2.^a Seção exarou o acórdão n. 2402-004.972 em 16/02/2016, negando provimento ao recurso do contribuinte. Eis a ementa do *decisum* sob enfoque:

**"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/06/1997 a 31/12/1998

CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. LANÇAMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA EMPRESA TOMADORA.

Até a entrada em vigor do art. 31 da Lei n.º 8.212/1991, na redação dada pela Lei n.º 9.711/1998, que ocorreu em 02/1999, deve-se incluir no polo passivo, na condição de devedora solidária, a empresa tomadora de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, quando esta não apresente os documentos necessários a elisão da solidariedade.

Recurso Voluntário Negado."

Cientificado da decisão em 12/04/2016, fl. 727, o sujeito passivo opôs tempestivamente, em 15/04/2016, (fl. 728), embargos de declaração constante às fls. 729/740.

Nos aclaratórios suscita, em síntese, a ocorrência de omissões e contradição no aresto hostilizado.

Acerca das omissões, assevera que o voto vencedor não abordou questionamentos acerca da impossibilidade de cobrança da contribuição do devedor solidário antes de se exigir a contribuição da empresa onde ocorreram os fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Aponta ainda que se deixou de apreciar a impossibilidade de aplicação retroativa do Enunciado n.º 30 do CRPS.

Afirma haver contradição entre os votos proferidos pelo Conselheiro Relator e o voto vencedor. Menciona que o voto vencido apresentou-se claro e bem fundamentado, ao passo que o voto que prevaleceu foi omissivo e contraditório.

Ao final arrematou:

Deste modo é seguro afirmar que o voto vencedor apresenta-se omissivo e contraditório em vários pontos, não tendo abordado nenhuma das alegações destacadas pela Embargante em seu recurso voluntário. Limitou-se a discorrer sobre uma interpretação do dispositivo legal que seria supostamente aplicável à espécie, sem sequer tecer qualquer comentário acerca das questões levantadas pela Embargante. O provimento dos presentes Embargos é medida que se impõe.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Admissibilidade

Conforme relatado, o recurso é tempestivo, merecendo conhecimento.

Das máculas apontadas nos embargos

Verifica-se que o voto do relator limitou-se a determinar o cancelamento da NFLD por entender que a lavratura deveria ter sido efetuada com base no art. 31 da Lei n.º 8.212/1991, na redação dada pela Lei n.º 9.711/1998.

Ao adotar este entendimento o I. Relator deixou de apreciar a preliminar de nulidade apontada, bem diversas questões de mérito trazidas no recurso voluntário.

O voto vencedor, por sua vez, centrou suas ponderações em afastar a fundamentação adotada no voto do Relator, todavia, também não cuidou de apreciar todas as questões envolvidas no recurso, de modo que é imperioso que se reconheça as omissões apontadas.

Quanto à contradição indicada não deve ser acatada, posto que, nos termos do "caput" do art. 65 do Regimento Interno do CARF, inserto no Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015, a contradição que dá margem ao acolhimento dos embargos é aquela que se dá entre a decisão e seus fundamentos e não entre os entendimentos conflitantes dos membros do colegiado. Eis o texto:

"Art. 65. Cabem embargos de declaração 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."(grifamos)

Assim, devemos passar a apreciar tão somente as omissões suscitadas, deixando de acolher os embargos quanto à alegada ocorrência de contradição.

Saneamento das omissões

a) Aplicação retroativa do Enunciado CRPS n.º 30/2007

O Pleno do Conselho de Recursos da Previdência Social, órgão então competente para julgamento em segunda instância dos processos relativos a débitos de contribuições previdenciárias, exarou o Enunciado n.º 30, editado pela Resolução n.º 1, de 31/01/2007, publicada no DOU de 05/02/2007, com a seguinte redação:

"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."

Essa súmula pôs fim à divergência existente entre as câmaras do CRPS no que diz respeito à necessidade de fiscalização prévia no tomador de serviços para que se pudesse efetuar o lançamento contra a tomadora nos casos de prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra.

A recorrente entende que o Enunciado em questão não poderia ser aplicada à espécie, uma vez que editado posteriormente à ocorrência dos fatos geradores. Neste ponto há um equívoco.

Não se está aplicando retroativamente uma norma material de direito tributário, mas dando em um processo não definitivamente julgado a melhor interpretação da norma, conforme a uniformização da jurisprudência fixada pelo tribunal administrativo competente para julgamento do tributo sob discussão.

Observe-se que o lançamento foi efetuado em observância à legislação vigente quando da ocorrência dos fatos geradores e isso não é motivo de discussão neste momento, o que se põe a debate é a citação no acórdão recorrido de Enunciado do CRPS editado antes do julgamento, o que é perfeitamente possível e bastante comum na processualística brasileira.

O que não poderia ser adotado era esse entendimento do CRPS para alterar uma decisão proferida antes da publicação do Enunciado sob enfoque.

Nesse sentido, afasta-se essa alegação recursal.

b) Necessidade de fiscalização prévia na empresa prestadora

Na época da ocorrência dos fatos geradores estava em vigor a seguinte redação do art. 31 da Lei n.º 8.212/1991:

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. (Redação dada pela Lei 9.528, de 10/12/97)

(...)

§ 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).

O Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social (Decreto n.º 2.173/1997, vigente à época dos fatos geradores, estabelecia a forma como a empresa contratante poderia afastar a responsabilidade solidária acima mencionada:

Art. 42. O contratante de quaisquer serviços excetuados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor destes serviços pelas obrigações decorrentes deste Regulamento,

em relação aos serviços a ele prestados, exceto quanto às contribuições incidentes sobre faturamento e lucro, de que trata o art. 28.

§ 1º Fica ressalvado o direito regressivo do contratante conta o cedente de mão-de-obra e admitida a retenção de importâncias a este devidas para a garantia do cumprimento das obrigações.

§ 2º A responsabilidade solidária será elidida se for comprovado pelo cedente de mão-de-obra o recolhimento 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, na forma e percentuais estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS.

§ 3º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, o cedente de mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento e guias de recolhimento distintas para cada empresa tomadora de serviço, devendo esta exigir do cedente de mão-de-obra, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento.

(...)

O lançamento deu-se em razão da falta de apresentação de documentos específicos relativos aos serviços prestados, hábeis a provocar a elisão da solidariedade. Não houve a apresentação de folhas de pagamento e guias de recolhimento inequivocamente vinculadas aos serviços prestados.

É certo que alguns documentos foram apresentados no transcurso do PAF, o que motivou retificações no lançamento, conforme se pode ver do seguinte excerto da decisão de primeira instância:

" 60. Importante mencionar que, em fase de impugnação anterior à Reforma de Decisão-Notificação nº 17.401.4/0280/2004, em 18/03/2004, fls. 428/441, FORCED (fls. 413/414) e DADR (fls. 418/427), foram apresentados documentos que alteraram os valores lançados, retificados através da Decisão-Notificação nº 17.401.4/0662/2003, de 11/08/2003, fls. 312/328, FORCED (fls. 184/186) e FORCED (fls. 296/297), assim como o DADR (fls. 300/309), conforme itens 8 e 13 do presente acórdão.

61. Tais retificações já foram processadas no sistema e devem permanecer de acordo com os Discriminativos Analíticos dos Débitos Retificados (DADR), acima mencionados, haja vista que, apesar de a Reforma de Decisão-Notificação nº 17.401.4/0280/2004, de 18/03/2004, ter sido anulada pelo Conselho de Recursos da Previdência Social, não há como cancelar as retificações do lançamento no sistema e nem caberia ora fazê-lo, para depois processar as mesmas retificações." grifos originais

Também houve exclusão pela decisão *a quo* de competências em que se verificou durante o cumprimento da diligência determinada pelo CRPS que a prestadora sofrera

ação fiscal com análise contábil. Vale a pena transcrever considerações do voto do condutor do acórdão da DRJ sobre esta questão:

" 57. No caso concreto, segundo consulta no Cadastro Nacional de Ações Fiscais – CNAF, da Receita Federal do Brasil, consta a realização das ações fiscais nº 02143299 - no período de 05/1996 a 04/1998, com cobertura contábil até a comp. 12/1997 e nº 02331051- no período de 05/1998 a 03/1998, com cobertura contábil até a comp. 09/1998, na EMPRESA DE TRANSPORTES DE TURISMO LTDA.

58. Logo, presume-se que na ação fiscal desenvolvida na empresa prestadora de serviços foram examinados os documentos destinados a registrar os fatos geradores, bem como os respectivos recolhimentos referentes às contribuições previdenciárias, não cabendo, portanto, lançamento por aferição indireta na empresa tomadora, relativamente ao período de 06/1997 a 12/1997 e de 05/1998 a 09/1998."

Verifica-se assim que até o presente momento foram expurgadas do crédito as contribuições para as quais o sujeito passivo conseguiu apresentar os documentos exigidos pela legislação, também foram excluídas do lançamento as competências incluídas no período em que a empresa prestadora sofreu fiscalização total.

Assim, seja por iniciativa do sujeito passivo em trazer mais elementos ao processo, seja por elementos coletados na diligência fiscal, houve a retificação do lançamento, afastando deste qualquer cobrança ilegítima.

Quanto à parte remanescente do débito, entendo que não apresenta desconformidade, uma vez que concordo com o posicionamento da DRJ de que inexistente necessidade de fiscalização prévia do tomador de serviços nesse tipo de lançamento.

Esse entendimento é o que tem prevalecido no CARF, como se pode ver dos precedentes abaixo:

Acórdão 2401-003.965

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/01/1996 a 30/06/1998

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN).

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. BENEFÍCIO DE ORDEM. INEXISTÊNCIA. ENUNCIADO Nº 30 DO CRPS.

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.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO CONTRATANTE.

O contratante de qualquer serviço executado mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes da Lei de Custeio da Seguridade Social, em relação aos serviços prestados, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem. Art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.032/95.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ELISÃO. INOCORRÊNCIA.

A responsabilidade solidária do contratante com o executor de serviços prestados mediante cessão de mão de obra 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. Para os efeitos da elisão da solidariedade em tela, o cedente da mão de obra deve 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.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Acórdão 2402-003.283

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/10/1997 a 31/01/1998

SOLIDARIEDADE. CONSTRUÇÃO CIVIL. ELISÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

Se não comprovar com documentação hábil a elisão da responsabilidade solidária, o proprietário de obra, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, conforme dispõe o inciso VI do art. 30 da Lei 8.212/1991.

SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. APURAÇÃO PRÉVIA JUNTO AO PRESTADOR. DESNECESSIDADE.

A solidariedade não comporta benefício de ordem no âmbito tributário, podendo ser exigido o total do crédito constituído da empresa contratante sem que haja apuração prévia no prestador de serviços.

CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS (CND). PROVA REGULAR.

A CND certifica a inexistência, no momento de sua emissão, de crédito formalmente constituído. Contudo, não impede o lançamento de contribuições sociais devidas em função da constatação de ocorrência de fato gerador. O direito de o Fisco cobrar qualquer débito apurado posteriormente está previsto em lei e ressalvado na própria CND.

AFERIÇÃO INDIRETA. PERCENTUAL SOBRE NOTAS FISCAIS. PREVISÃO EM ATO NORMATIVO.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Fisco pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário. A utilização de percentual estabelecido em ato normativo, incidente sobre o valor dos serviços contidos em notas fiscais, para fins de apuração indireta da base de cálculo das contribuições previdenciárias, constitui procedimento que observa os princípios da legalidade e da proporcionalidade.

Recurso Voluntário Negado.

Essa jurisprudência se alinha ao entendimento do Enunciado n.º 30/2007 do CRPS, que conforme ponderei acima é plenamente aplicável para justificar a desnecessidade de fiscalização prévia no prestador de serviços para aplicação da redação do art. 31 da Lei n.º 8.212/1991, que previa a responsabilidade solidária dos tomadores de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra.

Conclusão

Voto por conhecer dos embargos e acolhê-los parcialmente, dando-lhes os efeitos integrativos, conforme o voto acima.

(assinado digitalmente)

Kleber Ferreira de Araújo