



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13502.001227/2007-48
ACÓRDÃO	2301-011.367 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARAIBA METAIS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/12/1995 a 30/06/1998

CONTRATOS DIVERSOS. NATUREZA JURÍDICA DE CESSÃO DE MÃO DE OBRA. CARACTERIZAÇÃO.

Deve haver a retenção de 11% (onze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços que forem executados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário.

AFERIÇÃO INDIRETA. VALIDADE. PRERROGATIVA DO FISCO.

Aferição indireta é o procedimento de que dispõe a RFB para apuração indireta da base de cálculo das contribuições sociais. Aplica-se a aferição indireta nos casos em que o contribuinte se recusar ou não apresentar qualquer documento, sonegar informação ou apresentá-los deficientemente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 9 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade – Relatora

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Honório Albuquerque de Brito (suplente convocado), Rodrigo Rigo Pinheiro, Paulo Cesar Mota, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de crédito lançado através da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito DEBCAD nº 37.054.681-4, lavrada em 30/01/2007 para a cobrança das contribuições sociais previdenciárias em face da empresa CARAÍBA METAIS S.A. e razão da tomada de serviços de cessão de mão de obra da prestadora PARADA MONTAGEM E MANUTENÇÃO LTDA, portadora do CNPJ: 00.756.449/0001-84.

O lançamento se refere aos fatos geradores ocorridos em 12/95, 03/96, 05/96, 07/96 a 12/96, 01/97, 03/97 a 12/97 e 01/98 a 06/98, cujo valor lançado perfaz o total de R\$ 237.212,12, sendo principal de R\$ 82.257,70, acrescido de multa R\$ 12.338,67 e juros de R\$ 142.615,75.

Importante detalhar que a NFLD DEBCAD nº 37.054.681-4 foi lavrada para substituir uma NFLD anterior, de nº 32.615.838-3, anulada pelo Conselho de Recursos da Previdência Social, em razão vício que motivou o cerceamento de defesa do contribuinte.

Para uma melhor compreensão dos fatos, segue abaixo o detalhamento cronológico:

1. A primeira NFLD 32.615.838-3 foi lavrada em 18/12/1998;
2. A empresa tomadora dos serviços, Caraíba Metais, foi cientificada em 06/02/1999, como responsável por solidariedade
3. A empresa prestadora Parada Montagem não foi cientificada dessa primeira NFLD, reconhecendo-se a decadência em seu favor (fls. 499)
4. Em 14/10/2003, foi proferido acórdão nº 2401 pelo Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS), que anulou essa primeira NFLD 32.615.838-3 em razão vício e, conseqüentemente, cerceamento de defesa do contribuinte;
5. Em substituição a NFLD 32.615.838-3 anulada, emitiu-se nova NFLD nº 37.054.681-4, em 30/01/2007;

6. A empresa tomadora Caraíba Metais foi cientificada em 30/01/2007 e apresentou impugnação tempestiva;
7. A empresa prestadora Parada Montagem foi cientificada em 15/05/2008, por edital publicado de fls. 449 e não apresentou impugnação;
8. Houve pedido de diligência da DRF endereçado à DRJ, para que esclarecesse a data da ciência da empresa prestadora Parada, dada a ausência de tal informação no sistema informatizado SICOB. Por este sistema, restou consignado apenas que a CARAÍBA foi cientificada do primeiro lançamento da NFLD (anulada) em 06/02/1999, não sendo possível verificar em qual data houve a ciência do lançamento substituído (NFLD DEBCAD nº 32.615.838-3) pela empresa prestadora Parada;
9. Dada a falta de cientificação da empresa Parada sobre a nova emissão da NFLD, o acórdão nº 15-26.715, proferido pela 6ª Turma DRJ/SDR (fls. 505) entendeu por bem excluir a prestadora Parada Montagem do polo passivo, ante a decadência em seu favor, mas julgando procedente a cobrança em relação à tomadora Caraíba Metais.
10. apenas a empresa Caraíba Metais apresentou recurso voluntário contra essa decisão de piso (fls. 503/527), alegando a ocorrência de vício material (em razão da falta de provas que caracterizasse a efetiva cessão de mão de obra) em contraposição a mero erro formal trazido no acórdão. Portanto, alegou o afastamento da aplicação do inciso II, do art. 173, do CTN, mas a ocorrência da decadência com base no inciso I, do art. 173, do CTN. Alega também que em relação a NFLD 37.054.81-4¹, o primeiro dia do exercício seguinte ao qual o lançamento poderia ter sido efetuado se deu em 1996, portanto o prazo para a constituição do crédito tributário findou-se em 2001; (o agente fazendário somente se dignou a efetuar o novo lançamento em janeiro de 2007); e por fim, alegou a inexistência de cessão de mão de obra.
11. Às fls. 572, sobreveio acórdão anulando a decisão de piso que excluiu a tomadora Parada, dada a falta de comprovação da ciência da Caraíba Metais sobre o resultado da diligência citada no item 8, acima, que justamente, motivou a decisão de piso. Com isso, houve prejuízo do contraditório.
12. A regularização acima foi realizada às fls .586.

¹ fatos geradores referentes às competências 12/95,03/96, 05/96, 07/96 a 12/96, 01/97, 03/97 a 12/97 e 01/98 a 06/98

13. Às fls. 593/612, a empresa Caraíba Metais apresentou manifestação sobre a diligência citada e aditamento da impugnação. Reiterou as mesmas alegações da impugnação.
14. Às fls. 633/645 sobreveio a segunda decisão de piso: acórdão 15-32.160 - 6ª Turma da DRJ/SDR decidindo no mesmo sentido da decisão de piso anterior, votando (a) pela exclusão da prestadora Parada Montagem em razão da decadência, (b) pela manutenção da cobrança em relação à tomadora Caraíba Metais ante a caracterização da cessão de obra que restou comprovada pelas notas fiscais e contratos durante a fiscalização, e pela ausência de benefício de ordem na solidariedade em tela (art. 124, II, do CTN);
15. Houve recurso voluntário da empresa Caraíba Metais (fls. 653/686) alegando que o vício é material e não formal, portanto, inaplicável o inciso II, do art. 173, do CTN, afastando a cobrança por decadência e ausência de fato gerador por inocorrência de cessão de mão de obra,
16. Proferido o acórdão 2302-003.295 (fls. 728/735) pelo CARF dando provimento ao recurso em razão da decadência com base em vício material do art. 173, I, do CTN e , não no inciso II.
17. Fls. 737/749, houve interposição de Recurso Especial pela Fazenda Nacional (PGFN), com apresentação de paradigma sob o aspecto da decadência, de modo a aplicar o inciso II, do art. 173, do CTN, defendendo a ocorrência de vício formal (e não material), dada a discriminação clara e precisa dos fatos geradores, ou seja, aspectos de natureza formal;
18. Fls. 811/836 está juntada as contra-razões da empresa Caraíba Metais
19. Sequencialmente, a CSRF entendeu por bem apresentar a Resolução de fls. 838, determinando a devolução à Câmara recorrida, para revisão do exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN;
20. Às fls. 847, houve o despacho de admissibilidade, dando seguimento ao Recurso Especial admitindo a rediscussão da matéria “a” – coisa julgada administrativa e à forma de contagem da decadência; e mantendo o seguimento da matéria “b” – qualificação do vício do lançamento (anteriormente denominada “natureza do vício que anulou lançamento – coisa julgada”);
21. Fls. 854 contrarrazões da empresa Caraíba, reiterando a questão do vício ser material.
22. Fls. 870 está o acórdão da CSRF dando provimento ao Recurso Especial da Fazenda, afastando a decadência e devolvendo os autos para a análise de mérito, do item “b” – qualificação do vício do lançamento (anteriormente denominada “natureza do vício que anulou lançamento – coisa julgada”);

23. Por essa decisão, o CARF também afastou aplicação do CPC que trata de diferenças entre vício formal e material, entendeu que tal código é aplicado somente de forma supletiva e subsidiária em relação ao processo administrativo tributário e, para esta discussão, há norma específica (art. 42, inciso II, do Decreto nº 70.235/1976); reconheceu que houve uma decisão definitiva proferida pelo CRPS (que considerou o vício formal) que já transitou em julgado, nos termos do art. 42, inciso II, do Decreto nº 70.235/1976.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade- Relatora.

Considerando o extenso relatório acima, inicialmente aponto que o processo segue devolvido para julgamento apenas do mérito, ou seja, da ocorrência ou não da prestação de serviços de cessão de obra pela empresa Parada, nas dependências da tomadora, ora recorrente, Caraíba Metais.

Consoante constou às fls. 99, o item 5 “DO FATO GERADOR”, descreve que foram firmados diversos contratos entre as empresas. Os subitens 5.1 e seguintes pormenorizam e detalham alguns dos contratos, conforme destaque abaixo:

“(…)

5.1 Os fatos geradores da presente NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO relacionam-se à utilização de prestação de serviço remunerado, contratado mediante cessão de mão-de-obra, e realizado pelas pessoas físicas vinculadas à PARADA MONTAGEM E MANUTENÇÃO LTDA, CNPJ nº 00.756.449/0001-84 entre dezembro/1995 a junho/1998, nas dependências da CARAÍBA METAIS S/A, como descrito no Relatório de Lançamentos integrante desta NFLD. O elemento nuclear do fato gerador da contribuição previdenciária, qual seja, a remuneração, como ensinam Kertzman e Cyrino², foi aferido através das notas fiscais referentes aos serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, emitidas pela empresa prestadora.

(…)”

Durante a fiscalização, consignou-se informação no relatório fiscal de fls. 88 de que as notas apresentadas reproduzem diversos tipos de prestação de serviços, tais como

administração de caldeiraria e montagem, manutenção da caldeiraria, serviço de mão de obra, e na modalidade (“coluna tipo”, especifica-se “cessão de mão obra.”

Por tais razões, entendo que a NFLD nº 37.054.681-4, em 30/01/2007, atende os pressupostos de validade.

Ademais, que a natureza dos serviços discriminados nos contratos e notas fiscais fiscalizados, da prestadora Parada Montagem se referem à cessão de mão de obra e, portanto, sujeitam à retenção de 11% pela fonte pagadora Caraíba Metais, ora recorrente.

Por tais motivos, mantenho também a aplicação da aferição indireta realizada pelo autoridade fiscal, cf. fls. 88, no percentual mínimo de mão de obra incidente sobre o valor constante das notas fiscais a depender do serviço realizado, ilustrado abaixo:

6 DO LEVANTAMENTO

6.1 A presente Notificação Fiscal foi lavrada em virtude da não comprovação do recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída nas Notas Fiscais correspondentes aos serviços prestados pela empresa SINSTREL SERVIÇO DE INSTRUMENTAÇÃO, ELÉTRICA E REPRESENTAÇÃO LTDA.

6.2 Com fundamento no § 3º do art. 33 da Lei 8.212, de 1991, para a apuração da remuneração contida em Nota Fiscal/Fatura/Recibo emitida pela contratada para a execução dos serviços descritos no Relatório de Lançamentos anexo, aplicou-se o percentual conforme tabela abaixo, que corresponde ao percentual mínimo de mão-

Documento de 300 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo código de localização EP11.0624.21579.H11G. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Original

SP SANTO ANDRE DRF

DEBCAD 35.897.504-2

Fl. 88 87

Página 11 de 15



MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL - MPS
SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA - SRP
INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS



de-obra incidente sobre o valor bruto das notas fiscais de acordo o serviço realizado, conforme estabelecido nos art. 600 a 605 da Instrução Normativa SRP nº 03, de 14 de julho de 2005, que dispõe sobre Aferição Indireta da Remuneração da Mão-de-Obra Contida em Nota Fiscal, Fatura ou Recibo de Prestação de Serviços.

Código de Lançamento	Descrição	Alíquota (%)
NF	Serviços em Geral c/ Cessão de Mão de Obra	40

6 DO LEVANTAMENTO

6.1 A presente Notificação Fiscal foi lavrada em virtude da não comprovação do recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída nas Notas Fiscais correspondentes aos serviços prestados pela empresa ENDEL EMPREENDIMENTOS DESENVOLVIMENTOS E PROJETOS LTDA.

6.2 Com fundamento no § 3º do art. 33 da Lei 8.212, de 1991, para a apuração da remuneração contida em Nota Fiscal/Fatura/Recibo emitida pela contratada para a execução dos serviços descritos no Relatório de Lançamentos anexo, aplicou-se o percentual conforme tabela abaixo, que corresponde ao percentual mínimo de mão-de-obra incidente sobre o valor bruto das notas fiscais de acordo o serviço realizado, conforme estabelecido nos art. 600 a 605 da Instrução Normativa SRP nº 03, de 14

Documento de 351 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/ver.asp?cav=10> pelo código de localização EP11.0624.21510.EOCG. Consulte a página de autenticação no final deste documento. Original

SP SANTO ANDRE DRF

Fl. 89

DEBCAD 35.668.431-8

Página 11 de 15



MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL - MPS
SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA - SRP
INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS



de julho de 2005, que dispõe sobre Aferição Indireta da Remuneração da Mão-de-Obra Contida em Nota Fiscal, Fatura ou Recibo de Prestação de Serviços.

Código de Lançamento	Descrição	Alíquota (%)
NF	Serviços em Geral c/ Cessão de Mão de Obra	40
NFG	Aferição da mão-de-obra na cessão de mão-de-obra sem discriminação dos valores do material embora com previsão contratual de fornecimento do mesmo	20

Outrossim, acho oportuno trazer à baila caso análogo, cujo entendimento aplicado foi justamente no sentido de que a falta da motivação e da discriminação dos fatos geradores caracteriza vício formal. Destaco:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2002 a 30/09/2006

MOTIVAÇÃO. DISCRIMINAÇÃO DOS FATOS GERADORES. INSUFICIÊNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O lançamento deve discriminar os fatos geradores das contribuições previdenciárias de forma clara e precisa, sob pena de nulidade. O artigo 142 do Código Tributário Nacional não deixa dúvidas de que a motivação se refere à verificação pelo agente fiscal da ocorrência do fato gerador. A falta da evidenciação do fato gerador implica na nulidade do lançamento por vício formal, uma vez que descumprido o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72. Processo Anulado” - Acórdão nº 2302-01.621 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

E, ainda, no corpo do Acórdão nº 2302-01.621, acima citado, destaco:

“(…)

Cabe à autoridade lançadora motivar adequadamente suas afirmativas, possibilitando ao contribuinte a perfeita compreensão do que lhe é imputado, viabilizando o exercício do direito inserido no inciso LV, do artigo 5 da Constituição Federal/88.

A autarquia tem o dever de expor os motivos pelos quais está praticando o ato de lançamento fiscal. Nesse sentido, assevera o artigo 50, caput e inciso II da Lei n. 9.784/99:

“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

...

II – imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;”

A legislação em apreço insculpiu princípio paulatinamente defendido pela doutrina pátria, de que o ato administrativo, além de legalmente fundamentado, deve ser motivado. Leciona o professor Hely Lopes Meirelles em Direito Administrativo Brasileiro, Melhores Editores São Paulo, 2003, p.149:

“O motivo ou causa é a situação de direito ou de fato que determina ou autoriza a realização do ato administrativo.”

Ainda continua nas páginas 193/194:

“A teoria dos motivos determinantes funda-se na consideração de que os atos administrativos, quando tiverem sua prática motivada, ficam vinculados aos motivos expostos para todos os efeitos jurídicos. Tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato e por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade. (...)”

“Por aí se concluiu que, quer quando obrigatória, quer quando facultativa, se for feita, a motivação atua como elemento vinculante da Administração aos motivos declarados como determinantes do ato. Se tais motivos são falsos ou inexistentes, nulo é o ato praticado.”

Ademais, em se tratando de lançamento fiscal, o artigo 142 do Código Tributário Nacional não deixa dúvidas de que a motivação se refere à verificação pelo agente fiscal da ocorrência do fato gerador.

No procedimento da fiscalização e na formalização do lançamento não foram cumpridos todos os requisitos do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, em especial do inciso III, pois não houve a descrição dos fatos, dos motivos que levaram a desconsideração da mão de obra registrada pela recorrente, o que impõe a anulação do lançamento por vício formal:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

Por todo o exposto, voto pela anulação da notificação pela existência de vício formal por descumprimento do artigo 10 do Decreto nº 70235/72. (...)”

Outrossim, destaco também caso envolvendo a própria recorrente Caraíba, em caso análogo, cujo julgamento resultou no entendimento exarado por esta Relatora. Destaco o Acórdão nº 2403-00.229, proferido pela 4ª Câmara da 3ª Turma Ordinária:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/1997 a 31/05/1998

DECADÊNCIA

Quando o lançamento anterior é anulado por vício formal, o termo *a quo* para contagem da decadência passa a ser a data que se tomar definitiva a decisão que houver anulado o crédito anteriormente constituído.

SOLIDARIEDADE. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.

A contratante de 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, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

MULTA DE MORA. PRINCIPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.”

Dessa forma, do cotejo da documentação trazida aos autos com a legislação tributária, analisando-se apenas a matéria devolvida que se refere ao mérito, entendo que:

A NFLD anterior foi anulada por falta de motivação ante a análise dos contratos e notas fiscais objeto da fiscalização e a norma tributária vigente, à época.

O erro da autoridade fiscal caracterizou infração ao artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, inciso III, em razão da falta da descrição do fato, incorrendo em vício nas formalidades daquele lançamento tributário que entendo ser vício formal, pois a decisão prescreveu novo lançamento, se o caso, nos termos do inciso II, do art. 173, do CTN. Desta decisão não cabe re-análise em decorrência da coisa julgada administrativa ocorrida no primeiro PAF.

Nesse sentido, mantido o vício formal e a aplicação do art. 173, inciso II, do CTN, não ocorreu a decadência, apesar de não ser este o objeto da devolução recursal que se restringiu à matéria de direito, unicamente.

Por fim, em razão da devolução da matéria de mérito, quando da nova lavratura da NFLD, andou bem a autoridade fiscal que logrou êxito em apontar a relação e os tipos de contratos celebrados entre a prestadora e a tomadora, ora recorrente, o detalhamentos dos serviços, valores, forma de remuneração, além da relação das notas fiscais objeto dos pagamentos, para restar configurada a prestação de serviços na modalidade de cessão de mão de obra.

Pelas razões acima expostas, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Conclusão

Nesse sentido, por todas as razões acima expostas, voto por negar provimento ao recurso voluntário e manter a autuação integralmente.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade