



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	18050.002325/2008-62
ACÓRDÃO	2401-012.459 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARAIBA METAIS SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/1994 a 30/06/1998

DECADÊNCIA.

O direito da fazenda pública constituir o crédito tributário da contribuição previdenciária extingue-se com o decurso do prazo decadencial previsto no CTN.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, é responsável solidária com a empresa contratada pelos valores devidos à previdência social, relativamente aos serviços prestados.

MULTA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF Nº 196.

A fim de aplicar a retroatividade benigna, a multa nos autos de infração com lançamento de obrigação principal referente a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008 fica limitada a 20%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para que seja recalculada a multa, nos termos da Súmula CARF nº 196.

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Elisa Santos Coelho Sarto, Márcio Henrique Sales Parada, Leonardo Nuñez Campos, Wilderson Botto e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD, lavrada para constituição do crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social, por responsabilidade solidária com a empresa ENGENHARIA ORPLAN LTDA, empresa contratada que prestou serviços de Inspeção de Fabricação, Diligenciamento e Supervisão de Embarque. Ciência em 30/12/05 (assinatura à fl. 2).

Consta do Relatório Fiscal, fls. 83/99, que:

1.2. No período de 02/03/1998 a 21/01/1999 a empresa Caraíba Metais S/A foi alvo de uma ação fiscal (nº 00022232), da qual decorreu a lavratura de 221 (duzentos e vinte e um) NFLD — Notificações Fiscais de Lançamento de Débito, tendo por motivação principal a ocorrência de responsabilidade solidária em relação às contribuições para a Seguridade Social decorrentes dos serviços prestados por diversas outras empresas contratadas pela pessoa jurídica ora notificada. Tal ação fiscal cobriu o período de abril/1995 a fevereiro/1998, com retroação até fevereiro/1993, relativamente à responsabilidade solidária com empresas prestadoras de serviços através de cessão de mão-de-obra. Após apresentação dos recursos cabíveis, bem como da apensação de documentos pertinentes aos fatos geradores discutidos em instância administrativa, o Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, órgão colegiado de controle jurisdicional das decisões em processos de interesse dos beneficiários e contribuintes da Seguridade Social, considerou nulas todas as NFLD lavradas, mesmo sem uma análise individualizada de cada processo, porém oportunizando ao INSS a possibilidade de efetuar novos lançamentos. (grifo nosso)

[...]

1.4. Tendo em vista que não decorreram 10 (dez) anos desde a decisão anulatória, não há que se falar em impossibilidade do levantamento de débitos em competências anteriores a 12/1994 por expiração de prazo decadencial. Por tal razão, a Secretaria da Receita Previdenciária, através da Unidade Descentralizada de Salvador, emitiu o MPF — Mandado de Procedimento Fiscal nº 09220145, do qual a Caraíba Metais S/A tomou conhecimento em 11 de fevereiro de 2005, com a finalidade específica de recompor documentos de constituição de créditos anulados pelo CRPS, referentes ao período de fevereiro/1993 a junho/1998.

1.5 A questão da retroação ao período de fevereiro/1993 a outubro/1995, objeto da ação fiscal nº 00017377, encerrada em 17/11/1995, anterior, portanto, à ação fiscal nº 00022232, encerrada em 18/12/1998, encontra-se justificada pelas informações registradas no Cadastro Nacional de Ações Fiscais — CNAF, de uso exclusivo da fiscalização previdenciária, destinado ao registro de fatos e ocorrências verificadas durante um procedimento fiscal. Realmente, observa-se que na mencionada ação fiscal não foi examinada a existência (ou não) do instituto da responsabilidade solidária nos contratos de prestação de serviços que a Caraíba Metais S/A firmou com diversas empresas prestadoras.

1.6 Assim, explicita-se no presente Relatório Fiscal a motivação que levou à consideração do lapso temporal entre fevereiro/1993 e outubro/1995 como período de apuração, tanto na ação fiscal nº 00022232 quanto na atual, qual seja, a falta da análise dos contratos de prestação de serviços por cessão de mão-de-obra e de construção civil. Por esta razão, o contribuinte também foi cientificado através do MPF nº 09220145, de 10/02/2005, no campo "Descrição Sumária" que a ação fiscal encerrada em 17/11/1995 não verificou a existência de responsabilidade solidária na cessão de mão-de-obra/construção civil.

[...]

4.3 Durante a auditoria fiscal foram examinados os seguintes documentos:

[...]

c) Notas Fiscais/Faturas/Recibos de Prestação de Serviços;

d) Contratos/Boletins de Pequenos Serviços/Boletins de Medição;

e) Guias de Recolhimento de Contribuições Previdenciárias – Solidariedade.

A empresa autuada, responsável solidária, apresentou impugnação, fls. 253/266, alegando que ocorreu a decadência quinquenal, nos termos do CTN, art. 150, § 4º, e art. 173, I; que não ocorreu cessão de mão de obra, pois nos contratos firmados não há previsão que os empregados da contratada ficassem subordinados ao poder de comando da contratante. Aditou a impugnação em 6/11/09, fls. 322/326, alegando que a nulidade se deu por vício material e por isso inaplicável o art. 173, II, do CTN, inoccorrência do benefício de ordem e do fato gerador. Anexa decisão de DRJ e do CARF proferidas em outros processos do mesmo contribuinte, que julgaram pela improcedência do lançamento.

A empresa Engenharia Orplan Ltda apresentou impugnação, fls. 277/282.

Foi proferido o Acórdão 15-27.374, fls. 361/370, que julgou o lançamento procedente em parte contra a tomadora, excluindo do lançamento o período até 04/95, por não se enquadrar o serviço prestado entre os previstos no Regulamento à época, e excluiu do processo a prestadora de serviços ENGENHARIA ORPLAN LTDA. Determinou-se que a multa fosse aplicada nos termos da Portaria Conjunta nº 14/2009. Não foram apreciadas as questões apresentadas somente no aditamento à impugnação.

Não houve recurso de ofício.

A autuada foi cientificada do Acórdão em 21/9/2011 (Documento de postagem de fl. 445) e apresentou recurso voluntário em 21/10/2011, fls. 378/406, que contém, em síntese:

Alega que ocorreu vício material em contraposição a mero vício formal. Afirma que a falta de descrição dos fatos caracteriza vício material, haja vista que atinge a substância do ato administrativo, não acarretando apenas cerceamento do direito de defesa. Assim, inaplicável o disposto no CTN, art. 173, II. Cita doutrina e decisão do CARF (Acórdão 2301-00.502). Desta forma, ocorreu a decadência.

Afirma que não foi observado o benefício de ordem.

Diz que não ocorreu o fato gerador, pois se tratou de serviços especializados de natureza eventual, prestados na forma e condições eleitas pela contratada, sem ingerência da contratante e sem continuidade.

Quanto à multa, reitera os argumentos sobre a aplicação da norma mais benéfica.

Requer seja declarado nulo o lançamento em virtude da decadência. Caso assim não ocorra, seja a NFLD declarada improcedente quanto ao mérito.

Conforme despacho de fl. 314, a empresa solidária foi cientificada por edital, não tendo apresentado recurso.

A recorrente apresentou aditamento ao recurso em 13/8/2014, fls. 449/453, pedindo que todos os processos, que possuem o mesmo objeto, sejam conjuntamente incluídos em pauta de julgamento.

O presente processo integrou, inicialmente, lote de repetitivos e, conforme Resolução 2401-000.653, fls. 483/486, os autos foram baixados em diligência para que a autoridade fazendária juntasse aos autos cópia da NFLD original com o respectivo Relatório Fiscal, bem como o Acórdão do CRPS que anulou tal NFLD.

À época, naquela reunião de julgamento, concordou-se pela diligência em todos os processos que integravam, inicialmente, o lote de repetitivos. Solicitou-se que os processos fossem excluídos do lote de repetitivos, pois foi verificada a necessidade de julgamento individual de cada processo, pois em cada um a avaliação da cessão de mão de obra se refere a serviços e empresas diferentes, determinando a análise individualizada de cada contrato.

Os documentos solicitados foram juntados aos autos.

Às fls. 988/994 foi juntado o Acórdão 02/02369/2003 do CRPS que decidiu anular a NFLD, na forma do voto do relator. Consta de referida decisão que:

O INSS procedeu de forma generalizada apresentando um único modelo de Relatório Fiscal, Pronunciamento Fiscal e DN, sem adentrar nas peculiaridades de cada um dos contratos e/ou serviços. Só quando esta CaJ reclamou a necessidade de uma melhor caracterização da cessão de mão-de-obra foram apresentados os contratos e outros, ainda assim nenhum esclarecimento foi apresentado, além de teorias. O INSS não conseguiu sair do campo da suposição - tese da terceirização, e dos dispositivos legais para a realidade fática dos contratos ou das prestações de serviços.

Ainda lembro, quando analisei diversos contratos e serviços, ter apontado o que, sob minha ótica, caracterizava ou evidenciava a existência de cessão de mão-de-obra. Reputo, hoje, tal procedimento como intolerável, posto que comporta total cerceamento de defesa. Não cabe a este ou a qualquer outro Conselheiro garimpar nos autos evidências do que foi afirmado pelo INSS de forma genérica. Devemos sim cotejar as afirmativas do INSS, devidamente delimitadas e comprovadas, com as alegações do contribuinte inconformado. Cabe sim, ao INSS, 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 Art. 5º, da CF/88.

Portanto, entendo que o melhor desfecho para a NFLD em pauta, é apontar sua nulidade por cerceamento de defesa, possibilitando que o INSS, a seu critério re faça o lançamento, sanando a nulidade apresentada. Registro ainda que em alguns contratos e serviços, vislumbrei a existência de cessão de mão-de-obra, entretanto volto a reafirmar que cabe à autoridade lançadora motivar seus atos. Tal decisão resguarda os direitos da autarquia no que se refere a prazo decadencial – Inciso II, do Art. 173, do CTN.

O recurso voluntário foi julgado em 10/11/2021, Acórdão 2401-010.059, fls. 1.004/1.013, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1994 a 30/06/1998

NORMAS PROCESSUAIS. LANÇAMENTO DECLARADO NULO. LANÇAMENTO SUPERVENIENTE. NOVO LANÇAMENTO, AUTÔNOMO, INAPLICABILIDADE DO ART. 173, II, DO CTN. DECADÊNCIA.

Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem efetivamente necessárias para o novo lançamento, significa que a

obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.

Ocorre que, para que se aplique o art. 173, II do CTN o novo lançamento deve conformar-se materialmente com o lançamento anulado. Fazendo-se necessária perfeita identidade entre os dois lançamentos, posto que não pode haver inovação material no lançamento substitutivo ao lançamento anulado anteriormente.

O que não ocorreu no presente caso, posto que o novo lançamento introduziu inovação material no que diz respeito à caracterização da cessão de mão de obra. Em suma, não há coincidência material entre o primeiro lançamento, tornado nulo, e o presente lançamento, que, em tese, teria o condão de substituí-lo.

Destarte, o presente lançamento deve ser analisado como um novo lançamento e não como um lançamento substitutivo, o que acarreta a conclusão de que, no momento em que foi lançado, o crédito tributário a que se referia já se encontrava extinto pela decadência.

E dispositivo:

Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao recurso voluntário, em razão da decadência. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rodrigo Lopes Araújo, Gustavo Faber de Azevedo e Miriam Denise Xavier (Presidente) que afastavam a prejudicial de decadência e votaram por apreciar o mérito. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rayd Santana Ferreira.

Trechos do voto vencedor:

Conforme depreende-se do excerto encimado, não estamos aqui reapreciando a natureza do vício declarado por ocasião da anulação do primeiro lançamento. Estamos sim, apreciando a conformidade do novo lançamento com o lançamento a que pretende substituir.

[...]

Da mesma forma, observa-se vários Termos de Intimação para Apresentação de Documentos, solicitando à apresentação de diversos documentos, bem como esclarecimentos.

Sendo assim, se tais providências forem efetivamente necessárias para o novo lançamento, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.

Neste diapasão, a presente NFLD trata-se de um novo lançamento, devendo assim ser analisada, e não como um lançamento substituto.

Em face dos substanciosos fundamentos acima transcritos, impõe-se decretar a decadência do crédito tributário, de acordo com inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional. [...]

A PGFN apresentou recurso especial que foi provido em parte, conforme Acórdão 9202-011.319, de 18/6/2024, fls. 1.066/1.079, assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/1994 a 30/06/1998

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental.

RECONSTITUIÇÃO DE LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO FORMAL. INDICAÇÃO DA NATUREZA DO VÍCIO NO ACÓRDÃO QUE DECLARA A NULIDADE. TRÂNSITO EM JULGADO ADMINISTRATIVO. DECISÃO ADMINISTRATIVA TERMINATIVA DEFINITIVA. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DA NATUREZA DO VÍCIO POR OUTRO ÓRGÃO JULGADOR.

Não compete ao Colegiado mudar a natureza de vício já declarado por outro órgão julgador em relação a processo anulado com trânsito em julgado administrativo que expressamente qualificou o vício como formal.

LIMITES DE NOVO LANÇAMENTO. NORMAS PROCESSUAIS. LANÇAMENTO DECLARADO NULO POR VÍCIO FORMAL. LANÇAMENTO SUPERVENIENTE. ART. 173, II, DO CTN. DEVER DE SANAR O LANÇAMENTO DECORRENTE DE VÍCIO FORMAL OBSERVANDO NO LANÇAMENTO SUBSTITUTO A IDENTIDADE E CORRELAÇÃO COM O LANÇAMENTO SUBSTITUÍDO. DEVER DE DECLARAR A DECADÊNCIA PARA FATOS GERADORES NÃO CORRELACIONADOS OU SEM IDENTIDADE DE REFERIBILIDADE COM O LANÇAMENTO SUBSTITUÍDO.

Sob o pretexto de corrigir o vício formal, não pode a autoridade lançadora apurar novos fatos geradores, sujeitos a óbice decadencial, que não tenham sido relacionados no lançamento primevo declarado nulo por vício formal, uma vez que o lançamento originário, ainda que nulo por vício formal, delimita e define a obrigação tributária.

O vício de forma deve ser sanado, mas sem modificar a estrutura ou a essência do crédito tributário, da matéria tributável. Espera-se, assim, que se observe o dever de identidade entre o lançamento substituto e o substituído, no que toca a constituição do crédito tributário, para os fins do art. 173, II do CTN, de modo que o novo lançamento se conforme materialmente com o lançamento declarado nulo por vício formal. Basta ao lançamento superveniente sanar a forma sem inovar na materialidade e contornos limítrofes do crédito tributário, não é possível que se apresentem novos fatos geradores, que se acresça bases de cálculo.

Dispositivo:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe parcial provimento para afastar a decadência genérica e determinar o retorno dos autos ao colegiado a quo para que analise a adequação do lançamento substitutivo às incorreções apontadas pela decisão do CRPS, que anulou, de forma definitiva, o lançamento original por vício de natureza formal, e demais questões não analisadas do recurso voluntário. Vencida a conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes, que dava provimento integral ao recurso, determinando o retorno dos autos à turma ordinária, para analisar alegações de recurso não analisadas no acórdão recorrido.

Trechos do voto:

Observe-se, em suma, que a fundamentação da decisão recorrida, pelo seu voto vencedor, aponta ter ocorrido um “novo lançamento” (e não um lançamento substituto), considerando que o lançamento destes autos não guardaria identidade (“conformidade”) com o lançamento originário substituído.

Ocorre que, não se vê na motivação do voto vencedor do acórdão recorrido que tenha sido realizado qualquer cotejo entre o lançamento substituído e o lançamento substituto.

De fato, simplesmente se argumenta que “não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem efetivamente necessárias para o novo lançamento, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado”.

Em apertado resumo, pode-se dizer que o voto vencedor do acórdão a quo declara a decadência do lançamento atual por entender que, tendo havido intimações para apresentação de documentos, o lançamento seria distinto do anterior e isso seria vício material, portanto o lançamento seria nulo. Só, por isso, não haveria identidade com o lançamento anterior.

O Sujeito passivo, por sua vez, sustenta, se ultrapassada a questão da decadência/vício do lançamento, que, no mérito, seja reconhecido não haver cessão de mão de obra, que é a matéria de fundo principal. Importante, desde logo, que se consigne não ter sido a matéria abordada pela Turma recorrida, diante da declaração de decadência, pelo que o assunto ainda deve ser tratado pelo Colegiado a quo, em sendo provido o recurso Fazendário.

Observa-se, na decisão administrativa transitada em julgado da CRPS, que o lançamento originário, anulado, caracterizava ou evidenciava a existência de cessão de mão de obra de forma generalizada, apresentando um único modelo de Relatório Fiscal e Pronunciamento Fiscal para diversos processos/lançamentos, sem adentrar nas peculiaridades e especificidades de cada um dos contratos e/ou

serviços com suposta cessão de mão de obra, que tangenciam cada caso concreto objeto do lançamento, pelo que se declarou a nulidade do ato administrativo de lançamento, por cerceamento de defesa, com a declaração da possibilidade do órgão Fazendário, a seu critério, refazê-lo, sanando a nulidade, na forma do art. 173, II, do CTN.

Compreendeu a decisão administrativa transitada em julgado que o julgador não deveria “garimpar no bojo do processo evidências do que foi afirmado pelo INSS de forma genérica”. Caberia exclusivamente cotejar as afirmativas específicas. Se havia cessão de mão de obra a alegação deveria ser cotejada contrato a contrato de forma específica.

Em se decidindo por sanear o lançamento, poderia a autoridade fazendária bem descrever especificadamente as razões para a cessão de mão de obra de cada contrato analisado, de forma específica e não genérica. O novo lançamento poderia ser lavrado por ter sido o vício qualificado como formal na declaração de decadência originária.

Esse foi o contexto da declaração de nulidade, com a anotação, em razões de decidir, quanto a possibilidade de se refazer o lançamento, saneador, na forma do art. 173, II.

[...]

A natureza daquele vício, portanto, é formal, sem espaços para rediscussão, ainda que este próprio relator ou qualquer outro julgador possa ter ressalvas. Tem-se um trânsito em julgado administrativo a ser respeitado.

O ponto sensível para a questão deste recurso especial de divergência não é exclusivamente essa constatação de que o vício declarado no julgamento primeiro é formal e que não pode ser revisitada essa qualificação, ainda que se pense de forma diferente, respeitando-se a coisa julgada administrativa.

[...]

O voto vencedor tenta negar que esteja a requalificar o vício de formal para material. Argumenta que estaria unicamente confrontando os lançamentos, pois o lançamento refeito deve guardar identidade com o lançamento declarado nulo. Porém, o comparativo que faz entre os lançamentos é totalmente genérico. Quer-se dizer que não há cotejo identificado no voto vencedor em relação a análise dos lançamentos (substituto x substituído).

Ora, o voto vencedor do acórdão recorrido argumenta que, se o Fisco intimou o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos etc., sendo tais providências necessárias para o novo lançamento, então isso, por si só, significaria que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado, sendo o vício material. Daí diz que os lançamentos são diferentes e declara o novo lançamento integralmente decaído.

Ao fim e ao cabo, o voto vencedor requalificou como “material” o vício qualificado pela decisão transitada em julgado como “formal”, haja vista não ter realizado cotejo entre o lançamento original e o novo lançamento, de forma específica.

Isso não é possível, em meu pensar, neste momento processual e por modificar premissa de outro processo terminativo, havendo decisão transitada em julgado no processo primevo.

[...]

Pois bem. Não pode o novo lançamento (substituto), sob o manto do vício formal, inovar, no sentido de não guardar correlação de identidade com o lançamento substituído. Pelo trânsito em julgado administrativo do lançamento primeiro declarado nulo por vício formal, também não pode o Colegiado a quo entender que a solicitação de eventuais esclarecimentos, informações e a requisição de documentos, por si só, seja sinônimo de que o lançamento substituto não guarde qualquer identidade com o lançamento substituído.

[...]

Neste horizonte, é importante entender que não ocorre uma declaração de decadência ampla e irrestrita como declarada pelo voto vencedor, ainda mais se baseada em requalificação do vício de formal para material, pelo só fato de ter sido solicitados documentos por meio de intimação fiscal antecedente a feitura do novo lançamento.

Para que ocorra a declaração de decadência, de forma correta, é preciso que o lançamento substituto apresente bases de cálculo não constantes no lançamento substituído, de modo a permitir se falar que não guarda identidade (e não guardará identidade apenas no que estiver diferente e não em todo o lançamento).

[...]

Importa que o Colegiado recorrido análise de forma concreta e específica a adequação do lançamento substitutivo às incorreções apontadas pela decisão do CRPS, que anulou, de forma definitiva, o lançamento original por vício de natureza formal. Deve haver identidade entre os dois lançamentos, sem permitir inovação material com novos créditos tributários. O que se mostrar efetivamente inovador deve, aí sim, ser objeto da declaração de decadência, por, nesta hipótese, não guardar identidade. Uma base de cálculo consubstanciada em uma nota fiscal de serviço, por exemplo, não presente no lançamento substitutivo, porém, por hipótese, presente no novo lançamento, não guardaria tal necessária identidade.

Na sequência, a Turma a quo, também, precisará decidir as demais matérias presentes no recurso voluntário, inclusive acerca do mérito principal, se necessário, no sentido de reconhecer, ou não, os elementos caracterizadores da cessão de mão-de-obra, de acordo com os contratos e fatos acusatórios.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Miriam Denise Xavier, Relatora.

DECADÊNCIA

Quando aos prazos previstos no CTN, art. 173, para verificação da decadência, a matéria já foi decidida pela CSRF.

Da leitura do acórdão de recurso especial, vê-se que a questão da natureza do vício formal foi mantida. Contudo, restou também decidido que a decadência declarada no acórdão de recurso voluntário foi genérica, sendo necessária uma análise do lançamento, para verificar se há identidade entre os dois lançamentos, **sem permitir inovação material com novos créditos tributários.**

O único argumento de mérito apresentado pelo recorrente foi que não ocorreu o fato gerador por ser o serviço eventual e que não houve cessão de mão de obra.

O recorrente não contesta os valores lançados, não apresenta argumentos que teria havido uma inovação no lançamento, que ele teria sido agravado ou que houve mudança no critério jurídico.

Assim, a verificação da aderência entre os valores lançados (bases de cálculo, alíquotas e contribuições apuradas) na NFLD originária e na substituta, importaria em revisão de ofício por esta turma julgadora, apreciando matéria não aventada no recurso voluntário.

De qualquer forma, no presente caso, verificou-se que:

Descabe qualquer análise para o período até 04/95, já excluído pela DRJ, com trânsito em julgado.

Quanto às alíquotas aplicadas, o novo lançamento, conforme documentos juntados aos autos, apresenta as mesmas alíquotas do lançamento substituído.

Quanto aos valores lançados, comparando-se o lançamento efetuado na NFLD originária – Comando para Emissão do Discriminativo (CED) às fls. 492/497, e o lançamento que consta na NFLD substituta, conforme relatório Discriminativo Analítico de Débito, fls. 5/7, verifica-se que:

- a) Na NFLD originária o lançamento nas competências 05/95, 07/95, 08/95, 03/96, 04/98 e 06/98 é superior ao lançado na NFLD substituta.
- b) Na NFLD originária o lançamento nas competências 06/95 e 09/95, é idêntico ao substituto.
- c) Na NFLD originária há lançamento de contribuições para Terceiros, que não constam na NFLD substituta.

Infere-se que a fiscalização, por ocasião do lançamento substitutivo, ao solicitar novos documentos das empresas e diante dos fatos encontrados, objetivou conferir o lançamento originário, o que implicou na revisão de ofício do lançamento originário, reduzindo todos os valores apurados.

Assim, conforme contornos estabelecidos pelo Acórdão de Recurso Especial que determinou o retorno dos autos a esta instância de julgamento, **não se verifica inovação material com novos créditos tributários**. Logo, não ocorreu, no presente caso, a decadência.

MÉRITO

CESSÃO DE MÃO DE OBRA

O lançamento teve por base o que determina a Lei 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores:

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.

[...]

§ 2º 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, cujas características impossibilitem a plena identificação dos fatos geradores das contribuições, tais como construção civil, limpeza e conservação, manutenção, vigilância e outros assemelhados especificados no regulamento, independentemente da natureza e da forma de contratação.

§ 2º 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 direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa, tais como construção civil, limpeza e conservação, manutenção, vigilância e outros, independentemente da natureza e da forma de contratação. (redação dada pela Lei 9.032/95)

Consta do Relatório Fiscal que:

5.2 De acordo com os contratos e notas fiscais examinados a contratada prestou serviços Inspeção de Fabricação, Diligenciamento e Supervisão de Embarque, para o que foram celebrados dois contratos:

[...]

5.3 Tratam-se, sem dúvida, de serviços de natureza contínua, assim entendidos aqueles que se constituem em necessidade permanente do contratante, ligados à sua atividade fim, como pode ser constatado pela descrição das atividades no Anexo I dos contratos C-061/92 e C-168/97.

[...]

5.5 Verifica-se que ambos são contratos de longa duração e têm a maioria das cláusulas idênticas. Destacamos, em primeiro lugar, o item 4.1, onde vemos que o pagamento mensal é feito com base na medição por Hh (homem/hora) e por categoria profissional. Este tipo de medição é um indicativo de que o objeto contratado é a mão-de-obra. Como afirma Fábio Zambitte Ibrahim em sua obra "A Retenção de 11% sobre a Mão-de-Obra", pag. 53, um contrato de mão-de-obra é aquele em que o fim desejado pelo contratante é a obtenção desta mão-de-obra (força de trabalho) para realizar algum mister. O autor ressalta que é neste ponto que reside a diferença fundamental entre empreitada e cessão de mão-de-obra. No primeiro, a mão-de-obra é mero meio para atingir a obra ou tarefa desejada pelo contratante. Já na cessão, a mão-de-obra é a própria razão de existência da contratação.

5.6 A descrição dos serviços prestados no Anexo I demonstra que, pela sua própria natureza, estes serviços só poderiam ser prestados nas dependências da Caraíba ou nas de terceiros (como por exemplo, nas dependências de fornecedores e subfornecedores, ou em terminais marítimos, por ocasião de procedimentos de embarque e desembarque). No item 4.3 é definido que a Caraíba reembolsará os inspetores pela quilometragem relativa ao deslocamento dos inspetores cotada a partir de 75 km, entre os escritórios da contratada e os locais de fabricação, onde os serviços são efetivamente prestados.

5.7 Os segurados estão à disposição da Caraíba, na medida em que é ela que irá definir o cronograma de tarefas a serem realizadas e, mesmo que este seja inicialmente elaborado pela contratada, deverá ser aprovado pela Caraíba (v. item 2.5 e 8.2 do Anexo III).

Consta do Acórdão de impugnação que:

26. Assim, também não procedem as alegações da Defendente que apresentavam entendimento diverso daquele apresentado na IN sobre a expressão "à disposição do contratante". Ademais, caso se caracterizasse um vínculo direto entre o tomador do serviço e o empregado da empresa prestadora, que lhe autorizasse a dirigir e orientar os seus trabalhos, estaria evidenciado um vínculo empregatício e não simplesmente a cessão de mão-de-obra. Vale ressaltar que, nas Condições Gerais Contratuais (Anexo III), fls. 110/120, item 7.20, consta que a contratada deverá iniciar os serviços no máximo até 05 (cinco) dias após o recebimento da respectiva documentação e/ou Ordem de Serviço, o que demonstra que os segurados da contratada estavam à disposição da Contratante, **o pagamento ainda se dava com base nas folhas de apropriação de ponto H/h efetivamente trabalhada e por categoria profissional e a CARAÍBA METAIS S/A reembolsava diversas despesas efetuadas pela prestadora, a exemplo de táxi no percurso escritório/aeroporto e vice-versa e refeições e hospedagem, para serviços realizados fora das cidades sede da contratada.** A CARAÍBA é quem definia o

cronograma das tarefas a serem realizadas e, mesmo que este fosse inicialmente realizado pela contratada, deveria ser aprovado pela CARÁIBA. (grifo nosso)

Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores.

O conceito de continuidade abrange o serviço e não a empresa contratada.

Conforme suficientemente descrito no Relatório Fiscal, ao contrário do que alega a recorrente, verifica-se a necessidade permanente da autuada quanto aos serviços contratados, não havendo que se falar em natureza eventual. Não é crível que em um parque industrial não seja necessidade permanente da empresa a manutenção preventiva e corretiva de suas máquinas e equipamentos.

Acrescente-se que o serviço foi prestado nas dependências da contratante e que os empregados estavam à sua disposição, sendo ela que coordenava e dirigia os serviços.

Inclusive, conforme destacado no Relatório Fiscal e Acórdão recorrido, **o pagamento ainda se dava com base nas folhas de apropriação de ponto H/h efetivamente trabalhada e por categoria profissional e a CARÁIBA METAIS S/A reembolsava diversas despesas efetuadas pela prestadora, a exemplo de táxi no percurso escritório/aeroporto e vice-versa e refeições e hospedagem, para serviços realizados fora das cidades sede da contratada.**

Sendo assim, restando devidamente comprovado que o serviço foi prestado mediante cessão de mão de obra, correta a atribuição da responsabilidade solidária da empresa tomadora com a prestadora.

RETROATIVIDADE BENIGNA – RECÁLCULO DA MULTA

Deve-se ponderar a aplicação da legislação mais benéfica advinda da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009. Nesse sentido, a Súmula CARF nº 196, aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024, vigência em 27/06/2024, determina:

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

Acórdãos Precedentes: 9202-010.951; 9202-010.923; 9202.010.872;
9202.010.666; 9202- 010.633

Logo, a multa aplicada deve ser limitada a 20%.

CONCLUSÃO

Voto por conhecer do recurso voluntário, afastar a preliminar de decadência e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para que seja recalculada a multa, nos termos da Súmula CARF nº 196.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier