



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

**Processo n°** 13502.001235/2007-94  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-006.966 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de fevereiro de 2019  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** CARAÍBA METAIS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/11/1993 a 31/05/1995

DECISÃO DEFINITIVA. ÓRGÃO COLEGIADO QUE ADMINISTRAVA O TRIBUTO. QUESTIONAMENTO EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. REAPRECIÇÃO PELO CARF. IMPOSSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

O julgamento em outros órgãos da administração federal far-se-á de acordo com a legislação própria, ou, na sua falta, conforme dispuser o órgão que administra o tributo, forte no art. 38 do Decreto n. 70.235/1972.

Existindo decisão definitiva exarada por órgão colegiado da administração federal que administra o tributo e havendo questionamento em sede de recurso voluntário, não há de se conhecer desse questionamento, vez que falece competência ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para rediscuti-la, pois não cabe a este atuar como instância revisora das decisões exaradas pelo Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS).

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE STF 8. ART. 173, I E II, DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA.

Não há que se falar de decadência quando não transcorrido o lapso quinquenal previsto no art. 173 do CTN.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. UNIDADE DE INTERESSE JURÍDICO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. CARACTERIZAÇÃO. SOLIDARIEDADE.

Caracterizada a cessão de mão de obra, decorre a responsabilidade solidária do contratante por unidade de interesse jurídico.

NFLD. AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL RETROATIVIDADE BENIGNA.

Para verificação da multa mais benéfica ao contribuinte deve-se comparar o somatório das multas previstas na legislação vigente à época da lavratura do AI (art. 35 e 32 da Lei n. 8.212/91) e a multa do art. 35-A da Lei n. 8.212/91, introduzida pela Lei n. 11.941/2009. Como resultado, aplica-se para cada competência a multa mais benéfica (sistemática anterior ou atual), em face do que dispõe o art. 106, II, alínea "c", do CTN.

O cálculo da multa mais benéfica ao sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, deverá ser efetuado de conformidade com o art. 476-A da Instrução Normativa RFB n. 971/2009 c/c a Portaria PGFN/RFB n. 14/2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Luís Henrique Dias Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luís Henrique Dias Lima, João Victor Ribeiro Aldinucci, Paulo Sérgio da Silva, Wilderson Botto (Suplente Convocado), Maurício Nogueira Righetti, Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior e Denny Medeiros da Silveira.

## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário (e-fls. 217/240) em face do Acórdão n. 15-23.081 - 6ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador (BA) - DRJ/SDR (e-fls. 196/205) - que julgou parcialmente procedente a impugnação (e-fls. 158/172) e manteve parcialmente o lançamento consignado na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) - DEBCAD n. 37.054.650-4 - consolidado e constituído em **30/01/2007** - no valor total de R\$ 14.309,32 - Competências: 11/1993 a 05/1995 (e-fls. 02/40), com fulcro nas contribuições sociais devidas à Seguridade Social, nos termos do art. 20 e 22, I, da Lei n. 8.212/91, e naquelas destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT/GIILRAT), nos termos do art. 22, II, da Lei n. 8.212/91, todas decorrentes do instituto da responsabilidade tributária, conforme discriminado no Relatório Fiscal de e-fls. 70/91.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 70/91), a NFLD - DEBCAD n. 37.054.650-4, em litígio, substituiu a NFLD - DEBCAD n. 32.616.035-3, de 18/12/1998, anulada por decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS) - órgão colegiado na época responsável pelo controle de legalidade das decisões em processo de interesse dos beneficiários e contribuintes da Seguridade Social - nos termos do Acórdão n. 201, de 19/02/2004.

O crédito tributário em lide foi lançado, conforme informado no Relatório Fiscal (e-fls. 70/91), em virtude da utilização de prestação de serviço remunerado, contratado mediante cessão de mão-de-obra, e realizado por pessoas físicas vinculadas à empresa ACI NORDESTE CONTROLE INSPEÇÃO E ASSESSORIA LTDA. - CNPJ 33.840.075/0001-30 - entre 11/1993 a 05/1995, nas dependências da CARAÍBA METAIS S/A, havendo por fato gerador da contribuição previdenciária a remuneração aferida através das notas fiscais referentes aos serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, emitidas pela empresa prestadora.

O lançamento em lide foi efetuado em face da CARAÍBA METAIS S/A - CNPJ 15.224.488/0001-08 e da empresa ACI NORDESTE CONTROLE INSPEÇÃO E ASSESSORIA LTDA. - CNPJ 33.840.075/0001-30.

Devido à ausência, nos autos, da NFLD - DEBCAD n. 32.616.035-3 (com o respectivo relatório fiscal), bem assim do Acórdão n. 201, de 19/02/2004, da lavra do Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS), foi requisitada diligência à unidade de origem, nos termos da Resolução n. 2402-000.640 (e-fls. 302/306), para que fossem juntados os referidos documentos, no que foi atendida (e-fls. 330/350).

A empresa ACI NORDESTE CONTROLE INSPEÇÃO E ASSESSORIA LTDA. - CNPJ 33.840.075/0001-30 não se manifestou nos presentes autos.

Em relação a essa empresa, é denunciado no Relatório Fiscal (e-fls. 70/91) que se encontra com situação cadastral **inapta** junto à Administração Tributária Federal:

**6.11** Em 15/12/2005 foi realizada uma consulta sobre a situação cadastral da empresa prestadora no *site* da Secretaria da Receita Federal ([www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)). Tal consulta revelou que a ACI NORDESTE CONTROLE INSPEÇÃO E ASSESSORIA LTDA foi declarada **INAPTA**. De acordo com o art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 568, de 8 de setembro de 2005, DOU de 12/09/2005:

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luís Henrique Dias Lima - Relator.

O Recurso Voluntário (e-fls. 217/240) já foi conhecido pelo Colegiado.

Passo à análise.

Inicialmente, é oportuno resgatar o entendimento do órgão julgador de primeira instância, consolidado no Acórdão n. 15-23.081 (e-fls. 196/205) e sumariado na ementa abaixo transcrita:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/11/1993 a 31/05/1995*

*Ementa:*

*DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. SUMULA VINCULANTE Nº 8. INOCORRÊNCIA, IN CASU.*

*Dispõe a Súmula Vinculante nº 8 do STF: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”. O prazo decadencial para o lançamento de contribuições sociais é de 5 anos.*

*CONTRATO DE TRABALHO TEMPORÁRIO. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. ABRANGÊNCIA. CONTINUIDADE.*

*O conceito legal de cessão de mão-de-obra tem abrangência superior àquela que a Defendente pretende atribuir, não se restringindo apenas ao caso de contratação de trabalho temporário de que trata a Lei nº 6.019, de 1974.*

*Verificada a periodicidade mensal dos pagamentos em prazo razoável, conclui-se a continuidade dos serviços e sua necessidade permanente para a empresa.*

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA*

*Período de apuração: 01/05/1995 a 31/05/1998*

*Ementa:*

*APLICAÇÃO DA MULTA. ALTERAÇÃO NA LEGISLAÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA. MOMENTO DA APLICAÇÃO.*

*Considerada a alteração na legislação e a aplicação da multa mais benéfica prevista no art. 106 do CTN, durante a fase do contencioso administrativo, de primeira instância, não há como se calcular a multa mais benéfica, haja vista que o pagamento ainda não foi postulado pelo contribuinte. Esta é uma interpretação literal do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior à MP nº 449, de 2008, que estabelece que as multas de mora valem para o momento do pagamento. Portanto, somente neste momento o percentual da multa de mora estará definido.*

Em face da decisão recorrida, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 217/240) aduzindo, em linhas gerais, preliminar de decadência, e, no mérito, inexistência de cessão de mão-de-obra.

### **Da Preliminar de Decadência**

O lançamento consubstanciado na NFLD - DEBCAD n. 37.054.650-4 (e-fls. 02/40), foi consolidado e constituído em 30/01/2007, compreendendo as competências: 11/1993 a 05/1995, e substituiu a NFLD - DEBCAD n. 32.616.035-3, de 18/12/1998, declarada nula por decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS) - órgão colegiado na época responsável pelo controle de legalidade das decisões em processo de interesse dos beneficiários e contribuintes da Seguridade Social - nos termos do Acórdão n. 201, de 19/02/2004 (e-fls. 341/350).

De plano, cabe destacar que a decisão abrangida no Acórdão n. 201, de 19/02/2004 (e-fls. 341/350) - de cujo teor a Recorrente tomou conhecimento e contra ela não se insurgiu - é definitiva, de mérito, e transitou em julgado na esfera administrativa, não sendo passível, assim, de qualquer tipo de discussão ou revisão suscitada por questionamento em sede de recurso voluntário, vez que falece competência ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para o mister. por tratar-se de instâncias de mesmo nível horizontal, sem qualquer hierarquia entre elas. Nesse sentido, cabe resgatar o art. 38 do Decreto n. 70.235/1972, *verbis*:

*Art. 38. O julgamento em outros órgãos da administração federal far-se-á de acordo com a legislação própria, ou, na sua falta, conforme dispuser o órgão que administra o tributo.(grifei)*

É dizer, não há que se rediscutir a natureza do vício (formal ou material) que fundamentou a anulação da NFLD - DEBCAD n. 32.616.035-3 - lavrada em 18/12/1998 -, prevalecendo assim a natureza de vício formal expressamente indicada no *decisum* do CRPS, incidindo, destarte, a regra do art. 173, II, do CTN, consoante determinado naquela decisão.

Todavia, e apenas por amor à argumentação, destaco o teor do Acórdão n. 201, de 19/02/2004 (e-fls. 341/350) ao tratar da NFLD - DEBCAD n. 32.616.035-3, *verbis*:

[...]

*Conforme já relatado, trata a presente NFLD, lavrado em 21 JAN 99, de Contribuições Sociais destinadas ao custeio da Previdência Social e Terceiros, parcela empresa (Empresa/SAT/Terceiros) e empregados, incidente sobre a remuneração da mão-de-obra cedida à Recorrente através da contratação de prestação de serviços (manutenção - Aci Nordeste Controle Inspeção e Assessoria Ltda.) e a ela imputado por solidariedade, vide Art. 31, da Lei 8.212/91. O débito é referente as competências 11.93 a 05.98 e foi apurado com base em nota fiscal de serviço (40%), tudo conforme consta do Relatório Fiscal, fls. 13/16, que trás em anexo um discriminativo de apuração dos salários-de-contribuição, fls. 24/25.*

*A decisão que busca rever foi de provimento parcial nos termos do voto de fls. 699/700 (excluiu o período objeto de refiscalização, além de apontar a inexistência da cessão de mão-de-obra em determinados casos).*

*Ocorre que na mesma ação fiscal foram lavradas diversas NFLD's, sendo que tanto a 2ª CaJ quanto a 4ª CaJ, julgaram as notificações e proferiram decisões divergentes. Posteriormente a 2ª CaJ veio a rever suas decisões, bem como as decisões da 4ª CaJ, proferindo o voto de fls. 486 a 489, que ora serve de fundamento para o Pedido de Revisão em Pauta.*

[...]

*Ocorre após analisar diversas NFLD's lavradas contra a Recorrente numa mesma ação fiscal, com os mesmos fundamentos e motivação, passei a identificar a ocorrência de cerceamento de defesa. Assim é relevante apresentar no momento tais manifestações, não obstante a Recorrente já ter juntado o respectivo voto em seu Pedido de Revisão.*

### *Do Cerceamento de Defesa*

*Como já dito, contra a Recorrente foram lavradas mais de duas centenas de NFLD's, decorrentes da solidariedade na contratação da prestação de serviços com cessão de mão-de-obra.*

*Nas primeiras NFLD's por mim julgadas neguei provimento ao recurso. Posteriormente, quando do julgamento de outras NFLD's passei a solicitar a realização de diligência para que o INSS se manifestasse com relação a refiscalização - período anterior a 11.95, bem como evidenciasse de forma mais precisa a existência da cessão de mão-de-obra. Assim, por iniciativa própria, o INSS adotou a diligência determinada pela 2ª CaJ/CRPS, como regra, e então instruiu todos os processos com os respectivos contratos e notas fiscais.*

*Aqui cabe realçar que as manifestações do INSS por ocasião da diligência limitaram-se a reafirmar a tese da terceirização das atividades normais da empresa e a citação de conceitos relacionados sobre a cessão de mão-de-obra, deixando de fazer a correlação entre a documentação juntada e a caracterização da cessão de mão-de-obra. O INSS chegou a se manifestar em seu pronunciamento que os dois primeiros pressupostos básicos do conceito de cessão de mão-de-obra (colocação à disposição do contratante, nas suas dependências ou de terceiros) estariam "demonstrados de forma inequívoca e pacífica nos contratos", sem, entretanto, especificar sequer um contrato (fls., cláusula ou outro) em que obteve tal certeza.*

*A situação é complexa e não se pode perder de vista que não é a simples contratação de um serviço que traz à solidariedade. Esta decorre tão somente da prestação de serviço onde se verifica a existência de cessão de mão-de-obra.*

*O próprio INSS reconhece em seus atos normativos, que o elenco das atividades que comportam cessão de mão-de-obra especificados na legislação previdenciária (lei e decreto) é meramente exemplificativo, "ou seja, **pode haver** cessão de mão-de-obra nas atividades arroladas assim como em qualquer outra, desde que haja enquadramento no conceito de cessão de mão-de-obra". (grifei) - Manual de Fiscalização - MAFISC (Fonte: Sislex)*

*Daí decorre a necessidade de uma maior cisão na afirmativa do INSS, de que os contratos e serviços relacionados com as NFLD's comportam cessão de mão-de-obra. Não é a presunção de legitimidade da afirmativa fiscal que possibilita o exercício do amplo direito de defesa e sim a motivação e a explicitação que for apresentada. Como poderia a Recorrente se contrapor a afirmativa da existência da cessão de mão-de-obra, se o INSS não apontou, de forma concreta, de onde extraiu tais conclusões. A simples tese de terceirização das atividades normais da empresa não basta, até porque não ficou evidenciado que todos os contratos decorrem das "tais atividades normais".*

*Voltamos aos procedimentos adotados por esta CaJ, quando do julgamento de outras NFLD's: ocasião em que este Relator passou a analisar os documentos apresentados pelo INSS, buscando, caracterizar através da referida documentação a cessão de mão-de-obra.*

*Hoje, quando do julgamento de novos processos - conexos, instruídos de forma semelhante, e após diversas discussões com meus pares, entendo que tal procedimento foi equivocado, posto que substituí, ainda que com deficiências, atribuição do INSS. Caberia sim ao INSS configurar a existência da cessão de mão-de-obra com relação a cada um dos contratos e serviços relacionados com a NFLD em pauta, possibilitando que a Recorrente concordasse ou pudesse contestar satisfatoriamente o que deveria ter sido apresentado.*

*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 está 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 refaça 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.**

*Hoje quando analiso o Pedido de Revisão em pauta vejo que a nulidade apontada é sem dúvida a decisão correta, verificando ainda sua sintonia com a mais recente jurisprudência a respeito, principalmente a vista da seguinte manifestação do Sr. Ministro*

*Luiz Fux - STJ, vide AgRg no Agravo de Instrumento n.º 460.534 - RS (2002/0079797-8):*

[...]

*É relevante observar que em recentes decisões está CaJ vem exigindo que o INSS caracterize a existência da cessão de mão-de-obra, mesmo naquelas atividades arroladas na legislação, sendo oportuno verificarmos "parte" de manifestação do Sr. Presidente da 2ª CaJ/CRPS, AFPS Mário Humberto Cabus Moreira:*

[...]

**Assim por tudo o que foi exposto, entendo que a NFLD deve ser anulada. Caso o INSS entenda oportuno refazer o lançamento em pauta, entendo que devem ser superadas as duas nulidades apontadas com relação à motivação da rescisão, bem como da existência da cessão de mão-de-obra.**

#### CONCLUSÃO

*Face ao exposto, voto por CONHECER DO PEDIDO DE REVISAO DO CONTRIBUINTE e no mérito DAR-LHE PROVIMENTO, anulando o Acórdão n.º 02/000445/2003, da 2ª CaJ/CRPS, fls. 466.*

*Em substituição àquele voto no sentido de CONHECER DO RECURSO do notificado e ANULAR a NFLD em pauta, na forma do voto do acima apresentado. (grifei)*

Da leitura do Acórdão CRPS n. 201, de 19/02/2004 (e-fls. 341/350) resta evidenciado que a NFLD - DEBCAD n. 32.616.035-3 - lavrada em 18/12/1998 -foi anulada por cerceamento de defesa, **oportunizando expressamente ao INSS novo lançamento com fulcro no art. 173, II, do CTN, caracterizando-se, portanto, vício formal, restando afastada qualquer possibilidade de rediscussão da sua natureza.**

Com espeque no *decisum* acima resgatado, a Fiscalização da RFB, lavrou, em **30/01/2007** a NFLD - DEBCAD n. 37.054.650-4, que se aperfeiçoou na emsma data, dentro, portanto, do lapso temporal de cinco anos previsto no art. 173, II, do CTN.

De se observar que a decisão da instância de piso procedeu a controle de legalidade do lançamento consignado na NFLD - DEBCAD n. 32.616.035-3, oportunidade em que reconheceu advento de decadência em face da competência **11/1993**, com espeque na regra geral do art. 173, I, do CTN:

*Alega também a Defendente que o crédito já teria sido alcançado pela decadência antes mesmo da decisão que anulou o lançamento anterior, fato que realmente aconteceu quanto a competência novembro de 1993, pois, como o lançamento da NFLD DEBCAD n.º 32.616.035-3 ocorreu no dia 21/01/1999, para obedecer à regra contida no art. 173, I do CTN somente poderia abranger contribuições correspondentes ao período de dezembro de 1993 a dezembro de 1998. Assim, o crédito lançado*

*na competência novembro de 1993 é improcedente e deverá ser exonerado deste lançamento, tendo em vista que quando do lançamento original já havia sido alcançado pela decadência.*

*O crédito lançado nas demais competências será mantido uma vez que foi respeitado o prazo previsto no art. 173, I do CTN.*

Isto posto, não há que se falar de decadência, vez que tanto o lançamento original abrigado na NFLD - DEBCAD n. 32.616.035-3 (exceto a competência **11/1993**), quanto o lançamento substitutivo abrigado na NFLD - DEBCAD n. 37.054.650-4, obedeceram aos prazos estipulados no art. 173, I e II, do CTN, respectivamente.

### **Do Mérito**

O lançamento substitutivo abrigado na NFLD - DEBCAD n. 37.054.650-4 decorre de responsabilidade solidária da Recorrente com a empresa ACI NORDESTE CONTROLE INSPEÇÃO E ASSESSORIA LTDA. - CNPJ 33.840.075/0001-30, com fundamento no art. 124 do CTN c/c art. 31, da Lei n. 8.212/91, com a redação vigente à época dos fatos geradores, considerando os valores brutos consignados nas notas fiscais (e-fls. 110/137) relativas às atividades relacionadas à cessão de mão-de-obra, sobre as quais não houve recolhimento de contribuições previdenciárias nas competências 11/1993 a 05/1995.

Isto porque a Recorrente, a despeito de ter sido devidamente intimada a apresentar a documentação (GRPS e Folha de Pagamento) necessária a elidir a responsabilidade tributária, mediante o Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD (e-fls. 48/56), não o fez, conforme detalhado no Relatório Fiscal (e-fls. 70/91):

**6.3** A Caraiba Metais S/A foi intimada a apresentar a documentação necessária à elisão da responsabilidade solidária, através dos TIAD anexos. A metodologia aplicada para a elisão da solidariedade obedeceu à sua definição nos textos das Leis Ordinárias nº 8.212, de 24 de julho de 1991 e nº 9.032, de 28 de abril de 1995.

Por consequência, e constatado que a empresa contratada nada recolheu, a Fiscalização procedeu ao Levantamento ACI - ACI NORDESTE CONTR INSP ASS - por aferição indireta, consoante discriminado no RL - Relatório de Lançamentos - NFLD - DEBCAD n. 37.054.650-4 - e Relatório Fiscal (e-fls. 70/91), a seguir reproduzidos:


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

Fl. 11

**RL - RELATÓRIO DE LANÇAMENTOS**
 NFLD - DEBCAD: 37.054.650-4 Pág.: 1  
 Emissão: 30/01/2007 Consolidado em: 30/01/2007

 Contribuinte sob Ação Fiscal  
 CNPJ: 15.224.488/0001-08  
 Nome: CARAIBA METAIS S.A. E OUTRO(S)  
 Endereço: VIA DO COBRE N 3700 A.I.O.  
 Município: DIAS D AVILA  
 Unidade de Atendimento da Receita Previdenciária: 04001170

 Bairro: COPEC  
 UF: BA CEP: 42850-000 Tel: 22031572

Este relatório relaciona os lançamentos efetuados nos sistemas específicos para apuração dos valores devidos pelo sujeito passivo, com observações, quando necessárias, sobre sua natureza ou fonte documental.

Levantamento: ACI - ACI NORDESTE CONTR INSP ASS				
Estabelecimento: 15.224.488/0001-08 - CARAIBA METAIS S.A. E OUTRO(S)				
Competência: 11/1993				
Lançamentos	Vir. Lançado	Taxa %	Vir. Aprop.	Observação
NFG AFE-NF global (MAT+SERV)	360.252,19	20,00	72.050,44	NF FATURA 535 EMISSÃO:24/11/93 C-288/92 CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA
Total aprop. no Item: 01 - SC Empreg/avulso			72.050,44	
Competência: 02/1994				
Lançamentos	Vir. Lançado	Taxa %	Vir. Aprop.	Observação
NFG AFE-NF global (MAT+SERV)	434.578,79	20,00	86.915,76	NF FATURA 563 EMISSÃO:25/2/94 C-288/92 CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA
Total aprop. no Item: 01 - SC Empreg/avulso			86.915,76	
Competência: 03/1994				
Lançamentos	Vir. Lançado	Taxa %	Vir. Aprop.	Observação
NF AFE-Notas fiscais	1.684.144,08	40,00	673.657,63	NF FATURA 575 EMISSÃO:23/3/94 BPS 831.102/94 CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA
Total aprop. no Item: 01 - SC Empreg/avulso			673.657,63	
Competência: 04/1994				
Lançamentos	Vir. Lançado	Taxa %	Vir. Aprop.	Observação
NFG AFE-NF global (MAT+SERV)	1.710.617,95	20,00	342.123,59	NF FATURA 581 EMISSÃO:8/4/94 C-288/92 CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA
Total aprop. no Item: 01 - SC Empreg/avulso			342.123,59	
Competência: 05/1994				
Lançamentos	Vir. Lançado	Taxa %	Vir. Aprop.	Observação
NFG AFE-NF global (MAT+SERV)	2.645.403,21	20,00	529.080,64	NF FATURA 588 EMISSÃO:26/5/94 C-288/92 CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA
Total aprop. no Item: 01 - SC Empreg/avulso			529.080,64	
Competência: 07/1994				
Lançamentos	Vir. Lançado	Taxa %	Vir. Aprop.	Observação
NFG AFE-NF global (MAT+SERV)	1.132,48	20,00	226,50	NF FATURA 601 EMISSÃO:28/7/94 C-288/92 CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA
Total aprop. no Item: 01 - SC Empreg/avulso			226,50	
Competência: 10/1994				
Lançamentos	Vir. Lançado	Taxa %	Vir. Aprop.	Observação
NFG AFE-NF global (MAT+SERV)	1.078,56	20,00	215,71	NF FATURA 631 EMISSÃO:28/10/94 C-288/92 CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA
Total aprop. no Item: 01 - SC Empreg/avulso			215,71	



MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL - MPS Fl. 12  
SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA - SRP  
INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

## RL - RELATÓRIO DE LANÇAMENTOS

NFLD - DEBCAD: 37.054.650-4 Pág.: 2  
Emissão: 30/01/2007 Consolidado em: 30/01/2007

Levantamento:	Vir. Lançado	Taxa %	Vir. Aprop.	Observação
ACI - ACI NORDESTE CONTR INSP ASS				
Estabelecimento: 15.224.488/0001-08 - CARAIBA METAIS S.A. E OUTRO(S)				
Competência: 11/1994				
NFG AFE-NF global (MAT+SERV)	1.224,47	20,00	244,89	NF FATURA 639 EMISSÃO:29/11/94 C-288/92 CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA
NFG AFE-NF global (MAT+SERV)	1.219,68	20,00	243,94	NF FATURA 651 EMISSÃO:27/11/94 C-288/92 CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA
<b>Total aprop. no item: 01 - SC Empreg/vulso</b>			<b>488,83</b>	
Competência: 01/1995				
NFG AFE-NF global (MAT+SERV)	1.402,12	20,00	280,42	NF FATURA 660 EMISSÃO:31/1/95 C-288/92 CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA
<b>Total aprop. no item: 01 - SC Empreg/vulso</b>			<b>280,42</b>	
Competência: 03/1995				
NFG AFE-NF global (MAT+SERV)	1.533,25	20,00	306,65	NF FATURA 678 EMISSÃO:29/3/95 C-288/92 CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA
<b>Total aprop. no item: 01 - SC Empreg/vulso</b>			<b>306,65</b>	
Competência: 04/1995				
NFG AFE-NF global (MAT+SERV)	39.193,41	20,00	7.838,68	NF FATURA 682 EMISSÃO:28/4/95 C-119/95 CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA
NFG AFE-NF global (MAT+SERV)	2.638,54	20,00	527,71	NF FATURA 693 EMISSÃO:28/4/95 C-288/92 CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA
<b>Total aprop. no item: 01 - SC Empreg/vulso</b>			<b>8.366,39</b>	
Competência: 05/1995				
NFG AFE-NF global (MAT+SERV)	1.188,41	20,00	237,28	NF FATURA 687 EMISSÃO:30/5/95 C-288/92 CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA
<b>Total aprop. no item: 01 - SC Empreg/vulso</b>			<b>237,28</b>	

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 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	Aliquota (%)
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

Com relação à solidariedade e ao benefício de ordem questionados pela Recorrente, é de se ressaltar que o art. 124 do CTN (Lei n. 5.172/1966), informa norma geral aplicável a todos os tributos existentes no sistema tributário nacional, nos seguintes termos:

"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. (grifei)"**

Não obstante a expressão "interesse comum" consignada no art. 124, I, do CTN, encartar um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar-se a *ratio essendi* do referido dispositivo legal. Assim, verifica-se que o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas jurídicas solidariamente obrigadas estejam no mesmo polo da relação jurídica que deu azo à hipótese de incidência tributária, exatamente porque não encontraria respaldo na lógica jurídica-tributária a integração no polo passivo da relação jurídica de uma empresa que não tenha qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Nessa perspectiva, é forçoso concluir que o interesse qualificado pela lei não há de ser o mero interesse social, moral, econômico ou financeiro no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas sim o interesse jurídico, atrelado à atuação comum ou conjunta no pressuposto fático do tributo.

Assim, caracteriza responsabilidade solidária em matéria tributária a realização conjunta de situações que, *per se*, configuram a hipótese de incidência tributária.

No caso concreto, incide ainda a hipótese tipificada no inciso II do art. 124 do CTN, uma vez presente a solidariedade prevista no art. 31 da Lei n. 8.212/1991, com a redação vigente à época dos fatos geradores.

As situações e circunstâncias fáticas caracterizadas no Relatório Fiscal (e-fls. 70/91), a seguir reproduzidas, denunciam uma unidade de interesse jurídico entre a Recorrente e a empresa ACI NORDESTE CONTROLE INSPEÇÃO E ASSESSORIA LTDA. - CNPJ 33.840.075/0001-30, na materialização da hipótese de incidência tributária, a atrair a incidência do art. 124, I e II, do CTN, c/c art. 31 da Lei n. 8.212/1991, com a redação vigente à época dos fatos geradores:

[...]

**5.1 Os fatos geradores da presente NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DEBITO relacionam-se à utilização de prestação de serviço remunerado, contratado mediante cessão de mão de obra, e realizado pelas pessoas físicas vinculadas à ACI NORDESTE CONTROLE INSPEÇÃO E ASSESSORIA LTDA, CNPJ nº 33.840.075/0001-30 entre novembro/1993 e maio/1995, 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 Cyrinoz, foi aferido através das notas fiscais referentes aos serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, emitidas pela empresa prestadora.**

**5.2 Os contratos celebrados entre a Caraíba Metais S.A. e a empresa ACI NORDESTE CONTROLE INSPEÇÃO E ASSESSORIA LTDA foram os seguintes:**

BPS 831.102/94C-288/92C-119/95

5.3 A Carta-Contrato C-288/92, de 13/10/92 teve por objeto a execução de serviços de inspeção de recuperação e/ou fabricação de válvulas, equipamentos rotativos e estáticos e seus componentes nas áreas da Caraíba e/ou nas oficinas de empresas contratadas pela Caraíba. Esse contrato teve vigência de 01 ano e o preço global foi estimado em Cr\$ 100.000,000,00.

5.4 O contrato C-288/92 recebeu três termos aditivos: o de nº 01, de 13/10/93 alterou o prazo de vigência para 02 anos; o de nº 02, de 06/07/94, alterou a vigência para 03 anos, o preço global foi também alterado gerando novo valor estimado no montante de R\$ 45.000,00 (quarenta e cinco mil reais); o de nº 03, de 01/11/95, alterou a vigência para 37 (trinta e sete) meses.

5.5 Da análise do contrato C-288/92 observa-se que os serviços contratados seriam desenvolvidos nas áreas da Caraíba ou nas oficinas das empresas contratadas por esta. Os serviços de inspeção compreenderiam todas as etapas de acompanhamento de serviços, execução de ensaios não destrutivos, emissão de relatórios técnicos, emissão de procedimentos e recomendações (soldagem, pintura, armazenamento, etc). Os serviços seriam, ainda, executados de acordo com as solicitações da Caraíba, conforme cláusula 3.3 e a contratada ACI teria um prazo de 48 horas para atender às solicitações de caráter normal e um prazo de 24 horas para as de emergência. A planilha de preços unitários discriminava o valor dos serviços, conforme descrito a seguir:

Função	Hora Normal segunda a sexta(R\$)	Hora Normal Sábado/Domingo/Feriado(R\$)	Hora Extra (R\$)
Inspetor Junior	24.890,00	28.210,00	38.900,00
Inspetor Senior	33.610,00	40.850,00	54.330,00

5.6 De acordo com as características do contrato C-288/92 fica evidenciado que os inspetores, vinculados a ACI, encontravam-se à disposição da Caraíba, na medida em que o trabalho contratado previa o acompanhamento dos serviços, desenvolvidos na Caraíba, durante o prazo de 3 anos, para a identificação das válvulas e equipamentos que necessitassem de recuperação e/ou fabricação, mediante solicitação da contratante. Verifica-se, ainda, que o valor dos serviços foi definido em preços unitários conforme a função (inspetor junior/sênior). Como afirma 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.

5.7 Relativamente aos serviços de inspeção contratados pela Caraíba, observa-se que os mesmos são indispensáveis para a detecção da necessidade de eventuais reparos/manutenção nos equipamentos constantes do seu parque industrial. Observa-se, ainda, que as atividades de manutenção, no âmbito do complexo industrial da Caraíba, tem natureza contínua, sendo, portanto, a atividade de inspeção contratada de necessidade permanente da contratante. Como “serviços de natureza contínua” são entendidos aqueles que se constituem em necessidade permanente do contratante, ligados ou não à sua atividade fim. O conceito de continuidade abrange o tipo de serviço e não a empresa contratada para prestá-lo, ou a frequência de sua prestação, Se caracterizada a necessidade permanente do serviço, este, independentemente de quem o prestar ou quantas vezes for prestado, terá natureza contínua. Por isso mesmo, não se pode considerar um determinado contrato ou determinada empresa de forma isolada, mas sim a permanente necessidade dos serviços contratados no complexo industrial como um todo, assim como a natureza contínua desses serviços no contexto global das diversas plantas existentes na área industrial da contratante.

5.8 Em suma, o conceito de continuidade abrange os serviços e não a empresa contratada. Se caracterizada a necessidade permanente do serviço, este, independentemente de quem o prestar terá natureza contínua, A análise dos inúmeros contratos celebrados entre Caraíba Metais S/A e diversas empresas revela a prestação contínua de serviços de limpeza, manutenção de máquinas e equipamentos, transporte de cargas e passageiros, apoio de mão-de-obra nas paradas de manutenção, caldeiraria, construção civil, dentre outros.

5.9 Os serviços de manutenção estão previstos na legislação previdenciária que conceitua a cessão de mão-de-obra, como em trecho da lei nº 8.212, de 24/07/1991 já transcrito em parágrafo anterior e no Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social aprovado pelo Decreto nº 356, de 7/12/1991 e posteriormente pelo Decreto nº 612 de 21/07/1992:

[...]

5.10 O Contrato C-119/95, por sua vez, assinado em 20/03/95 teve por objeto a execução de serviços de mão-de-obra especializada de inspeção em equipamentos, tubulações e dutos, com contratação por administração da Caraíba, que seriam executados durante a Parada da Manutenção (PM)/95, compreendendo a supervisão, a direção, o uso de equipamentos, ferramentas e materiais de consumo e aplicação. Esse contrato teve prazo de vigência de 30 dias e o preço global foi estimado em R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil

reais). O termo aditivo nº 01, de 28/04/95, alterou o preço global para R\$ 39.000,00 (trinta e nove mil reais).

5.11 A planilha de preços, contida no Anexo 1, discrimina o valor dos serviços em Hh, de acordo com a função, a saber: Inspetor de equipamentos (R\$ 15,00/Hh) e Inspetor LP fl{§ 10,00/Hh).

5.12 Verifica-se, de acordo com as características do contrato C-119/95, que o objeto contratual é própria força de trabalho, uma vez que se refere, especificamente, a serviços de mão-de-obra, para a realização de atividades de inspeção por administração da Caraíba, durante a PM-95, Mais uma vez lembrando as lições de Ibrahim , como já citado anteriormente, 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. Segundo este autor, na empreitada, 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.

5.13 Relativamente aos serviços contratados, observa-se que a atividade de inspeção durante as paradas e' de vital importância para a detecção da necessidade de eventuais reparos/manutenção nos equipamentos constantes do seu parque industrial, tendo, portanto, natureza contínua. Como "serviços de natureza contínua" são entendidos aqueles que se constituem em necessidade permanente do contratante, ligados ou não à sua atividade fim. O conceito de continuidade abrange o tipo de serviço e não a empresa contratada para prestá-lo, ou a frequência de sua prestação. Se caracterizada a necessidade permanente do serviço, este, independentemente de quem o prestar ou quantas vezes for prestado, terá natureza contínua. Por isso mesmo, não se pode considerar um determinado contrato ou determinada empresa de forma isolada, mas sim a permanente necessidade dos serviços contratados no complexo industrial como um todo, assim como a natureza contínua desses serviços no contexto global das diversas plantas existentes na área industrial da contratante.

5.14 Em suma, o conceito de continuidade abrange os serviços e não a empresa contratada. Se caracterizada a necessidade permanente do serviço, este, independentemente de quem o prestar terá natureza contínua. A análise dos inúmeros contratos celebrados entre Caraíba Metais S/A e diversas empresas revela a prestação contínua de serviços de limpeza, manutenção de máquinas e equipamentos, transporte de cargas e passageiros, apoio de mão-de-obra nas paradas de manutenção, caldeiraria, construção civil, dentre outros.

5.15 Os serviços de manutenção estão previstos na legislação previdenciária que conceitua a cessão de mão-de-obra, como em trecho da lei nº 8.212, de 24/07/1991 já transcrito em parágrafo anterior e no Regulamento da Organização e do

Custeio da Seguridade Social aprovado pelo Decreto nº 356, de 7/12/1991 e posteriormente pelo Decreto nº 612 de 21/07/1992:

[...]

5.16 Um contrato foram celebrados sob a forma de Boletim de Pequenos Serviços - BPS, que é um tipo de contrato simplificado, utilizado para serviços de pequeno montante e duração. O BPS 831.102/94 teve por objeto a contratação de empresa especializada para inspeção do teto e fundo do TQ-3101-B. A nota fiscal vinculada a esse BPS foi a de nº 575, de 23/03/94, e apresenta como descrição os "Serviços de ajudante de inspeção".

5.17 O BPS (Boletim de Pequenos Serviços), como já foi dito, é forma de contrato extremamente simplificada e não traz maiores detalhes sobre a relação contratual estabelecida entre as empresas. O pressuposto da cessão de mão-de-obra baseia-se, no presente caso, no fato de que o objeto contratado, conforme descrição no corpo da Nota Fiscal, refere-se a serviço de ajudante de inspeção. Sendo o fim do contrato a mão-de-obra. Como na cessão de mão-de-obra, a mão-de-obra é a própria razão de existência da contratação, tal noção é perfeitamente aplicável ao presente caso.

5.18 O serviços de inspeção, constante do BPS, citado no item 5.16 acima, são necessários à detecção da necessidade de eventuais reparos/manutenção dos equipamentos e instalações da Caraíba, tendo, portanto, no âmbito do seu complexo industrial, natureza contínua.

5.19 Para a identificação precisa de cada fato gerador encontram-se discriminados no Relatório de Lançamentos da NFLD e na planilha anexa a este Relatório Fiscal, as seguintes informações:

Identificação da empresa prestadora dos serviços (nome e CNPJ);

Número, data de emissão, discriminação dos serviços e valor das Notas Fiscais/Faturas/Recibos de Prestação de Serviços;

Valor da mão-de-obra quando discriminado nas Notas Fiscais/Faturas/Recibos de Prestação de Serviços;

Identificação do Contrato celebrado entre a Caraíba Metais S/A e a empresa prestadora;

Data de emissão dos Boletins de Medição - BM ou Boletins de Pequenos Serviços - BPS;

Discriminação dos serviços realizados conforme descrição dos BM ou BPS;

Informação contratual sobre fornecimento de material;

Tipo de contratação (cessão de mão-de-obra / construção civil);

**Percentual de aferição da mão-de-obra contida nas Notas Fiscais/Faturas/Recibos de Prestação de Serviços.**

**5.20 Em todas as vias da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD foram também anexadas cópias das Notas Fiscais, Contratos, Boletins de Medição e Boletins de Pequenos Serviços - BPS considerados no presente levantamento.**

[...](grifei)

Entretanto, trata-se, no caso concreto, de auto de infração por descumprimento de obrigação principal, passível de multa de ofício, o que atrai o art. 106, II, alínea "c", do CTN, considerando-se a retroatividade da lei mais benéfica, vez que é a regra.

Considerando-se que o lançamento em tela foi constituído em momento anterior às alterações à Lei n. 8.212/91, promovidas pela Medida Provisória n. 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009, é mister proceder-se a cotejo entre as penalidades cabíveis em conformidade com a legislação vigente antes e depois do retrocitado diploma legal, aplicando a multa mais favorável ao sujeito passivo, por ocasião do pagamento ou do parcelamento, quando for o caso.

Melhor detalhando, a Medida Provisória n. 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009, acrescentou os artigos 32-A e 35-A, modificando a sistemática do cálculo das multas decorrentes do descumprimento de obrigações principais e acessórias, anteriormente prevista nos artigos 32 e 35 da Lei n. 8.212/91.

Assim, a partir da publicação da MP n. 449/2008, para os fatos geradores de contribuições previdenciárias anteriores a esta data, deverá ser avaliado o caso concreto e a norma atual deverá retroagir, se mais benéfica, pois em matéria de penalidades deve ser observada a regra do art. 106, II, alínea "c", do CTN:

*"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática."*

A penalidade mais benéfica, no caso concreto, é passível de aplicação *ex officio*, uma vez presente a possibilidade para o mister, consoante disposto na Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 14, de 04 de dezembro de 2009, com amparo no art. 106, II, alínea "c", do CTN.

Para tanto, a análise da multa mais benéfica proceder-se-á pelo cotejo (efetuado em relação aos processos conexos, geralmente com gênese na mesma ação fiscal) entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal (art. 35 da Lei n. 8.212/91, em sua redação anterior à conferida pela Lei n.

11.941/2009) e de obrigações acessórias (art. 32, §§ 4º. e 5º., da Lei n. 8.212/91, em sua redação anterior à conferida pela Lei n. 11.941/2009), em contrapartida à multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei n. 8.212/91, acrescido pela Lei n. 11.941/2009.

Considerando-se que os percentuais da multa do art. 35 da Lei n. 8.212/91, assim como do art. 44 da Lei n. 9.430/96, variam em função do prazo do pagamento do crédito tributário/previdenciário, a comparação entre tais modalidades somente poderá ser ratificada por ocasião do pagamento, devendo o valor da multa ser revisto, se for o caso, consoante o art. 2º. da Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 14/2009.

Caso as multas previstas no art. 32, §§ 4º. e 5º., da Lei n. 8.212, de 1991 (redação anterior à conferida pela Lei n. 11.941/2009), tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei n. 8.212/1991 (redação dada pela Lei n. 11.941/2009).

O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei n. 8.212, de 1991 (redação anterior à dada pela Lei n. 11.941/2009), sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor da multa de ofício previsto no art. 35-A daquele diploma legal (acrescido pela Lei n. 11.941/2009), e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Na hipótese de lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na GFIP, a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei n. 8.212/91 (redação dada pela Lei n. 11.941/2009).

A RFB, para o cálculo das multas por descumprimento das obrigações de natureza previdenciária (principais ou acessórias), vem adotando posicionamento no sentido da aplicação de uma multa única quando houver descumprimento de obrigações principais e acessórias, por considerar ser a sistemática mais benéfica ao contribuinte, com lastro na proibição do *bis in idem*, conforme disposto no art. 476-A da Instrução Normativa RFB n. 971, de 13 de novembro de 2009:

*"Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)*

*I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)*

*a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)*

*b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)*

*II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)*

*§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)*

*§ 2º Para definição do multiplicador a que se refere a alínea "a" do inciso I, e de apuração do limite previsto nas alíneas "b" e "c" do inciso I do caput, serão considerados, por competência, todos os segurados a serviço da empresa, ou seja, todos os empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais verificados em procedimento fiscal, declarados ou não em GFIP. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)"*

Isto posto, entendo que deve prevalecer o encaminhamento consolidado na Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 14/2009, no sentido de, se for o caso, proceder-se ao recálculo da multa mais benéfica à Recorrente.

Ante o exposto, voto no sentido de **CONHECER** do Recurso Voluntário (e-fls. 217/240), **REJEITAR A PRELIMINAR DE DECADÊNCIA**, e, no mérito, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**, observando-se, todavia, o cálculo da multa mais benéfica, **se cabível**, a ser realizado no momento do pagamento ou parcelamento, consoante disciplinado na Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 14/2009.

(assinado digitalmente)  
Luís Henrique Dias Lima