



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

**Processo n°** 10972.720029/2012-10  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-003.628 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de junho de 2013  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COOPERATIVAS DE TRABALHO.  
**Recorrente** CENTRO OPERACIONAL DE DESENVOLVIMENTO E SANEAMENTO DE UBERABA - CODAU  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/11/2008

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR. O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%, nos casos de descumprimento de obrigação acessória cumulada com não recolhimento da obrigação principal. Nos casos em que o recolhimento, apesar de em atraso, ocorreu de forma espontânea, aplicável, nos termos da legislação vigente à época dos fatos geradores, o disposto no artigo 32, § 5º cumulado com o artigo 35, ambos da Lei nº 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para recálculo da multa de obrigação principal nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, observado o limite de 75%.

Júlio César Vieira Gomes - Presidente

Thiago Taborda Simões - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Júlio César Vieira Gomes (presidente), Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

## Relatório

Trata-se de auto de infração de obrigação principal DEBCAD nº 51.016.783-7, lavrado em virtude do não recolhimento de valores devidos à Seguridade Social a cargo da empresa, incidentes sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe foram prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

De acordo com o Relatório Fiscal, “o sujeito passivo firmou junto à UNIMED UBERABA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA, contratos de prestação de serviços médicos/hospitalares destinados a assegurar aos seus funcionários e dependentes, beneficiários do plano contratado, assistência médica ambulatorial hospitalar com obstetrícia (...)”

Ainda de acordo com o REFISC, a Recorrente “também contratou junto à empresa UNIODONTO DE UBERABA COOPERATIVA DE TRABALHO ODONTOLÓGICO, a prestação de assistência odontológica, compreendendo inúmeros serviços realizados em consultório”.

A fiscalização menciona também que foi aplicada a multa de ofício cumulativamente por falta de declaração e por falta de pagamento no prazo legal, correspondente a 75% sobre os valores das contribuições lançadas. E, ainda, que a partir da competência de 12/2008, não havia mais previsão legal para aplicação da multa isolada por falta de declaração em GFIP, como ocorre com as competências até 11/2008, sendo que a multa de 75% penaliza conjuntamente a falta de pagamento no prazo legal e a falta de declaração para a RFB em GFIP.

Ainda sobre as obrigações acessórias, a fiscalização aplica a multa isolada, prevista pelo art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, que significa a aplicação em dobro do percentual do inciso I (75%), correspondendo, portanto, a uma multa de ofício no percentual de 150%.

A Recorrente foi cientificada da autuação e apresentou impugnação total às fls. 1138/1145 que, às fls. 1325/1331, foi julgada improcedente sob os seguintes fundamentos:

- i) As empresas UNIMED e UNIODONTO são cooperativas de trabalho e não de produção;
- ii) Que os serviços prestados pela empresa foram contratados pela Recorrente e que as notas fiscais relativas aos serviços médicos prestados pelos cooperados foram emitidas em face desta sendo, portanto, inconteste que a prestação contratual é devida em favor do sujeito passivo, ainda que em benefício de seus empregados e dependentes;
- iii) Eventuais descontos do valor pago que a empresa faça na folha de pagamentos, não tem o condão de elidir o fato gerador da

contribuição previdenciária devida, uma vez que a legislação pertinente não prevê tal situação;

Intimada do resultado do julgamento, a Recorrente interpôs recurso voluntário de fls. 1336/1357, alegando, em síntese:

- i) As empresas UNIMED e UNIODONTO quando muito se enquadram na categoria de cooperativa de produção, conforme definição no art. 210 da Instrução Normativa 971, considerando que não há intermediação na contratação de mão-de-obra de seus cooperados, mas sim a contratação de um serviço oferecido no mercado, ou seja, Planos de Saúde e Odontológico, com pagamento de mensalidades;
- ii) De conformidade com o conceito emitido pela própria Instrução Normativa Receita Federal – RFB nº 971/2009, essas cooperativas detêm “os meios de produção, oferecendo um produto final e não intermediando prestação de seus cooperados”;
- iii) Não há como enquadrar esta Autarquia na obrigatoriedade de recolher a contribuição de 15% para a Previdência Social, relativa a prestação de serviços médicos-hospitalares e odontológicos pelas empresas UNIMED e UNIODONTO, uma vez que o CODAU não contratou a mão-de-obra dos cooperados, mas sim os serviços oferecidos pelas mencionadas cooperativas de trabalho;
- iv) A Recorrente adquiriu os produtos vendidos no mercado (Planos de Saúde) e não a contratação de mão-de-obra (profissional autônomo), enquadrado no RGPS como segurado obrigatório na categoria contribuinte individual;
- v) Por se tratar de Plano de Saúde, em que se paga mensalidade não vinculada à efetiva prestação de serviços médicos hospitalares, não há que se falar em prestação de serviços;
- vi) Não sendo devido o recolhimento das contribuições sobre tais serviços, está a Recorrente desobrigada a prestar qualquer informação na GFIP e, portanto, indevida a obrigação acessória descrita;
- vii) As tomadoras de serviços, portanto, são as empresas UNIMED e UNIODONTO, uma vez que é a elas que os cooperados prestam serviços;
- viii) O adicional só é devido sobre os valores dos serviços prestados por cooperados efetivamente expostos a agentes nocivos, que resultem na concessão de aposentadoria especial, o que não é o caso, uma vez que os profissionais não prestam serviços diretamente ao CODAU, mas às próprias cooperativas;
- ix) O art. 22 da IN 971 dispõe expressamente que ‘a empresa contratante de cooperativa de trabalho deve recolher a contribuição adicional prevista no inciso III do § 2º do art. 72, perfazendo a alíquota total de 24%, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços emitida pela cooperativa, quando a atividade exercida pelos cooperados a seu serviço os exponha a agentes

Processo nº 10972.720029/2012-10  
Acórdão n.º **2402-003.628**

**S2-C4T2**  
Fl. 1.364

---

nocivos, de forma a possibilitar a concessão de aposentadoria especial, observado o disposto nos §§4º e 5º do art. 72.º;

Os autos foram remetidos ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário.

É o relatório.

CÓPIA

**Voto**

Conselheiro Thiago Taborda Simões, Relator

Inicialmente, o recurso voluntário atende a todos os requisitos de admissibilidade, dentre eles o da tempestividade, razão pela qual dele conheço.

**No Mérito****Da incidência de contribuições previdenciárias sobre serviços de Cooperativas de Saúde**

A partir de março de 2000, com as alterações à Lei nº 8.212/91 realizadas pela Lei nº 9.876/99, a tomadora de serviços prestados por cooperativa de trabalho ficou com o dever de contribuir com a alíquota de 15% sobre o valor da nota fiscal/fatura para a seguridade social.

A contribuição a cargo da tomadora sobre o valor bruto da nota fiscal/fatura de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho está previsto no art. 22, IV, da Lei 8.212/1991, com redação conferida pela Lei 9.876/1999, nestes termos:

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:(...)*

*IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)*

Uma vez que a Recorrente tomou serviços das cooperativas de trabalho UNIMED e UNIODONTO, deveria ter contribuído para a seguridade social com a alíquota de 15% sobre as respectivas notas fiscais ou fatura.

Neste sentido decidiu o STJ por diversas vezes:

*TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DE 15% INCIDENTE SOBRE NOTA FISCAL. ACÓRDÃO FUNDAMENTADO EM MATÉRIA CONSTITUCIONAL. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. TOMADOR DO SERVIÇO DOS COOPERADOS. 1. O acórdão recorrido, ao dispor sobre a matéria, cingiu-se à interpretação de regramentos e princípios constitucionais, afastando a apreciação da questão por esta Corte Superior de Justiça, porquanto, na hipótese, faz-se obrigatória a remessa da matéria ao STF por meio de recurso extraordinário.*

*2. Esta Corte entende que a contribuição social prevista no art. 22, inciso IV, da lei n. 8.212/91, com redação dada pela Lei n.*

9.876/99, é de responsabilidade do tomador do serviço, e não da cooperativa médica. Agravo regimental improvido.

(STJ, AgRg no AREsp 8124 / SC, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 03/04/2012)

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DE 15 % INCIDENTE SOBRE NOTA FISCAL. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. TOMADOR DO SERVIÇO DOS COOPERADOS. ART. 31 DA LEI 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DA LEI 9.711/1998. 1. A Fazenda Nacional pleiteia o reconhecimento da cobrança da cooperativa tomadora de serviço do pagamento da contribuição previdenciária de 15%, prevista no art. 22, inciso IV, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.786/1999.*

*2. O STJ já consolidou o entendimento de que o responsável tributário pelo recolhimento da contribuição previdenciária de 15%, incidente sobre a nota fiscal dos serviços prestados pelos cooperados, é o tomador de serviço, e não o fornecedor de mão-de-obra, que não tem vinculação com o fato gerador do tributo.*  
*3. Agravo Regimental da Fazenda Nacional provido.*

(STJ, AgRg no AgRg no AgRg no Ag 1352316 / SC, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 21/06/2011)

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DE 15 % INCIDENTE SOBRE A NOTA FISCAL. ART. 22, IV, DA LEI 8.212/1991, ALTERADA PELA LEI 9.786/1999. COOPERATIVA. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. TOMADOR DO SERVIÇO DOS COOPERADOS. 1. O art. 121 do Código Tributário Nacional estabelece como sujeito passivo a pessoa obrigada ao pagamento de determinado tributo ou penalidade pecuniária, dizendo-se contribuinte quando tiver relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, e responsável quando, sem se revestir da condição de contribuinte, seu encargo decorre de disposição expressa em lei. 2. A Lei 8.212/1991, em seu art. 22, IV, apenas mencionou como sujeito passivo da obrigação tributária referente à contribuição de 15% incidente sobre nota fiscal ou fatura a empresa tomadora de serviços, e não a cooperativa de trabalho, que é a empresa prestadora de serviços. Assim, a responsabilidade pelo recolhimento da contribuição é da empresa tomadora dos serviços, in casu, a Cooperativa de Crédito Vale do Itajaí. 3. Agravo Regimental da Cooperativa de Crédito do Vale do Itajaí não provido.*

(STJ, AgRg no AgRg no AgRg no Ag 1352316 / SC, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 22/06/2011)

*AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC INEXISTENTE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DE 15% SOBRE A NOTA FISCAL. LEI N. 8.212/1991. COOPERATIVA. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. TOMADOR DO SERVIÇO. ENUNCIADOS NS. 5 E 7 DA SÚMULA/STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.*

- *Inexiste ofensa ao disposto no art. 535 do CPC, quando o aresto atacado efetivamente decide as questões postas, como no caso dos autos.*

- *A jurisprudência desta Corte orienta que o responsável tributário pelo recolhimento da contribuição previdenciária de 15%, incidente sobre a nota fiscal dos serviços prestados pelos cooperados, é o tomador de serviço e não a cooperativa, que não tem vinculação com o fato gerador do tributo.*

*Agravo regimental improvido.*

(STJ, AgRg no Ag 1242220 / PR, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, Segunda Turma, DJe 17/03/2011)

Em face da constatação da existência de pagamentos de serviços prestados por Cooperativas de Saúde, caracterizado está o fato imponível (fato jurídico tributário, situação fática) da contribuição social.

#### Da multa de ofício qualificada

Alegou a Recorrente que, ante sua certeza quanto à inexistência do crédito tributário sob análise, não haveria que se falar em multas por descumprimento de obrigação acessória.

De outro lado, a Fiscalização ao constatar a existência de créditos tributários, dos quais já nos pronunciamos de forma favorável ao fisco, aplicou em face da Recorrente a penalidade prevista pelo art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, no importe de 75% sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição, aplicável quando verificada a falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou nos casos de declaração inexata.

Aplicou, todavia, a penalidade mencionada em dobro, nos termos do art. 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430/96 para as competências a partir de 12/2008, sob o fundamento de ter constatado ocorrência de fraude por entender que o sujeito passivo se manteve dolosamente omissivo no que diz respeito a sua obrigação legal de declarar os fatos geradores/contribuições.

Ousamos divergir da Fiscalização.

O art. 44 da Lei nº 9.430/96 dispõe:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*(...)*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

Em complemento, a Lei nº 4.502/64, em seus artigos 71 a 73, esclarece:

*Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

A multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, aplicada, muitas vezes, de forma generalizada pelas autoridades lançadoras, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada do então Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, bem como da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sem dúvida, que se trata de questão delicada, pois para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no § 1º do Art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Para tanto, se faz necessário sempre ter em mente o princípio de direito de que a “fraude não se presume”, devem existir, sempre, dentro do processo, provas materiais sobre o evidente intuito de fraude.

Como se vê o art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

A simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou nos casos de declaração inexata, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

No caso em tela, o Fiscal entendeu pela existência de fraude ante a ausência de declaração em GFIP e o conseqüente recolhimento das contribuições incidentes sobre os valores pagos a título de serviços prestados por cooperativas. Todavia, deixou de comprovar de forma cabal que o ato da Recorrente esteve pautado em dolo, com o objetivo de sonegação, fraude ou conluio.

Já ficou decidido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos, conforme se constata nos julgados abaixo:

**Acórdão nº 102-47.066, de 12 de setembro de 2005:**

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - Para a aplicação da multa qualificada de 150%, é indispensável a plena caracterização e comprovação da prática de uma conduta fraudulenta por parte do contribuinte, ou seja, é absolutamente necessário restar demonstrada a materialidade dessa conduta, ou que fique configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo.*

**Acórdão 104-23.042, de 05 de março de 2008:**

*MULTA DE OFICIO QUALIFICADA - A multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, é aplicável nos casos em que fique caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme definido pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. A simples realização de contrato entre a empresa, da qual o contribuinte era sócio, e terceiro para a prestação de serviços de natureza pessoal, pelo sócio, ainda que com o propósito de se beneficiar de tributação mais favorecida, não caracteriza o evidente intuito de fraude.*

**Acórdão nº 104-23.725, de 05 de fevereiro de 2009:**

*MULTA QUALIFICADA - Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos. Nos termos do enunciado nº 14 da Súmula deste Primeiro Conselho, não há que se falar em qualificação da multa de ofício nas hipóteses de mera omissão de rendimentos, sem a devida comprovação do intuito de fraude.*

**Acórdão nº 106-16.920, de 29 de maio de 2008:**

*MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO – MERA OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei n 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos. Nos termos do enunciado nº 14 da Súmula deste Primeiro Conselho, não há que se falar em qualificação da multa de ofício nas hipóteses de mera omissão de rendimentos, sem a devida comprovação do intuito de fraude.*

**Acórdão nº 101-94.189, de 13 de maio de 2003:**



**Acórdão n.º. 106-12.858, de 23 de agosto de 2002:**

*MULTA DE OFÍCIO – DECLARAÇÃO INEXATA – A ausência de comprovação da veracidade dos dados consignados nas declarações de rendimentos entregues, espontaneamente ou depois de iniciado o procedimento de ofício, implica em considerá-las inexatas e, nos termos da legislação tributária vigente, autoriza a aplicação da multa de setenta e cinco por cento nos casos de falta de declaração ou declaração inexata, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo.*

É um princípio geral de direito, universalmente conhecido, de que as multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais, devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e, neste caso, o direito faz com cautela, para evitar abusos e arbitrariedades. O evidente intuito de fraude não pode ser presumido.

Assim, entendo que, no caso dos autos, não se percebe, por parte da Recorrente, a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal. A informação de que o suplicante deixou de declarar em GFIP os valores pagos em razão de serviços prestados por Cooperativa Médica caracteriza motivo de lançamento de multa simples sem qualificação.

Desta forma, só posso concluir pela inaplicabilidade da multa de lançamento de ofício qualificada.

**Da Retroatividade Benigna**

Afastada a qualificação da penalidade, passa-se a verificação da penalidade mais adequada.

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas até a competência 11/2008, deve ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição.

É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores (art. 35 da Lei 8.212/1991).

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos destacados, é muito claro nesse sentido. Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

**Lei 9.430/1996:**

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP nº 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempo mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

Logo, repete-se: no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar, sem observância da regra especial que era prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.

O Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência de parte dos fatos geradores, são duas multas distintas a serem aplicadas pela Auditoria-Fiscal:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5o, da Lei 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;

2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

A regra acima mencionada, portanto, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido espontaneamente declaradas pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação.

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009) aplica-se aos lançamentos de ofício, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e conseqüentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

***Lei 8.212/1991:***

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996. (g.n.)*

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal não declarada em GFIP, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, como segue:

***Lei 9.430/1996:***

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

Dessa forma, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Embora a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal.

Assim, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei 9.430/1996 limita-se ao percentual de 75% do valor principal e adotando a regra interpretativa constante do art. 106 do CTN, necessário o recálculo da multa de obrigação principal nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, observado o limite de 75%.

Processo nº 10972.720029/2012-10  
Acórdão n.º 2402-003.628

S2-C4T2  
Fl. 1.369

---

### **Conclusão**

Por todo o supra exposto, voto pelo conhecimento do recurso voluntário e a ele dou provimento parcial, para recalculaa multa de obrigação principal nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, observado o limite de 75%.

É como voto.

Thiago Taborda Simões.