



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

Processo nº	11070.002495/2010-84
Recurso nº	002.980 Voluntário
Acórdão nº	2302-002.980 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	18 de fevereiro de 2014
Matéria	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente	UNIMED ALTO URUGUAI - SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇO MÉDICO LTDA - UAU
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

AIOP. RELATÓRIO FISCAL. NÃO DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES EXERCIDAS PELOS PRESTADORES DE SERVIÇO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

O fato gerador de contribuição previdenciária é a prestação remunerada de serviços por segurado obrigatório do RGP. Demonstrada a efetiva prestação remunerada de serviços por segurado obrigatório do RGP, considera-se ocorrido o fato gerador da contribuição e existentes os efeitos tributários previstos na Legislação previdenciária, independentemente da espécie do serviço prestado pelo segurado, circunstância que torna despicienda a descrição detalhada da atividade realizada pelo segurado nos relatórios fiscais que integram o lançamento.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPUGNAÇÃO INOVADORA. PRECLUSÃO.

No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

COOPERATIVA DE TRABALHO. ATO COOPERATIVO.

Não se configura ato cooperativo a prestação de serviço de auditoria executado por médico cooperado em proveito da própria cooperativa de prestação de serviços médicos, na condição de empresa contratante, e não a terceiros por intermédio da cooperativa, e tais serviços serem remunerados pela própria cooperativa, e não por terceiros por intermédio da cooperativa.

Inexiste óbice jurídico a que um cooperado, na condição de segurado contribuinte individual, preste serviços profissionais remunerados à própria

cooperativa de trabalho, na condição de empresa contratante, situação que sujeita segurado e empresa às obrigações tributárias previstas na Lei nº 8.212/91.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO *TEMPUS REGIT ACTUM*.

As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35-A à Lei nº 8.212/91.

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo do que aquele previsto no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela revogada, sempre incidirá ao caso o princípio *tempus regit actum*, devendo ser aplicada em cada competência a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido, observado o limite máximo de 75%, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2^a TO/3^a CÂMARA/2^a SEJUL/CARF/MF/DF, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, devendo a multa aplicada ser calculada considerando as disposições do art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória nº 449/2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive. Vencidos na votação os Conselheiros Bianca Delgado Pinheiro, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP nº 449/2008 (art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da MP nº 449/2008 c/c art. 61 da Lei nº 9.430/96).

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luís Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

Data da lavratura do AIOP: 13/12/2010.

Data da Ciência do AIOP: 13/12/2010.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1^a Instância proferida pela DRJ em Porto Alegre/RS que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio do Auto de Infração nº 37.305.339-8 consistente em contribuições sociais previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social, a cargo da empresa, incidentes sobre a remuneração mensal de segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços sem vínculo empregatício – médicos auditores, coordenador de medicina operacional e coordenador de programa de qualidade -, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 20/21.

De acordo com a resenha fiscal, constituem-se fatos geradores do presente lançamento os valores pagos a médicos auditores, pelos serviços de auditoria das contas hospitalares, de laboratórios e de clínicas de radiologia, coordenador de medicina operacional e coordenador de programa de qualidade, na qualidade de segurados contribuintes individuais em relação à Unimed Alto Uruguai, pois os serviços em tela foram prestados à cooperativa médica e não a terceiros.

Tais valores não foram declarados em GFIP.

Irresignada com o supracitado lançamento tributário, a Autuada apresentou impugnação a fls. 89/98.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS lavrou decisão administrativa textualizada no Acórdão nº 10-34.914 – 6^a Turma da DRJ/POA a fls. 179/183, julgando procedente o lançamento fiscal em debate e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1^a Instância no dia 16 de novembro de 2011, conforme Aviso de Recebimento – AR, a fl. 185.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora recorrente interpôs recurso voluntário a fls. 186/202, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Nulidade do lançamento, pela falta da descrição da atividade prestada pelos cooperados remunerados pela Recorrente;
- Que os cooperados prestam serviços de natureza habitual à cooperativa, e não de maneira eventual. Aduz que, para se caracterizar como segurado contribuinte individual, o serviço tem que ser prestado de forma eventual;

- Que os auditores são médicos cooperados da Recorrente e não prestam serviços a ela;

Ao fim, requer a declaração de nulidade do lançamento.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**1.1. DA TEMPESTIVIDADE**

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 16/11/2011. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 14 de dezembro do ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

2. DAS QUESTÕES PRELIMINARES**2.1. DA ALEGADA NULIDADE.**

O Recorrente alega que o lançamento é nulo, em razão de suposta falta de descrição da atividade prestada pelos cooperados remunerados pela Cooperativa.

Sem razão, porém.

Em primeiro plano, ilumine-se que o fato gerador de contribuição previdenciária em foco é a prestação remunerada de serviços por segurado obrigatório do RGPS.

Nessa prumada, ocorrendo a efetiva prestação remunerada de serviços por segurado obrigatório do RGPS, considera-se ocorrido o fato gerador da contribuição e existentes os efeitos tributários previstos na Legislação previdenciária, independentemente da espécie do serviço prestado pelo segurado, circunstância que torna despicienda a descrição detalhada da atividade realizada pelo segurado nos relatórios fiscais que integram o lançamento.

Por outro canto, havendo o Recorrente contratado o serviço e, nessa esteira, pago pelo serviço realizado, conclui-se que o Recorrente tem o pleno conhecimento das atividades que se lhe houveram por prestadas pelos segurados em questão, contingência que reforça a desnecessidade da descrição pormenorizada de tais atividades nos relatórios fiscais, uma vez que nada acrescenta ao lançamento.

Agora Se o Recorrente efetivamente não tem conhecimento das atividades que lhe foram efetivamente prestadas pelos segurados em apreço, e pelas quais pagou, aí a questão ultrapassa o escopo tributário, passando a ser assunto exclusivo de controle orgânico

da cooperativa - dizendo respeito, tão somente, à empresa e ao trabalhador -, questão interna corporis que escapa ao interesse do Fisco. Afinal, “*Em briga de marido e mulher mão alheia não mete a colher*”. (Jose Manuel Maria Barbosa du Bocage, in BOCAGE Poemas Várias, Lisboa, Livraria Clássica Editora, 1961).

No caso em apreço, a Fiscalização acusou a ocorrência de pagamentos realizados pela Recorrente a pessoas físicas, sem vínculo empregatício com a empresa, pela realização de serviços de auditoria das contas hospitalares, de laboratórios e de clínicas de radiologia, de coordenador de medicina ocupacional e de coordenador de programa de qualidade, serviços esses que foram prestados à própria Unimed Alto Uruguai e não a terceiros, os quais não se houveram por declarados nas GFIP correspondentes, como assim determina o inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

Os citados fatos geradores foram apurados diretamente do exame de Atas de Reunião do Conselho de Administração, de resumos de pagamentos e de registros lançados na contabilidade da empresa, documentos estes apresentados pelo sujeito passivo à fiscalização, elaborados sob o seu domínio e responsabilidade, e confeccionados sob seu comando e orientação, beirando ao burlesco a alegação de que “*tem de fazer exercício hipotético para realizar seu direito constitucional de defesa*”.

Nesse contexto, sendo do conhecimento do Recorrente os beneficiários e os valores das remunerações objeto do presente lançamento, e a descrição dos serviços a que se referem, revela-se despicienda da atividade prestada pelo aludidos segurados no Relatório Fiscal deste Auto de Infração de Obrigaçao Principal.

Destaca-se que os somatórios dos montantes pagos aos segurados abrangidos pelo presente lançamento encontram-se devidamente dispostos, por competência, no Discriminativo de Débito, a fls. 05/11, e no Relatório de Lançamentos a fls. 15/18, bem como de maneira analítica, por competência e beneficiário, no discriminativo a fls. 56/59, de molde que a sua correção pode ser sindicada imediatamente e a qualquer tempo pelo sujeito passivo.

Como demonstração das alegações, a Fiscalização fez acostar aos autos cópia de atas de reunião do Conselho de Administração, onde consta a nomeação dos médicos auditores, bem como cópias de resumos de pagamentos efetuados a esses auditores, nas quais resta consignado que os pagamentos eram decorrentes dos serviços de auditoria prestados pelos citados auditores à cooperativa em realce.

Em ádito, a Fiscalização procedeu à juntada de Demonstrativo, discriminado por competência, informando o nome do medico auditor, o valor da respectiva remuneração, o código e o nome da conta contábil, favorecendo, dessarte, o contraditório e a ampla defesa.

Dessarte, restando consumadas as circunstâncias materiais típicas do Fato Jurígeno Tributário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos.

Por tais razões, rejeitamos a preliminar de nulidade do lançamento.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

3.1. DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Cumpre de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1^a Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Igualmente não constarão na pauta de debate desta 2^a Turma Ordinária as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as questões de fato e de Direito arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1^a Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

Com efeito, o Recurso Voluntário consubstancia-se num instituto processual a ser manejado para expressar, no curso do processo, a inconformidade do sucumbente em face de decisão proferida pelo órgão julgador *a quo* que lhe tenha sido desfavorável, buscando reformá-la. Assim, o recurso pressupõe a existência de uma decisão precedente, dimanada por um órgão julgador postado em posição processual hierarquicamente inferior, a qual tenha se decidido, em relação a determinada questão do lançamento, de maneira que não contemple os interesses do Recorrente.

Não se mostra despiciendo frisar que o efeito devolutivo do recurso não implica a revisão integral do lançamento à instância revisora, mas, tão somente, a devolução da decisão proferida pelo órgão *a quo*, a qual será revisada pelo Colegiado *ad quem*.

De fato, o objeto imediato do Recurso Voluntário é a decisão proferida pelo Órgão Julgador de 1^a Instância, enquanto que o lançamento em si considerado figura, tão somente, como o objeto mediato da insurgência.

Assim, não havendo a decisão vergastada se manifestado sob determinada questão do lançamento, eis que não expressamente impugnada pelo sujeito passivo, não há que se falar em reforma do julgado em relação a tal questão, eis que a respeito dela nada consta no acórdão hostilizado. É gravitar em torno do nada.

Nesse contexto, à luz do que emana, com extrema clareza, do Direito Positivo, permeado pelos princípios processuais da eventualidade, da impugnação específica e da preclusão, que todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

Além disso, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, as matérias não expressamente contestadas pelo impugnante em sede de defesa ao lançamento tributário são juridicamente consideradas como não impugnadas, não se instaurando qualquer litígio em relação a elas, sendo processualmente inaceitável que o Recorrente as resgate das cinzas para

inaugurar, em segunda instância, um novo *front* de inconformismo em face do lançamento que se opera.

O conhecimento de questões inovadoras, não levadas antes ao conhecimento do Órgão Julgador Primário, representaria, por parte desta Corte, negativa de vigência ao preceito insculpido no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, provimento este que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

3.2. DOS FATOS GERADORES

Alega o Recorrente que os auditores são médicos cooperados da Recorrente e que não prestam serviços a ela.

As provas dos autos, todavia, mostram o contrário.

A matéria condizente às cooperativas foi inicialmente regulamentada em 1932 pelo Decreto nº 22.239. Desde então, as cooperativas de trabalho são aceitas como um tipo específico de cooperativa constituída por trabalhadores, normalmente de uma mesma profissão ou ofício que, dispensando a intermediação de um patrão ou empresário, se propõem a contratar obras, tarefas, trabalhos ou serviços, públicos ou particulares, coletivamente por todos ou por grupo de alguns.

A promulgação da Lei nº 8.949/94, que acrescentou o Parágrafo Único ao art. 442 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) para declarar a inexistência de vínculo empregatício entre as cooperativas e seus associados motivou a proliferação de cooperativas de trabalho, mudando o foco dessa espécie de entidade, que até então estava voltada apenas para a relação dela com o cooperado. A partir de então, a cooperativa passou a ter a real possibilidade de dirigir sua atuação para o mercado, pois se viu reduzido significativamente o risco de o cooperado ser considerado empregado da empresa contratante.

Consolidação das Leis do Trabalho

Art. 442 - Contrato individual de trabalho é o acordo tácito ou expresso, correspondente à relação de emprego.

Parágrafo único - Qualquer que seja o ramo de atividade da sociedade cooperativa, não existe vínculo empregatício entre ela e seus associados, nem entre estes e os tomadores de serviços daquela. (Incluído pela Lei nº 8.949/94)

Os arts. 3º e 4º da Lei nº 5.764/71 definem os traços caracterizadores dessa espécie de sociedade e estabelecem os requisitos para sua constituição.

Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971

Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados,

distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características: (grifos nossos)

I - adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços;

II - variabilidade do capital social representado por quotas-partes;

III - limitação do número de quotas-partes do capital para cada associado, facultado, porém, o estabelecimento de critérios de proporcionalidade, se assim for mais adequado para o cumprimento dos objetivos sociais;

IV - inacessibilidade das quotas-partes do capital a terceiros, estranhos à sociedade;

V - singularidade de voto, podendo as cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, com exceção das que exerçam atividade de crédito, optar pelo critério da proporcionalidade;

VI - Quórum para o funcionamento e deliberação da Assembleia Geral baseado no número de associados e não no capital;

VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembleia Geral;

VIII - indivisibilidade dos fundos de Reserva e de Assistência Técnica Educacional e Social;

IX - neutralidade política e indiscernibilidade religiosa, racial e social;

X - prestação de assistência aos associados, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa;

XI - área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços.

Dessai da Lei das Sociedades Cooperativas as marcantes diferenças entre as cooperativas e as sociedades mercantis típicas: a) aquelas são sociedades de pessoas e estas sociedades de capital; b) as cooperativas têm objetivo essencial a prestação de serviços aos cooperados ao passo que as sociedades mercantis visam o lucro; c) o cooperativado é o próprio dono, havendo uma relação interna não mercantil, diferentemente das sociedades mercantis, nas quais o usuário é estranho ao dono, há uma relação comercial de consumo; d) Nas cooperativas, a adesão dos cooperados tem caráter voluntário, sem restrição de número, já nas sociedades mercantis, os trabalhadores são contratados em razão da necessidade dos compromissos da empresa; e) na cooperativa, o controle é democrático, cabendo um voto para cada cooperado, enquanto nas mercantis a força do voto é ditada pelo número de quotas; f) nas cooperativas, as quotas partes são intransferíveis a não associados, enquanto que nas sociedades mercantis a transferência de ações é livre; g) nas cooperativas, os excedentes são retornados na proporção das operações dos cooperativados, enquanto que nas sociedades mercantis o lucro é vertido aos sócios na proporção de suas quotas parte.

A cooperativa é, portanto, uma sociedade de pessoas, e não de capital. O caráter voluntário da adesão dos cooperados, sem restrição de número, a limitação do número de quotas parte para cada associado e a indisponibilidade das mesmas para terceiros, bem como

a singularidade do voto, constituem fatores essenciais à despersonalização da cooperativa, cujo caráter seria desfigurado se um ou poucos indivíduos detivessem seu controle de fato.

Deflui de todo esse complexo de atributos que, na prestação de serviços a terceiros, no caso das sociedades mercantis, quem presta o serviço é a própria pessoa jurídica, enquanto que, no caso das cooperativas, quem presta serviços são os próprios cooperados em si considerados, através da cooperativa, uma vez que esta, nos termos do art. 4º da Lei nº 5.764/71, é constituída para prestar serviços aos associados e não a outras empresas.

Registre-se, por relevante, que na cooperativa legítima, os cooperados não são empregados da cooperativa. Eles são a própria razão de ser da cooperativa. Eles se reúnem em cooperativa para que esta organização lhes preste um serviço visando ao aprimoramento e desenvolvimento de sua atividade econômica. Note-se que, nos termos da lei, a cooperativa é constituída sem o objetivo de lucro, o que não impede que o cooperado, no desempenho da atividade empresarial que lhe é típica, alavanque os seus lucros, graças ao apoio da cooperativa.

Muito embora o Parágrafo Único do art. 442 da CLT exclua a existência de vínculo empregatício entre a cooperativa e seus associados, nada impede que a cooperativa contrate trabalhadores mediante vínculo formal de emprego.

Isso porque, frequentemente, para se alcançar com eficiência e competitividade os seus objetivos sociais, as cooperativas necessitam da colaboração de trabalhadores que prestem serviços de natureza diversa daqueles serviços específicos prestados pela cooperativa, como sói ocorrer, em geral, no caso de secretárias, telefonistas, porteiros, serventes, etc.

Nesse contexto, quando trabalhadores de uma mesma categoria reunidos em cooperativa, prestam serviços a outras pessoas físicas ou a pessoas jurídicas, por intermédio da cooperativa, não se estabelece vínculo de emprego entre o cooperado e a cooperativa, uma vez que a relação jurídica laboral se estabelece diretamente entre o contratante do serviço (pessoa física ou jurídica) e o cooperado, figurando a cooperativa como mero interveniente.

Por outro viés, sempre que houver a contratação de trabalhadores para viabilizar as operações da cooperativa *de per se* considerada, inexiste impedimento legal para que, nestas situações, se estabeleça vínculo trabalhista entre a cooperativa e o obreiro.

Nestes casos específicos, a contratação remunerada de trabalhadores poderá ocorrer com ou sem o estabelecimento de vínculo de emprego entre o prestador do serviço e a cooperativa, a depender da natureza do serviço contratado, nos termos do art. 3º da CLT.

Consolidação das Leis do Trabalho

Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Parágrafo único - Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.

Também na seara previdenciária, o enquadramento do trabalhador na condição de segurado empregado ou na de segurado contribuinte individual também irá ser função da natureza do serviço remunerado prestado, nos termos do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

(...)

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; (Incluído pela Lei nº 9.876/99).

No que pertine à subordinação, esta tem que ser averiguada em seu aspecto jurídico, não apenas no hierárquico. A subordinação jurídica configura-se como o elemento da relação contratual na qual a pessoa física contratada sujeita o exercício de suas atividades laborais à vontade do contratante, em contrapartida à remuneração paga por este àquele. Irradia de maneira nítida da subordinação jurídica a identificação de quem manda e de quem obedece; de quem remunera e de quem é remunerado, de quem determina o que fazer, como, quando e quanto e de quem executa o serviço de acordo com o parametrizado.

Sob tal prisma, revela-se inconteste que a subordinação jurídica é intrínseca a toda prestação remunerada de serviços por pessoa física, seja a empresas, seja a outras pessoas físicas, com ou sem vínculo de emprego, estando sempre presente em maior ou menor grau.

A pedra de toque para a diferenciação entre a categoria de segurado empregado e a de segurado contribuinte individual concentra-se no caráter eventual ou não do serviço contratado.

Nesse viés, avulta que a sindicância da eventualidade se apura mais em razão da natureza do serviço prestado conjugado à atividade realizada pelo tomador do serviço do que pelo lapso temporal em que o serviço é efetivamente executado.

No caso específico das cooperativas de trabalho, dado ao tratamento jurídico típico dispensado pelo ordenamento a essa categoria de empresa, o serviço prestado por pessoa física à cooperativa pode se dar de duas maneiras distintas:

- Se o serviço se configurar como uma necessidade contínua da empresa, essencial ao desempenho satisfatório do objeto social da pessoa jurídica, caracterizada estará a não eventualidade do serviço, independentemente do prazo em que cada serviço seja contratado. Nesses casos, a contratação do trabalhador realiza-se mediante vínculo formal de emprego (Direito do Trabalho), qualificando-se tal trabalhador como segurado empregado, nos termos o art. 12, I, 'a' da Lei nº 8.212/91, para os fins de Direito Previdenciário.

- Se o serviço ostentar natureza não contínua ou transitória em relação ao objetivo social da empresa, caracterizada estar a eventualidade do serviço, independentemente do prazo em que cada serviço seja contratado. Nesses casos, a contratação do trabalhador poderá se dar sem vínculo empregatício com o tomador (Direito do Trabalho), qualificando-se tal trabalhador como segurado contribuinte individual, nos termos o art. 12, V, 'g' da Lei nº 8.212/91, para os fins de Direito Previdenciário.

No caso em debate, a Fiscalização apurou a ocorrência de serviços de auditoria prestados por pessoas físicas, mediante remuneração, diretamente à cooperativa Unimed, e não a terceiros por intermédio da cooperativa, e sendo por esta remunerados, de maneira que o vínculo jurídico se estabelece diretamente entre o trabalhador e a cooperativa.

Numa cooperativa de trabalho, quem agencia clientela e disponibiliza serviços típicos do seu objetivo social é a cooperativa. Assim, todos os atos praticados pela cooperativa buscando negócios para os serviços típicos dos associados e da cooperativa são qualificados como atos cooperativos, visto que, em verdade, constituem a própria essência da cooperativa assim organizada. O fato de a cooperativa emitir nota fiscal e a fatura referente à prestação desses serviços para terceiros representa a própria concretização de seus objetivos sociais, pois quem intermedeia a prestação do serviço é a cooperativa, quem adquire o serviço é o cliente, para si ou em favor de terceiros, mas quem efetivamente executa os serviços contratados é o cooperado, por intermédio da cooperativa.

Desta forma, a venda de serviços de associados a terceiros por uma cooperativa de trabalho é um ato cooperativo em relação a esses mesmos associados, por ser a cooperativa a representante dos interesses dos cooperados previstos no objeto social da entidade. Justifica-se tal afirmativa, nas cooperativas de trabalho, pelo fato de a relação com terceiros ser instrumento essencial na viabilização do interesse comum dos associados, propiciado pela cooperativa, ao atrair clientes e celebrar contratos de prestação de serviços.

Aqui, não há que se falar, portanto, em ato cooperativo, uma vez que o serviço de auditoria prestado pelos auditores contratados foge aos objetivos sociais da cooperativa (prestação de serviços médicos a pacientes), além do que, tais serviços houveram-se por remunerados pelas próprias cooperativas, e não por terceiros por intermédio da cooperativa.

Mostra-se alvissareiro ressaltar que o fato de o serviço de auditoria haver sido prestado por médico cooperado, e não por um outro médico estranho ao quadro de associados da empresa, é irrelevante para a configuração ou não da prestação do serviço como ato cooperativo, uma vez que tal qualificação é atávica à natureza do ato em si considerado, e não, exclusivamente, à qualificação da pessoa que o presta.

O *punctum saliens* na qualificação de uma ato como ato cooperativo concentra-se na descaracterização da sociedade como cooperativa quando o ato for praticado por pessoa não associada. Sob tal prisma, se o ato típico for praticado por pessoa física não associada e a entidade, ainda assim, não perder sua qualificação jurídica de cooperativa, pode-se afirmar, categoricamente, que tal ato não se qualifica como ato cooperativo.

Nessa vertente, quando um médico associado presta serviços médicos abrangidos pelo objetivo social da cooperativa a terceiros, por intermédio da cooperativa, tal ato se qualifica como ato cooperativo, uma vez que a cooperativa apenas viabiliza ou intermedeia a prestação do serviço do associado ao efetivo tomador do serviço – o cliente. De

outro canto, se um médico não associado presta serviço a terceiros por intermédio da cooperativa, a entidade, aqui, não estará atuando como cooperativa, mas, sim, como mera empresa prestadora de serviços, arregimentando trabalhadores não cooperados para a execução do serviço contratado. Neste último caso, sob a ótica da primazia da realidade, o médico não associado nada mais é do que um empregado da empresa prestadora dos serviços.

Por outro viés, se um cooperado prestar serviços à própria cooperativa, em proveito da cooperativa, ou seja, sendo esta a efetiva tomadora do serviço, não há que se falar em ato cooperativo porque, a cooperativa não atuou como intermediadora ou fomentadora dos interesses do trabalhador perante terceiros, nem o obreiro atuou na condição de associado, mas de mero trabalhador. Neste caso, a cooperativa atua de forma equiparada a empresa, nos termos do Parágrafo Único do art. 15 da Lei nº 8.212/91. Aqui, se o mesmo trabalho for executado por um trabalhador estranho ao quadro social, não ocorre a descaracterização da cooperativa como tal. Ela continuará atuando de forma equiparada a empresa, conforme dispositivo legal acima invocado. Não haverá necessidade de descaracterização da entidade como cooperativa para a perfeita subsunção do fato concreto à norma de regência.

No caso em exame, o liame jurídico estabeleceu-se entre o trabalhador, na condição de segurado do RGP, e a própria cooperativa de trabalho, na condição de empresa contratante do serviço, sendo por esta diretamente remunerado de acordo com o valor pactuado e definido em assembleias da UAU, conforme Atas de Assembleias a fls. 53/69.

Corrobora a compreensão de inexistência de ato cooperativo o fato de não haver sido demonstrada a destinação de qualquer quinhão da remuneração de tais auditores para os fundos de despesas da cooperativa.

Atente-se que na cooperativa de trabalho, o exercício da profissão na condição de cooperado, não impede o exercício da mesma atividade profissional na condição de trabalhador autônomo, ou de empregado a outras empresas, ou à própria cooperativa como contratante direto.

Assim, inexistente óbice jurídico a que um cooperado, na condição de segurado contribuinte individual, preste serviços profissionais remunerados à própria cooperativa de trabalho, na condição de empresa contratante, situação que sujeita segurado e empresa às obrigações tributárias previstas na Lei nº 8.212/91.

Adite-se que, nos termos da Resolução CFM nº 1.641/2001, a auditoria médica caracteriza-se como ato médico, por exigir conhecimento técnico, pleno e integrado da profissão, e não como ato cooperativo, sendo exigido que o auditor esteja regularizado no Conselho Regional de Medicina da jurisdição onde ocorreu a prestação do serviço auditado.

No caso em exame, a Fiscalização qualificou tais prestadores como segurados contribuintes individuais, conforme consignado no item 224 do relatório intitulado “Fundamentos Legais do Débito – FLD”, a fl. 12.

O Recorrente reage a tal qualificação afirmando que os serviços de auditoria são prestados de forma habitual e contínua, e não de forma eventual. No entanto, tal afirmação não vem cortejada por qualquer indício de prova material de que tais serviços sejam efetivamente prestados de forma habitual e contínua.

Ademais, se tais serviços fossem efetivamente prestados de forma habitual e contínua à cooperativa, conforme se afirma, esta teria que ser realizada por segurados empregados (instituto de Direito Previdenciário) e tais trabalhadores deveriam estar devidamente registrados nos Livros de Registro de Empregados (Direito do Trabalho) da contratante. No entanto, tais condições não se houveram por constatadas pela Fiscalização, circunstância que reforça o entendimento que tais serviços forma prestados de forma eventual e por pessoas físicas sem vínculo empregatício com a cooperativa contratante.

A menos que o Recorrente esteja alegando em defesa que se utilizava de trabalhadores empregados sem o devido registro trabalhista, sendo certo que o ordenamento jurídico brasileiro alinha-se ao dogma “*nemo potest venire contra factum proprium*”, locução de origem canônica que expressa o ideal de que ninguém se beneficie de sua própria torpeza, consagrado no art. 243 do Código de Processo Civil e no art. 973 do Código Civil.

Com efeito, considerando que os serviços de auditoria não se configuram como atávicos ao objetivo social da cooperativa de prestação de serviços médicos, associado à inexistência de comprovação de vínculo formal de emprego desses auditores com a cooperativa contratante, se nos antolha ter operado com acerto a Fiscalização na operação de enquadramento de tais segurados na condição de segurado contribuinte individual.

3.3. DA PENALIDADE PECUNIÁRIA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL FORMALIZADA MEDIANTE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Malgrado não haja sido suscitada pelo Recorrente, a condição intrínseca de matéria de ordem pública nos autoriza a examinar, *ex officio*, a questão relativa à penalidade pecuniária decorrente do atraso no recolhimento do tributo devido, a ser aplicada mediante lançamento de ofício.

E para fincar os alicerces sobre os quais será erigida a *opinio iuris* que ora se esculta, atine-se que o *nomem iuris* de um instituto jurídico não possui o condão de lhe alterar ou modificar sua natureza jurídica.

JULIET:

*"Tis but thy name that is my enemy,
Thou art thyself, though not a Montague.
What's Montague? it is nor hand, nor foot,
Nor arm, nor face, nor any other part
Belonging to a man. O, be some other name!
What's in a name? that which we call a rose
By any other name would smell as sweet;
So Romeo would, were he not Romeo call'd,
Retain that dear perfection which he owes
Without that title. Romeo, doff thy name,
And for that name which is no part of thee
Take all myself".*

William Shakespeare, *Romeo and Juliet*, 1600.

Ilumine-se, inicialmente, que no Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Código Tributário Nacional - CTN

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.

§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurígeno imponível, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado 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, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A questão ora em apreciação trata de aplicação de penalidade pecuniária em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante lançamento de ofício.

Com efeito, o regramento legislativo relativo à aplicação de aplicação de penalidade pecuniária em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal, vigente à data inicial do período de apuração em realce, encontrava-se sujeito ao regime jurídico inscrito no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

I- para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

II- Para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

- a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

§1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos.

§2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar.

§3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o §1º deste artigo.

§4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

No caso vertente, o lançamento tributário sobre o qual nos debruçamos promoveu a constituição formal do crédito tributário, mediante lançamento de ofício consubstanciado no Auto de Infração de Obrigaçāo Principal nº 37.305.339-8, referente a fatos geradores ocorridos nas competências de janeiro/2007 a dezembro/2009.

Nessa perspectiva, tratando-se de lançamento de ofício formalizado mediante o Auto de Infração de Obrigaçāo Principal acima indicado, a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal há que ser dimensionalizada, no período anterior à vigência da MP nº 449/2008, de acordo com o critério de cálculo insculpido no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, que prevê a incidência de penalidade pecuniária, aqui denominada “*multa de mora*”, variando de 24%, se paga até quinze dias do recebimento da notificação fiscal, até 50% se paga após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, hoje CARF, enquanto não inscrito em Dívida Ativa.

Por outro viés, em se tratando de recolhimento a destempo de contribuições previdenciárias não incluídas em lançamentos Fiscais de ofício, ou seja, quando o recolhimento não for resultante de lançamento de ofício, o montante relativo à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal há que ser dimensionalizado, no horizonte temporal em relevo, em conformidade com a memória de cálculo assentada no inciso I do mesmo dispositivo legal acima mencionado, que estatui multa, aqui também denominada “*multa de mora*”, variando de oito por cento, se paga dentro do mês de vencimento da obrigação, até vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da exação.

Tal discrimen encontra-se tão claramente consignado na legislação previdenciária que até o organismo cognitivo mais rudimentar em existência – o computador – consegue, sem margem de erro, com uma simples instrução *IF – THEN – ELSE unchained*, determinar qual o regime jurídico aplicável a cada hipótese de incidência:

IF lançamento de ofício ***THEN*** art. 35, II da Lei nº 8.212/91

ELSE art. 35, I da Lei nº 8.212/91.

Traduzindo-se do “*computês*” para o “*juridiquês*”, tratando-se de lançamento de ofício, incide o regime jurídico consignado no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91. Ao revés, nas demais situações, tal como na hipótese de recolhimento espontâneo de contribuições previdenciárias em atraso, aplica-se o regramento assinalado no Inciso I do art. 35 desse mesmo diploma legal.

Com efeito, as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator no caso do recolhimento espontâneo a destempo pelo Obrigado, porém, mais severas para o sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício, do que aquelas então derrogadas.

Nesse panorama, a supracitada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, revogou o art. 34 e deu nova redação ao art. 35, ambos da Lei nº 8.212/91, estatuindo que os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, seriam acrescidos de multa de mora e juros de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Mas não parou por aí. Na sequência da lapidação legislativa, a mencionada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, fez inserir no texto da Lei de Custeio da Seguridade Social o art. 35-A que fixou, nos casos de lançamento de ofício, a aplicação de penalidade pecuniária, então batizada de “*multa de ofício*”, à razão de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, *verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

§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. (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488/2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir

do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

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 imposto 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.

Como visto, o regramento da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal a ser aplicada nos casos de recolhimento espontâneo feito a destempo e nas hipóteses de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias que, antes da metamorfose legislativa promovida pela MP nº 449/2008, encontravam-se acomodados em um mesmo dispositivo legal, cite-se, incisos I e II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, nessa ordem, agora se encontram dispostos em separado, diga-se, nos artigos 61 e 44 da Lei nº 9.430/96, respectivamente, por força dos preceitos inscritos nos art. 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Nesse novo regime legislativo, a instrução de seletividade invocada anteriormente passa a ser informada de acordo com o seguinte comando:

IF lançamento de ofício **THEN** art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

ELSE art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Diante de tal cenário, a contar da vigência da MP nº 449/2008, a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício há que ser dimensionalizada de acordo com o critério de cálculo insculpido no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008 e convertida na Lei nº 11.941/2009, que prevê a incidência de penalidade pecuniária, aqui referida pelos seus genitores com o nome de batismo de “*multa de ofício*”, calculada de acordo com o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Por outro viés, em se tratando de recolhimento a destempo de contribuições previdenciárias não resultante de lançamento de ofício, o montante relativo à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal há que ser

dimensionalizado em conformidade com as disposições inscritas no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008 e convertida na Lei nº 11.941/2009, que estatui multa, aqui também denominada “*multa de mora*”, calculada de acordo com o disposto no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Não demanda áurea mestria perceber que o *nomem iuris* consignado na legislação previdenciária para a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, que nas ordens do Ministério da Previdência Social recebeu a denominação genérica de “*multa de mora*”, art. 35, II da Lei nº 8.212/91, no âmbito do Ministério da Fazenda houve-se por batizada com a singela denominação de “*multa de ofício*”, art. 44 da Lei nº 9.430/96 c.c. art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008. Mas não se iludam, caros leitores ! Malgrado a diversidade de rótulos, as suas naturezas jurídicas são idênticas: penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício.

No que pertine à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal não incluída em lançamento de ofício, o título designativo adotado por ambas as legislações acima referidas é idêntico: “*Multa de Mora*”.

Não carece de elevado conhecimento matemático a conclusão de que o regime jurídico instaurado pela MP nº 449/2008, e convertido na Lei nº 11.941/2009, instituiu uma apenação mais severa para o descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício (75%) do que o regramento anterior previsto no art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99 (de 24% a 50%), não havendo que se falar, portanto, de hipótese de incidência da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, ‘c’ do CTN, durante a fase do contencioso administrativo.

Código Tributário Nacional

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.

Conforme acima demonstrado, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, antes do advento da MP nº 449/2008, encontrava-se disciplinada no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91. Contudo, após o advento da MP nº 449/2008, a penalidade pecuniária decorrente do

descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício passou a ser regida pelo disposto no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela citada MP nº 449/2008.

Não é cabível, portanto, efetuar-se o cotejo de “*multa de mora*” (art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99) com “*multa de mora*” (art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008), pois estar-se-ia, assim, promovendo a comparação de *nomem iuris* com *nomem iuris* (multa de mora) e não de institutos de mesma natureza jurídica (penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício).

Tal retroatividade não se coaduna com a hipótese prevista no art. 106, II, ‘c’ do CTN, a qual se circunscreve a penalidades aplicáveis a infrações tributárias de idêntica natureza jurídica, *in casu*, penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício. *Lé com lé, cré com cré* (Jurandir Czaczkes Chaves, 1967).

Reitere-se que não se presta o preceito inscrito no art. 106, II, ‘c’ do CTN para fazer incidir retroativamente penalidade menos severa cominada a uma infração mais branda para uma transgressão tributária mais grave, à qual lhe é cominado em lei, especificamente, castigo mais hostil, só pelo fato de possuir a mesma denominação jurídica (*multa de mora*), mas naturezas jurídicas distintas e diversas.

Como visto, a norma tributária encartada no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008, c.c. art. 61 da Lei nº 9.430/96 só se presta para punir o descumprimento de obrigação principal não formalizada mediante lançamento de ofício.

Nos casos de descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, tanto a legislação revogada (art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99), quanto a legislação superveniente (art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96) preveem uma penalidade pecuniária específica, a qual deve ser aplicada em detrimento da regra geral, em atenção ao princípio jurídico *lex specialis derogat generali*, aplicável na solução de conflito aparente de normas.

Nessa perspectiva, nos casos de lançamento de ofício, o cotejamento de normas tributárias para fins específicos de incidência da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, ‘c’ do CTN somente pode ser efetivado, exclusivamente, entre a norma assentada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96 com a regra encartada no art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, uma vez que estas tratam, especificamente, de penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, ou seja, penalidades de idêntica natureza jurídica.

Nesse contexto, vencidos tais prolegômenos, tratando-se o vertente caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, o atraso objetivo no recolhimento de tais exações pode ser apenado de duas formas distintas, a saber:

- a) Tratando-se de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores, circunstância que implica a incidência de multa de mora nos termos do art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº

9.876/99, na razão variável de 24% a 50%, enquanto não inscrito em dívida ativa.

b) Tratando-se de fatos geradores ocorridos após a vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, que promoveu a inserção do art. 35-A na Lei de Custo da Seguridade Social, situação que importa na incidência de multa de ofício de 75%, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio, em que tal percentual é duplicado.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro de 2008, exclusive, o cotejo entre as hipóteses acima elencadas revela que a multa de mora aplicada nos termos do art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, sempre se mostrará menos gravosa ao contribuinte do que a multa de ofício prevista no art. 35-A do mesmo Diploma Legal, inserido pela MP nº 449/2008, contingência que justifica a não retroatividade da Lei nº 11.941/2009, uma vez que a penalidade por ela imposta se revela mais ofensiva ao infrator.

Dessarte, para os fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2008, inclusive, o cálculo da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser efetuado com observância aos comandos inscritos no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

Na mesma hipótese específica, para os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2008, inclusive, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada consoante a regra estampada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

O raciocínio acima delineado é válido enquanto não for ajuizada a correspondente ação de execução fiscal. Como se depreende do art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 9.876/99, o valor da multa de mora decorrente de lançamento de ofício de obrigação principal é variável em função da fase processual em que se encontre o Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário.

De fato, encerrado o Processo Administrativo Fiscal e restando definitivamente constituído, no âmbito administrativo, o crédito tributário, não sendo este satisfeito espontaneamente pelo Sujeito Passivo no prazo normativo, tal crédito é inscrito em Dívida Ativa da União, pra subsequente cobrança judicial.

Ocorre que, após o ajuizamento da execução fiscal, a multa pelo atraso no recolhimento de obrigação principal é majorada para 80% ou 100%, circunstância que torna a multa de ofício (75%) menos ferina, operando-se, a partir de então, a retroatividade da lei mais benéfica ao infrator, desde que não tenha havido sonegação, fraude ou conluio.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro/2008, exclusive, considerando a necessidade de se observar o preceito insculpido no art. 106, II, "c" do CTN concernente à retroatividade benigna, o novo mecanismo de cálculo

da penalidade pecuniária decorrente da mora do recolhimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício trazido pela MP nº 449/08 deverá operar como um limitador legal do *quantum* máximo a que a multa poderá alcançar, *in casu*, 75%, mesmo que o crédito tributário seja objeto de ação de execução fiscal. Nestas hipóteses, somente irá se operar o teto de 75% nos casos em que não tenha havido sonegação, fraude ou conluio.

Da conjugação das normas tributárias acima revisitadas conclui-se que, nos casos de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, a penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação principal deve ser calculada de acordo com a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores inadimplidos, conforme se vos segue:

- a) Para os fatos geradores ocorridos até novembro/2008, inclusive: A penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada conforme a memória de cálculo exposta no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, observado o limite máximo de 75%, desde que não estejam presentes situações de sonegação, fraude ou conluio, em atenção à retroatividade da lei tributária mais benigna inscrita no art. 106, II, 'c' do CTN.
- b) Para os fatos geradores ocorridos a partir de dezembro/2008, inclusive: A penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada de acordo com o critério fixado no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

No caso dos autos, considerando não haver sido demonstrada a presença dos elementos objetivos e subjetivos de conduta que, em tese, qualifica-se como fraude e sonegação, tipificadas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, resulta que a penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser aplicada de acordo com o art. 35, II da art. Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, para as competências até novembro/2008, inclusive, e em conformidade com o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44, I da Lei nº 9.430/96, para as competências a partir de dezembro/2008, inclusive, em atenção ao princípio *tempus regit actum*

4 CONCLUSÃO:

Pelos motivos expostos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo o regramento a ser dispensado à aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício obedecer à lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, observado o limite máximo de 75%, em atenção à retroatividade da lei tributária mais benigna inscrita no art. 106, II, 'c' do CTN.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.

CÓPIA