



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 11070.002495/2010-84
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9202-006.956 – 2ª Turma
Sessão de 19 de junho de 2018
Matéria CSP - COOPERATIVAS - CONTRATAÇÃO DE CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
UNIMED ALTO URUGUAI/RS - COOPERATIVA DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

COOPERATIVA DE TRABALHO. CONTRATAÇÃO DE COOPERADOS PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A COOPERATIVA. FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

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.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVETIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Patrícia da Silva. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patricia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de auto de infração, DEBCAD: 37.305.339-8, consolidado em 09/12/2010, lavrado contra a empresa supra identificada, no valor total de R\$ 40.266,10 (quarenta mil, duzentos e sessenta e seis reais e dez centavos), referente a contribuições sociais correspondentes a cota patronal previdenciária incidente sobre os valores pagos a cooperados médicos auditores, coordenador de medicina ocupacional e coordenador do programa de qualidade (segurados contribuintes individuais), referentes ao período de 01/2007 a 12/2009.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS julgado a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 18/02/2014, foi dado provimento parcial ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº **2302-002.980** (fls. 212/236), com o seguinte resultado: *“ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª 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)”*.

O acórdão encontra-se assim ementado:

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 RGPS. Demonstrada 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.

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.

O processo foi encaminhado à PGFN em 20/03/2014 (Despacho de Encaminhamento de fls. 237), para ciência do acórdão em até trinta dias, de acordo com o disposto no art. 7º, §§ 3º e 5º, da Portaria MF nº 527, de 2010. A intimação presumida da Fazenda Nacional ocorreu em 19/04/2014. Em 28/04/2014, tempestivamente, portanto, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de fls. 238/247 (Despacho de Encaminhamento de fls. 248).

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho s/nº, da 3ª Câmara, de 25/07/2016 (fls. 249/252), considerado o acórdão paradigma nº **2401-01.624**.

O recorrente, em suas alegações, requer seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido a fim de que prevaleça a forma de cálculo utilizada pela autoridade fiscal, constante do auto de infração em tela e determinada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027/2010.

Vejamos trecho das alegações da recorrente:

“Assim, deve ser aplicado o disposto no inciso I, do art. 4º da citada Instrução Normativa, que determina a comparação entre os seguintes valores para aferição da multa mais benéfica ao sujeito passivo: a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35□ A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.”

Cientificado do Acórdão nº **2302-002.980**, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN em 15/08/2016 (cópia do Aviso de Recebimento – AR – fl. 257), o contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 260) e Recurso Especial (fls. 261), ambos em 30/08/2016, portanto, tempestivos.

Ao Recurso Especial do contribuinte, foi dado seguimento, conforme o Despacho s/nº, da 3ª Câmara, de 12/05/2017 (fls. 266/270), considerado o acórdão paradigma nº **2803-00.361**.

O recorrente, em suas alegações, requer seja conhecido, processado e provido o presente recurso, para que seja reconhecida a inexigibilidade do tributo, ante a falta de descrição do fato gerador.

Vejamos trecho do recurso do contribuinte:

Não há obrigatoriedade quanto ao pagamento da parte patronal pela Cooperativa, nem a responsabilidade pela retenção da contribuição do contribuinte individual

”Respeitosamente, pede seja conhecido o presente recurso especial bem como provido, para reconhecer a inexigibilidade do tributo, ante a falta de descrição do fato gerador que daria suporte à contribuição pretendida.

Superado o pedido acima, a decretação de nulidade por vício material, já que confessadamente não é descrito no lançamento e na decisão o motivo que daria margem à cobrança do tributo em questão”.

Devidamente cientificado, o contribuinte, apresenta suas contrarrazões argumentando, em síntese, que o acórdão recorrido não merece o reparo alegado pela PGFN em seu Resp. Assevera que o cálculo da penalidade deve levar em conta o período anterior à vigência da MP nº 449/2008, ou seja, fundamentado no que prevê o inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91. Vejamos o trecho:

“4. O lançamento tributário promoveu a constituição formal do crédito tributário, mediante lançamento de ofício consubstanciado no Auto de Infração de Obrigação Principal nº 37.305.3398, referente a fatos geradores ocorridos nas competências de janeiro/2007 a dezembro/2009.

5. Deste modo, a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal deve 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 da 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 CARF, enquanto não inscrito em Dívida Ativa.”

Cientificada do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp do contribuinte em 11/05/2017 (Despacho de Encaminhamento – fl. 271), a PGFN apresentou contrarrazões (fls. 272/277) em 26/05/2017, portanto, tempestivas.

Em suas contrarrazões, a PGFN, em síntese, alega que o ponto principal a se debater é saber se os serviços prestados por médicos auditores à cooperativa podem ser considerados atos cooperativos. Traz a definição do que seria ato cooperativo, segundo a Lei nº 5.764/71, e contesta as alegações que o contribuinte traz em seu Resp, defendendo o entendimento do acórdão recorrido naquele ponto. Vejamos trecho:

“O ponto nuclear posto em debate reside em saber os serviços prestados por médicos auditores à cooperativa podem ser considerados atos cooperativos ou não, com a consequências que lhe são advindas.

A partir de tal constatação, pode-se observar que os serviços de auditoria das contas hospitalares, de laboratórios e de clínicas de radiologia, coordenador de medicina operacional e coordenador de programa de qualidade, não se subsumem ao objeto social da cooperativa, que, nos

termos de seu Estatuto Social, visa a intermediação de prestação de serviços médicos a pessoas físicas e jurídicas.

Por sua vez, os serviços objeto da presente autuação eram prestados à cooperativa Unimed e não a terceiros por intermédio da cooperativa...

(...)

O fato de o médico ser associado não imputa o caráter cooperativo a todo e qualquer serviço prestado por este, devendo se analisar a natureza de cada fato..."

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora.

Pressupostos de Admissibilidade

O Recurso Especial interpostos pelo Contribuinte e pela Fazenda Nacional são tempestivos e atendem, em princípio, aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, fls. 266 e 249, respectivamente. Assim, não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão.

Das Preliminares - Delimitação dos Recursos

Cinge-se a controvérsia em relação ao Resp da Fazenda Nacional às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

Por outro lado, o ponto crucial a ser apreciado no Recurso do Contribuinte, diz respeito a incidência de contribuições previdenciárias face a contratação pela Cooperativa de serviços de cooperados para serviços de auditoria. Enquanto no acórdão recorrido, a prestação de serviços de auditoria realizada por médico cooperado em proveito da própria cooperativa foi considerada base de cálculo para cobrança de contribuição previdenciária na condição de contribuinte individual, no paradigmático a mesma relação existente entre médicos auditores e a cooperativa foi considerada uma relação de natureza eminentemente societária, não caracterizando a hipótese de incidência tributária.

Recurso Especial do Contribuinte

Busca o sujeito passivo seja dado total provimento ao presente recurso, para que seja reformado o acórdão recorrido em relação à matéria: Pagamentos efetuados a auditores cooperados em serviços prestados a cooperativa, por entender tratar-se de ato cooperado.

Contudo, embora busque o recorrente a reforma do acórdão recorrido, entendo que seus argumentos não merecem prosperar.

Vejamos os pontos trazidos no relatório fiscal para identificar os fatos geradores ora questionados pelo Contribuinte.

F1 - FOLHA D EPAGAMENTO - valores pagos aos cooperados médicos auditores, pelos serviços de auditoria das contas hospitalares, de laboratórios e de clínicas de radiologia, coordenador de medicina ocupacional e coordenadora do programa de qualidade, como contribuinte individual na relação com a Unimed Alto Uruguai, pois os serviços foram prestados à Cooperativa Médica e não a terceiros. Valores não declarados em GFIP.

Para comprovar que os serviços são prestados para a UNimed Alto Uruguai, juntamos cópia de ATAs de reuniões do Conselho de Administração onde consta a nomeação dos referidos médicos

para os cargos de auditores e também juntamos cópia de alguns resumos de pagamentos efetuados a esses auditores, onde pode-se observar que referidos pagamentos são registrados com o nome de Serviço de Auditoria. Em anexo planilha por competência com o nome do médico auditor, valor da remuneração, código da conta contábil e nome da conta contábil.

Por outro lado, entendo que o acórdão recorrido bem delimitou o momento em que a prestação de serviços deixa de enquadrar-se como ato cooperado, passando à contratação dos próprios cooperados a prestação de serviços a cooperativa, fazendo incidir contribuição previdenciária:

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 liame 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.

Ou seja, o ponto crucial reside do fato de ser o auditor contratado pela cooperativa cooperado da mesma, afastaria a incidência de contribuição previdenciária? Entendo que não.

Note-se que, a Cooperativa para efeitos previdenciárias, equipara-se a empresas em geral, permanecendo suas obrigações tributárias e trabalhistas em relação aos trabalhadores que contrata.

Art. 15. Considera-se:

*Parágrafo único. Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, **bem como a cooperativa**, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)*

Extrai-se do art. 12 da Lei 8212/91 o conceito de contribuintes individuais, condição esta estabelecida pela autoridade fiscal à contratação de trabalhadores pela cooperativa:

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

V - como contribuinte individual:

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, de 1999).

Admitir a impossibilidade de formação de vínculo na qualidade de contribuinte individual entre o cooperado e a cooperativa, seria equivalente a dizer que a cooperativa não teria nunca empregados ou prestadores de serviços, pelo simples fato de usar mão de obra de seus próprios cooperados. Não podemos admitir tal interpretação. Resta demonstrado no lançamento, além da prestação de serviços, a remuneração paga como contraprestação pelo serviços prestado, o que atribui a certeza de trata-se de mera prestação de serviços.

Por fim, outro ponto merece destaque, conforme muito bem apreciado pelo acórdão recorrido, considerando que cooperativa não constitui-se na modalidade de empresa lucrativa, mas aquela em que o fruto dos serviços prestados por seus cooperados, enseja rateio entre os cooperados, não restou demonstrado pelo recorrente existir rateio entre o valor auferido pelos auditores médicos e os demais cooperados. Vejamos outros pontos do acórdão recorrido que adoto como razões de decidir:

No caso em exame, o liame jurídico estabeleceu-se entre o trabalhador, na condição de segurado do RGPS, 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 assembléias da UAU, conforme Atas de Assembléias a fls. 53/69.

Corroborar 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.

Face ao exposto, entendo que não há reparos a ser feito no acórdão recorrido, razão pela qual, voto por CONHECER E NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Contribuinte.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Aplicação da multa - retroatividade benigna

Cinge-se a controvérsia às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

Embora, em princípio analisando os termos da decisão proferida possa se ter a impressão de ausência de divergência entre o acórdão recorrido e o paradigma, extrai-se de trecho do acórdão recorrido que o relator não acata o posicionamento pretendido pela Fazenda Nacional de aplicação da retroatividade benigna obtida entre a conjugação dos autos de obrigação acessória e principal analisando em conjunto e comprados, ao final, a multa de ofício prevista no art. 44 da 9.430/2009.

*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 houvesse por batizada com a singela denominação de “**multa de ofício**”, art. 44 da Lei nº 9.430/96 c.c. art. 35A 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 penação 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.

[...]

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro de 2008, inclusive, 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 gravoso ao contribuinte do que a multa de ofício prevista no art. 35A 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. 35A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Contudo, não vejo como concordar com a decisão proferida. A solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcrito:

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. (grifos acrescidos)

De início, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime** pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à

penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no AIOA somado com a multa aplicada na NFLD/AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a

imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“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.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“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 “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

• Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou

• Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Cumprе ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº

11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

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

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35- A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Em face ao exposto, dou provimento ao recurso para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

Por fim, destaca-se que, independente do lançamento fiscal analisado referir-se a Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) e Acessória (AIOA), este último consubstanciado na omissão de fatos geradores em GFIP, lançados em conjunto, ou seja formalizados em um mesmo processo, ou em processos separados, a aplicação da legislação não sofrerá qualquer alteração, posto que a Portaria PGFN/RFB nº 14/2009 contempla todas as possibilidades, já que a tese ali adotada tem por base a natureza das multas.

Conclusão

Face o exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte, para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO. Já em relação ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, voto por CONHECÊ-LO e, no mérito, em dar-lhe provimento, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.