



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

**Processo nº** 13864.720203/2011-69  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2403-001.970 – 4<sup>a</sup> Câmara / 3<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de março de 2013  
**Matéria** Contribuição Previdenciária  
**Recorrente** JACAREÍ PREFEITURA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

COOPERATIVAS DE TRABALHO.CONTRATANTE.CONTRIBUINTE.

Incidem contribuições previdenciárias na prestação de serviços por intermédio de cooperativas de trabalho, nos termos do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/1991.

MULTA DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. DISTINÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA.

A multa de mora prevista na legislação anterior deve ser limitada a 20%, pela aplicação retroativa do atual artigo 35 da Lei nº 8.212/1991. Já a multa de ofício correspondente a 75%, criada pela MP nº 449/2008 convertida na Lei nº 11.941/2009, deve ser cancelada nos períodos anteriores à sua criação.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar a exclusão da multa de ofício aplicada até a competência de novembro de 2008 e determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei n. 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009 (art. 61 da Lei n. 9430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencidos os Conselheiros Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora e Carlos Alberto Mees Stringari.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Carolina Wanderley Landim - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Carolina Wanderley Landim e Maria Anselma Coscrato dos Santos.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado às fls. 371 a 376 contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas (São Paulo), às fls. 353 a 355, que julgou procedente o lançamento fiscal constante do Auto de Infração, cadastrado sob o DEBCAD 37.356.433-3 (contribuição previdenciária incidente sobre os pagamentos realizados às cooperativas de trabalho).

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 18 a 23), em decorrência da Fiscalização realizada na Prefeitura Municipal de Jacareí, ficou constatada a ausência de declaração na GFIP de diversos pagamentos efetuados para cooperativas de trabalho.

Desse modo, a Fiscalização concluiu que não houve o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas pelo Município em relação aos valores não declarados na GFIP, razão pela qual lavrou o auto de infração.

Ao lançarem a multa devida, os Auditores Fiscais, cientes das alterações promovidas na Lei nº 8.212/91 pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, efetuaram, no período de janeiro a novembro de 2008, a comparação das penalidades previstas na legislação anterior com as previstas na legislação atual, com o objetivo de identificar a sistemática mais benéfica ao contribuinte, em respeito ao artigo 106, II, do Código Tributário Nacional.

Nessa comparação, foram consideradas conjuntamente as multas devidas pelo descumprimento de obrigação principal e acessória (AI 68), de acordo com a legislação antiga, e a multa de ofício prevista na legislação atual, tendo a fiscalização concluído que a sistemática prevista na legislação antiga é mais benéfica no período de janeiro a março de 2008, e que a sistemática atual seria mais benéfica no período seguinte, de abril a novembro de 2008.

Assim, foi aplicada a multa de mora prevista na legislação anterior, correspondente a 24% da contribuição apurada, para as competências de janeiro a março de 2008, e a multa de ofício, correspondente a 75%, retroativamente, nas competências seguintes.

Em 23/11/2011, o Município foi notificado desta autuação e apresentou impugnação às fls. 343 a 347, defendendo-se apenas em relação aos débitos oriundos dos contratos administrativos firmados com a Unimed e com a Cooperativa de Serviços Médicos e Hospitalares de Jacareí, os quais tinham por objetivo oferecer plano de saúde aos servidores municipais.

Em sua defesa, o Recorrente esclareceu que efetuou descontos que não excederam 30% (trinta por cento) da remuneração dos servidores, com a expressa autorização de cada um deles. Aduziu, ainda, que os descontos eram facultativos e poderiam ser cancelados tanto por interesse da Administração quanto a pedido do servidor, de modo que atuava como mero consignante, retendo o valor do plano de saúde dos salários pagos aos servidores e repassando para as cooperativas médicas.

Instada a manifestar-se acerca da matéria, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/São Paulo proferiu decisão, cuja ementa segue abaixo transcrita:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PAGAMENTOS A COOPERATIVAS DE MÃO-DE-OBRA.*

*A contribuição previdenciária incidente sobre os pagamentos a cooperativas de trabalho é devida, neste caso, na forma do artigo 22 da Lei 8.212/91, não tendo sido apresentada pelo Contribuinte qualquer causa que excluisse a exigência legal.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Irresignada com a decisão acima, o Recorrente interpôs recurso voluntário às fls. 371 a 376, alegando, em síntese, que:

(a) não há incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas de natureza não salarial;

(b) os servidores pagam de forma integral os serviços médicos prestados, já que o Recorrente apenas desconta o valor devido da remuneração do servidor e o repassa à cooperativa;

(c) de acordo com o art. 169 do Estatuto dos Servidores Públicos do Município de Jacareí, o fornecimento de assistência médica pelo Poder Público aos servidores é feito pelo Sistema Único de Saúde (SUS), bem como pelo Centro Integrado de Saúde do Servidor, e que os servidores têm a faculdade de aderir a convênios médicos coletivos oferecidos por empresas privadas como, por exemplo, a Unimed;

(d) tais descontos são autorizados expressamente pelos servidores e poderão ser cancelados por interesse da Administração ou a pedido do servidor, com anuênciada conveniada.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Carolina Wanderley Landim- Relatora

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

O recurso gira em torno da obrigatoriedade de recolhimento de contribuição previdenciária sobre os serviços prestados pelos cooperados, por intermédio das cooperativas de saúde contratadas pelo ente municipal.

A incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos em contraprestação aos serviços prestados por cooperativas de trabalhos encontra-se prevista no art. 22, inciso V, da Lei nº 8.212/91, que assim dispõe:

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

*IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.*

Como se vê, a disposição legal acima transcrita elegeu o **tomador de serviço** como sujeito passivo da obrigação tributária, definindo a alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Dante disso, o ponto fundamental para o deslinde da presente demanda reside em definir se o Município de Jacareí afigura-se como tomador dos serviços prestados pela Unimed e pela Cooperativa de Serviços Médicos e Hospitalares de Jacareí, que foram objeto desta autuação e em relação aos quais houve insurgência do Recorrente.

De fato, se o Recorrente não possuísse a condição de tomador de serviço no caso em análise, como alega no recurso ora apreciado, ao argumento de que foi um mero agente arrecadador, não haveria que se aplicar a norma prevista no art. 22, inciso V, da Lei nº 8.212/91 e, consequentemente, afastada a cobrança da contribuição previdenciária exigida em relação às mencionadas cooperativas.

No entanto, compulsando os autos deste processo administrativo, especialmente os contratos firmados entre o Município Recorrente e as citadas cooperativas de fls. 269 a 296, não há como concluir que o Recorrente apenas figurava como mero repassador de recursos descontados de seus servidores nas comentadas relações contratuais.

Além de ser a parte contratante dos mencionados contratos, sendo, portanto, quem estipulou e negociou com as cooperativas as condições e especificações dos serviços prestados, o Recorrente assumiu obrigações e contraiu direitos contratuais, tais como a faculdade de avençar com as cooperativas o prazo de vigência dos contratos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 21/09/2001

Autenticado digitalmente em 12/09/2013 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM, Assinado digitalmente em 12/09

/2013 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM, Assinado digitalmente em 13/09/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STR

INGARI

Impresso em 20/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Na verdade, o Recorrente assumiu toda a gestão do contrato, tendo apenas repassado o ônus financeiro para os servidores segurados, por meio da consignação em folha de salários das respectivas mensalidades, para que estes fossem beneficiados pelos serviços de saúde cobertos pelo plano de saúde.

Não é possível sequer afirmar que o Recorrente não se beneficiou com os resultados dos serviços prestados pelas referidas cooperativas, pois, ao viabilizar a garantia de atendimento privado de saúde aos seus servidores, buscou aumentar o grau de satisfação do seu servidor e, consequentemente, diminuir faltas e melhorar rendimento no trabalho, dentre diversas outras vantagens, havendo, portanto, um nítido favorecimento próprio.

Seria completamente diferente se os próprios servidores firmassem diretamente o contrato com a cooperativa, e o Município fosse inserido no ajuste contratual apenas com a obrigação de descontar do salário o valor correspondente à mensalidade e repassá-lo para o citado prestador de serviço. Entretanto, este não é o caso dos autos.

Deste modo, observa-se que o Município Recorrente não se apresenta no caso em análise como um mero repassador de recursos, mas sim como parte ativa na relação contratual, que avençou as condições e especificações dos serviços prestados e, inclusive, se beneficiou com os resultados destes.

Portanto, diante de tais especificidades do caso concreto, é razoável entender que o Município de Jacareí foi o tomador dos serviços prestados pela Unimed e pela Cooperativa de Serviços Médicos e Hospitalares de Jacareí, sendo ele o responsável tributário pelo recolhimento da contribuição previdenciária, nos moldes da norma prevista no art. 22, inciso V, da Lei nº 8.212/91.

Ademais, o argumento de que a prestação de serviço de saúde já era assegurada aos servidores, por meio do SUS, tampouco é suficiente para excluir a aplicação da legislação ora analisada. Isso porque, o Município, ao contratar as cooperativas, buscou a satisfação do seu servidor ao possibilitar que ele optasse por vincular-se aos planos de saúde oferecidos por empresas privadas, devendo, portanto, arcar com o ônus decorrente dessa contratação.

Vale ressaltar que, em caso análogo, esta turma já se manifestou no mesmo sentido, conforme se verifica do acórdão cuja ementa segue abaixo transcrita.

*ASSUNTO:CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/03/2000 a 28/02/2007*

*COOPERATIVAS DE TRABALHO. CONTRATANTE.  
CONTRIBUINTE.*

*Incidem contribuições previdenciárias na prestação de serviços por intermédio de cooperativas de trabalho. [...].*

*Recurso Voluntário Provado em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

*Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, CARF, 2ª Seção,  
4ª Câmara, 3ª Turma. ACÓRDÃO 2403-001.739. Processo nº  
10580.008365 /2007-37. Sessão de 20 de novembro de 2012.*

Já em relação à penalidade aplicada, entendo que esta deve ser parcialmente afastada, pelas razões abaixo expostas.

Conforme descrito no relatório acima, a fiscalização, com o objetivo de identificar a sistemática de aplicação de penalidade mais benéfica, efetuou a comparação da multa de mora de 24% devida na legislação anterior, somada à multa por falta de declaração em GFIP das contribuições apuradas (AI 68), com a multa de ofício correspondente a 75% do valor da contribuição apurada. Dessa comparação, chegou a fiscalização à conclusão de que, no período de janeiro a março, a multa de mora correspondente a 24%, prevista na legislação anterior, seria a mais benéfica; enquanto que, nos meses de abril a novembro de 2008, a multa de ofício de 75% seria mais benéfica, diante do que deveria retroagir.

A autoridade lançadora considerou, portanto, que a sanção progressiva prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/91 tem natureza de multa de ofício, daí porque a comparou com a multa de 75% inserida no regime jurídico das contribuições previdenciárias em dezembro de 2008, pela inclusão do art. 35-A na Lei nº 8.212/91, promovida pela MP 449/2008.

No entanto, entendo ser equivocado o procedimento eleito pelo Autuante para quantificação das sanções, seja porque cumulou penalidades referentes a infrações distintas: multa de mora por falta de recolhimento da contribuição previdenciária somada à multa por falta de declaração em GFIP, comparando o seu resultado à multa de ofício prevista no atual artigo 35-A da Lei nº 8.212/1991; seja porque considerou que a multa de 24% teria natureza de multa de ofício, entendimento com o qual não coaduno. Vejamos.

Antes das alterações introduzidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, a multa moratória encontrava previsão no art. 35 da Lei nº 8.212/1991. Vejamos o que dispunha o referido dispositivo, com a redação vigente à época dos fatos geradores:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:*

(...)

*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;*

*b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*

*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;*

*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;*

- a) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;*
- b) trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;*
- c) quarenta 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;*
- d) cinquenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.*
- a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;*
- b) setenta por cento, se houve parcelamento;*
- 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;*
- 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.*

Como se infere da norma acima colacionada, a multa moratória incluída em notificação fiscal de lançamento ou Dívida Ativa era progressiva, aumentando a depender da fase em que se efetivasse o pagamento ou parcelamento do crédito tributário, podendo alcançar o patamar de 100% caso parcelada depois de ajuizada a execução fiscal.

Ocorre que, atualmente, se encontra em vigor norma punitiva da mora mais benéfica, já que o art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação veiculada pela Lei nº 11.941/2009, passou a determinar a aplicação do art. 61 da Lei nº 9.430/96 aos débitos previdenciários, segundo o qual a penalidade moratória não pode ultrapassar o percentual de 20%.

Ou seja, a multa de mora deve ser limitada a 20%, em observância ao quanto disposto no art. 61 da Lei n. 9.430/1996, e não mais ser elevada em função da fase em que o pagamento se efetivasse, até o patamar de 100%.

Isto porque, apesar de a lei tributária de regência ser aquela em vigor à época da ocorrência do fato gerador, adota-se a retroatividade benigna quando a lei posterior comine à infração penalidade da mesma natureza e menos gravosa, nos termos do art. 106, II, ‘a’ do CTN (Código Tributário Nacional).

Esse é, inclusive, o posicionamento adotado pelo CARF, conforme se verifica do excerto abaixo transscrito:

*“A multa de mora aplicada teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal. Ocorre que esse artigo foi alterado pela Lei 11.941/2009, que estabeleceu que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.*

Documento assinado digitalmente em 12/09/2013 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM, Assinado digitalmente em 12/09

/2013 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM, Assinado digitalmente em 13/09/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STR  
INGARI

Impresso em 20/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Visto que o artigo 106, II, c do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa mais benéfica". (Processo nº 35301.007211/200667, Acórdão nº 2403002.067- 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, segunda seção de julgamento, Sessão de 15 de maio de 2013, Presidente e Relator Carlos Alberto Mees Stringari).*

Com o advento da MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, não só foi alterada a redação do art. 35 da Lei 8.212/91, que trazia as regras de aplicação das multas de mora progressiva, mas também foi acrescentado à Lei nº 8.212/91 o art. 35-A, o qual passou a apenar a falta de recolhimento do tributo com a multa de ofício correspondente a 75% do crédito tributário objeto de lançamento, penalidade essa até então inexistente no ordenamento jurídico.

Dessa forma, em relação à multa de ofício, aplicada no montante de 75% nas competências de abril a novembro de 2008, estas devem ser canceladas, por não existir na legislação vigente à época do fato gerador multa de ofício em decorrência da falta de pagamento da contribuição previdenciária, mas tão-somente multa de mora.

Vale notar que a exclusão da multa de ofício de 75% ora realizada é a única medida que pode ser efetuada por esse órgão julgador, que não tem competência para convertê-la em multa de mora, pois isso demandaria um novo lançamento para constituição de crédito tributário relativo à penalidade de natureza distinta, atividade essa privativa da autoridade administrativa, nos termos do art. 142 do CTN.

O CARF vem se posicionando no sentido de ser incabível a conversão de multas de naturezas distintas, a uma porque, tratando-se de penalidade, não se pode adotar o princípio da fungibilidade; a duas porque, para a cobrança da multa de mora seria necessário novo lançamento, que não pode ser realizado pela autoridade julgadora. Vejamos o trecho da ementa e voto proferido em sede de Recurso Voluntário nº 160.001 nos autos do processo 10380.10071712003-38 (Decisão publicada em 04.02.2009):

***CONVERSÃO DE MULTA DE OFÍCIO EM MULTA DE MORA***

***- NOVO LANÇAMENTO - A conversão de multa de ofício isolada, exigida por meio de Auto de Infração, em multa de mora, caracteriza um novo lançamento, o que é vedado à instância de julgamento. Recurso parcialmente provido.***

(...)

***"Quanto à decisão de primeira instância, importa salientar que esta, a pretexto de mitigar a multa de ofício aplicada por meio de Auto de Infração, na verdade converteu-a em multa de mora, promovendo assim um novo lançamento, o que é vedado à Autoridade Julgadora. Ademais, em se tratando de penalidades, é inaplicável o princípio da fungibilidade, tendo em vista a***

*tipicidade cerrada que cerca essa espécie de exigência tributária.”*

Dessa forma, a atividade do lançamento é privativa da autoridade administrativa, sendo defeso ao órgão julgador, seja ele administrativo ou judicial, a mudança de classificação ou de enquadramento ao suporte normativo estabelecido pela autoridade competente. O que pode a autoridade julgadora, com respaldo no artigo 106 do CTN, é apenas reduzir a penalidade aplicada, caso lei posterior comine a determinado fato penalidade menos severa. A mudança da natureza da multa aplicada, contudo, não é permitida.

Assim, a multa de mora por descumprimento de obrigação principal da nova sistemática deve ser comparada com multa de mora por descumprimento de obrigação principal da sistemática anterior; do que resulta a necessidade de limitar a 20% a penalidade aplicada nos meses de janeiro a março de 2008, e excluir a multa de 75% sobre o crédito tributário apurado nos meses de abril a novembro de 2008.

## CONCLUSÃO

Diante do acima exposto, julgo **parcialmente procedente** o presente recurso voluntário para determinar o cancelamento da multa de ofício aplicada quanto aos meses de abril a novembro de 2008 e limitar a multa de mora aplicada nos meses de janeiro a março de 2008 a 20%.

É como voto.

Carolina Wanderley Landim.