



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10380.720086/2018-54</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2201-012.354 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 10 de outubro de 2025                                |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | MUNICÍPIO DE RUSSAS                                  |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/01/2018

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EXISTÊNCIA DE SANÇÃO ESPECÍFICA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

Constatada a existência de cominação de penalidade específica, não cabe a aplicação da penalidade genérica por descumprimento de obrigação acessória. Identificado nexo de dependência entre condutas, a penalidade relativa ao delito fim absorve a punição que seria devida em face do delito meio.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*Assinado Digitalmente*

**Luana Esteves Freitas – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

**Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

## RELATÓRIO

### Do Auto de Infração

Trata-se de Auto de Infração (fls. 2/5) lavrado em face da Municipalidade, em decorrência do descumprimento de obrigações acessórias, em razão do cometimento das seguintes infrações pelo Ente Municipal: **(i)** Deixar de realizar o preparo das folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados – **CFL 30**; **(ii)** Falta de arrecadação pela empresa das contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos e do contribuinte individual a seu serviço – **CFL 59**.

### Da Impugnação

Cientificada do Auto de Infração na data de 31/01/2018, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. acostado à fl. 424, a Municipalidade apresentou Impugnação (fls. 426/429), na data de 02/03/2018 (fl. 426), na qual alegou, em breve síntese:

**(i)** Que não pode a fiscalização exigir que o órgão público municipal cumpra a lei geral, uma vez que é obrigado a cumprir a lei específica, e o Tribunal de Contas do Município exige que a preparação das folhas de pagamento seja realizada de forma diferente;

**(ii)** Afirma que não efetuou o desconto do INSS dos contribuintes individuais que já recolhiam pelo teto da previdência, nos termos da legislação vigente, de modo que improcedente a multa que lhe foi aplicada.

### Da Decisão de Primeira Instância

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS) – DRJ/CJE, em sessão realizada em 29/08/2018, por meio do acórdão nº 04-46.562 (fls. 438/450), julgou improcedente a impugnação apresentada, cujo acórdão restou assim ementado (fl. 438):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/01/2018

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PREPARAR FOLHA DE PAGAMENTO DE ACORDO COM PADRÃO ESTABELECIDO PELA RFB.

Constitui infração deixar a empresa de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados ao seu serviço nos padrões e normas estabelecidos pela RFB.

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR O ENTE PÚBLICO DE EFETUAR O DESCONTO E ARRECADAR AS CONTRIBUIÇÕES DOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. LIMITE MÁXIMO DE CONTRIBUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

A empresa é obrigada a arrecadar a contribuição do segurado empregado e do contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, observando o limite máximo do salário-de-contribuição, e a recolher o valor arrecadado, juntamente com a contribuição a seu cargo.

Não tendo apresentado o comprovante de pagamento emitido pelas fontes pagadoras, no caso de prestar serviços como contribuinte individual, é devida a retenção e o recolhimento na prestação de serviços.

O ato administrativo se presume legítimo, cabendo à parte que alegar o contrário a prova correspondente. A simples alegação contrária a ato da administração, sem carrear aos autos provas documentais, não desconstitui o lançamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### Do Recurso Voluntário

Cientificada do resultado do julgamento em primeira instância na data de 13/09/2018, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. acostado à fl. 469, a Municipalidade apresentou Recurso Voluntário (fls. 457/462) na data de 15/10/2018 (fl. 455), no qual repisou os mesmos argumentos apresentados na Impugnação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

### VOTO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

#### Obrigações acessórias – CFL 30 e CFL 59

O Auto de Infração objeto deste processo administrativo foi lavrado em face da Municipalidade em virtude do descumprimento de obrigações acessórias: **(a)** Deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com a legislação – **CFL 30**; e **(b)** Deixar a empresa de arrecadar, mediante

desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço – **CFL 59**.

Com a edição da MP 449/2008, o lançamento das contribuições previdenciárias passaram a se sujeitar à multa de ofício prevista no art. 44 da Lei 9.430/96, incidente sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de recolhimento. Neste sentido, ao realizar atos considerados como meros reflexos do descumprimento da obrigação principal, o contribuinte não pode ser penalizado por tal atitude caso tenha ocorrido o devido lançamento para a cobrança das respectivas obrigações principais.

Isto porque o contribuinte deixou de cumprir as obrigações acessórias (reter a contribuição do segurado, incluir em folha de pagamento e lançar em títulos próprios da contabilidade) justamente por acreditar que a verba não era base de cálculo das contribuições previdenciárias. Tanto que, nos lançamentos de ofício das obrigações principais, lhe é aplicada a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei 9.430/96, a qual já engloba todas as penalidades decorrentes da falta de recolhimento.

Neste ponto, utilizo como razões de decidir em relação a este tópico em análise, as conclusões apontadas no Acórdão nº 2201-004.012 - 2ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, julgado em sessão de 07 de novembro de 2017, de relatoria do Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, mediante a reprodução do seguinte excerto do voto:

Portanto, o que se tem é que o crédito tributário ora em discussão foi lançado em razão do contribuinte não ter arrecadado, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos referidos segurados.

Arrecadar mediante desconto é o mesmo que recolher, mas não se confunde com pagar.

O pagamento de um tributo é exigido daquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, ou seja, o contribuinte. Já o recolhimento é exigido daquele que, sem apresentar a condição de contribuinte, tem tal obrigação decorrente de disposição expressa de lei, ou seja, o responsável.

Como seu viu nos destaques legais acima, o art. 35-A da Lei 8.212/91 prevê que, nos casos de lançamento de ofício, aplicam-se as penalidades previstas no art. 44 da Lei 9.430/96, cujo inciso I é claro ao estabelecer multa de 75%, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de recolhimento.

Portanto, considerando que a conduta do contribuinte de não arrecadar as contribuições devidas pelos seus empregados mediante desconto em suas remunerações tem penalidade expressamente prevista no art. 35-A c/c o art. 44 da Lei 9.430/96, entendo que não se aplica a previsão contida no art. 92 da Lei 8.212/96.

A título de argumentação, como forma de defesa do crédito tributário, poderíamos estabelecer uma diferença entre o que efetivamente motivou o lançamento (não arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos referidos segurados) e a infração especificada no Decreto 3.048/99, art. 283, inciso I, alínea "g" (deixar a empresa de efetuar os descontos das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço). Assim, haveria a possibilidade de alegar que o lançamento em tela estaria lastreado no ato de não descontar de seus empregados o valor da obrigação previdenciária de cada um, ao passo que o lançamento punido com a imposição de ofício contida na Lei 9.430/96 seria decorrente da conduta de não recolher os valores descontados.

Ainda assim, entendo que não merece prosperar a imputação fiscal, pois é evidente um nexo de dependência entre as condutas. Ou seja, a empresa não faz o desconto e, conseqüentemente, não recolhe.

Embora seja certo de que a estipulação de uma sanção tem o nítido propósito de inibir o descumprimento de uma norma, há que se ressaltar que a imposição desmedida do poder do Estado por meio de uma reação excessiva ao ato ilícito acaba evidenciando efeito oposto, resultando em maior descumprimento de obrigações.

Assim, resta absolutamente necessária a imposição de sanções com moderação, tanto no ponto de vista qualitativo (tipo de pena, por exemplo: multa, privação de liberdade, etc.), quanto do ponto de vista quantitativo (valor, percentual, tempo, etc.).

No âmbito do direito penal, há exemplos de diversos limitadores da pretensão punitiva do Estado, como o concurso formal (quando o agente, mediante uma única conduta, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não), o crime continuado (constitui um favor legal ao delinquente que comete vários delitos. Cumpridas as condições legais, os fatos serão considerados crime único por razões de política criminal), ambos com lastro expresso nos art. 70 e 71 do Código Penal, Decreto 2.848/40.

Há, ainda, limitadores que, embora não tenham lastro legal expresso, decorrem da doutrina e da jurisprudência, como o Princípio da Consunção ou Absorção (aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas com existência de um nexo de dependência, em que o delito fim absorve o meio).

Embora estejamos diante de Princípios comumente relacionados ao Direito Penal, não há dúvidas de que as multas administrativas assemelham-se a algumas penalidades de mesma natureza impostas na seara penal, razão pela qual impõe-se a aplicação do Princípio da Consunção também no âmbito administrativo.

Portanto, ainda que superada a questão da existência de sanção específica que afastaria a aplicação do art. 92 da Lei 8.212/91, é incontestável o nexo de dependência entre as condutas de não descontar e de não recolher o tributo devido pelos seus funcionários, o que resulta na conclusão de que, pela aplicação

do Princípio da Consunção, o delito fim (não recolhimento) absorve o delito meio (não retenção).

Assim, como o delito fim já foi devidamente punido pelo lançamento do tributo decorrente da obrigação principal, há que se afastar a presente autuação.

Portanto, deve ser cancelado Auto de Infração decorrente dos lançamentos das multas CFL 30 e CFL 59.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para **DAR PROVIMENTO**.

*Assinado Digitalmente*

**Luana Esteves Freitas**