



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

**Processo nº** 10540.720187/2010-98  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-003.054 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de setembro de 2012  
**Matéria** Contribuição Previdenciária do Segurado.  
**Recorrente** MUNICÍPIO DE CONDEÚBA - PREFEITURA MUNICIPAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/12/2008

**OBRIGAÇÃO DA EMPRESA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.**

A empresa tem a obrigação de reter e recolher a contribuição previdenciária devida pelos segurados que lhe prestem serviços, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas.

**MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.**

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação tributária punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento: I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, até 11/2008, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

Documento assinado digitalmente em 08/2001

Autenticado digitalmente em 19/11/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 1

9/11/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 30/11/2012 por MARCELO OLIVEIR

A

Impresso em 03/12/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes - Relator

Presentes à sessão de julgamento os Conselheiros MARCELO OLIVEIRA (Presidente), MAURO JOSE SILVA, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, ADRIANO GONZALES SILVERIO, WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA e LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração de Descumprimento de Obrigação Principal lavrado em face de MUNICÍPIO DE CONDEÚBA - PREFEITURA MUNICIPAL, por ter o contribuinte deixado de recolher as contribuições previdenciárias parte segurados, descontadas em folha de pagamento dos segurados empregados (ocupantes de cargos efetivos, agentes políticos, cargos comissionados e temporários), verificadas a partir de diferenças entre a base de cálculo da folha de pagamento e a base de cálculo da GFIP, segundo o Relatório Fiscal (fls. 34/45).

Diante do exposto, foi efetuado o lançamento no valor de R\$ 131.265,49 (cento e trinta e um mil duzentos e sessenta e cinco reais e quarenta e nove centavos).

A ora recorrente tomou ciência da autuação contra ele lavrada em 28/07/2010, apresentando impugnação tempestiva. Entretanto, foi mantida a autuação pelo acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA), cuja ementa assim dispôs (fls. 88/90):

### ***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS***

*Período de apuração: 01/02/2006 a 31/12/2008*

***CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE REMUNERAÇÃO AOS SEGURADOS EMPREGADOS. EXIGÊNCIA. NÃO-RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO.***

*A empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviço. O atraso total ou parcial no recolhimento das contribuições acarreta o lançamento do crédito, na forma da Lei Orgânica da Seguridade Social e de sua regulamentação.*

***INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO.***

*A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade ou legalidade de ato normativo em vigor.*

*Impugnação Improcedente*  
*Crédito Tributário Mantido*

Irresignada, interpôs o Município o Recurso Voluntário (fls. 94/103), sob exame, cujas razões podem ser resumidas às seguintes:

- 1) Alega que, equivocadamente, foram listados como contribuintes individuais todos os servidores do Município de Condeúba, incluindo os prestadores de serviço admitidos através do contrato administrativo que não estão sujeitos à contribuição previdenciária, não podendo, assim, constar na folha de pagamento ou na GFIP;
- 2) Aduz que, também de maneira errônea, a auditora-fiscal autuante relacionou no lançamento, na qualidade de segurados empregados, médicos contratados com base na Lei nº 8.745, de 9 de dezembro de 1993, para o Programa Federal de Saúde Familiar, cuja verba é Federal, e os referidos trabalhadores, contribuintes autônomos, de forma a causar as diferenças de contribuições apuradas no presente AI;
- 3) Confirma que as Leis 9.711/98 e 11.933/09 alteraram significativamente as formas de recolhimento das contribuições previdenciárias sob controle do INSS, passando, inclusive, a prever a retenção nas hipóteses de cessão de mão-de-obra, conforme o art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação da citada Lei 9.711, de 1988;
- 4) Aduz que apesar das mencionadas alterações, está havendo, inoportunamente, através de veículos normativos, uma inclusão no rol de empresas prestadoras de serviço por cessão de mão de obra, de empresas prestadoras de serviço não identificadas com as hipóteses do § 4º do art. 31 da Lei nº 8.212/91, o que se depreende claramente com a leitura do § 2º do art. 219 do RPS;
- 5) Defende que tal inclusão é inconstitucional, de acordo com entendimento jurisprudencial firmado em decisões emitidas pelo Tribunal Regional Federal da 1ª e 4ª região.
- 6) Requer a total improcedência do AI nº 37.296.485-0.

Assim vieram os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio de Recurso Voluntário.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 19/11/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 1

9/11/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 30/11/2012 por MARCELO OLIVEIR

A

Impresso em 03/12/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

### **Dos Pressupostos de Admissibilidade**

Sendo tempestivo, conheço do Recurso e passo ao seu exame.

### **Do mérito**

### **Da contribuição dos segurados obrigatórios**

Alega o Recorrente que o auto de infração em comento inseriu contribuições decorrentes de remunerações pagas a prestadores de serviço admitidos pelo Município através de contrato administrativo, na medida em que os considerou indevidamente empregados daquele órgão. Aduz, ainda, que os valores pagos a tais prestadores não deveriam sofrer a incidência da contribuição social.

Ocorre que tais argumentos não podem prosperar.

Independentemente da natureza do vínculo, qualquer pessoa física que receba remuneração por serviços prestados é segurado obrigatório da Previdência Social, devendo o valor recebido sofrer a incidência da contribuição previdenciária, nos termos do art. 195, I da Constituição Federal:

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*

*a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;*

*(...).*

*II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;*

Por outro lado, a Lei nº 8.212/1991, no seu art. 12, arrola os segurados obrigatórios da Previdência Social, nele enquadrando todos aqueles que recebem remuneração como contraprestação por serviços prestados, excetuados apenas os vinculados a Regime Próprio da Previdência Social.

Deste modo, não tem o fiscal que perquirir acerca da natureza da relação jurídica firmada entre os prestadores de serviços e o Município para enquadrá-lo como segurado obrigatório da Previdência Social, se o simples fato de receber remuneração já o coloca naquela condição.

Segundo texto do Relatório Fiscal, às fls. 35, os fatos geradores lançados no presente lançamento são as diferenças de contribuições previdenciárias descontadas dos segurados em folha de pagamento, que deixaram de ser declaradas em GFIP.

Ademais, com a análise das folhas de pagamento e valores declarados em GFIP, foram lançadas as divergências de contribuições descontadas dos segurados empregados pela autuada, sendo estes os ocupantes de cargos efetivos, agentes políticos, cargos comissionados e temporários, configurados então, como segurados obrigatórios da Previdência Social.

Pois bem. Tem a empresa obrigação de reter e recolher os valores das contribuições previdenciárias devidas pelos segurados, sejam eles empregados, sejam contribuintes individuais, conforme estabelece o art. 30, I, "a" da Lei nº 8.212/1991, em combinação com o art. 4º da Lei nº 10.666/2003, com a novel redação dada pela Lei nº 11.933/2009, abaixo transcritos:

*Art. 30 da Lei nº 8.212/1991. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:  
I - a empresa é obrigada a:*

*a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;*

*Art. 4º da Lei nº 10.666/2003. Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia 20 (vinte) do mês seguinte ao da competência, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia.*

Deste modo, devidamente comprovados a condição de segurado obrigatório, o pagamento de remuneração e a retenção pelo Município das contribuições previdenciárias por ele devidas, cabível a autuação em comento.

### **Da cessão de mão-de-obra**

A ora recorrente alega que se encontram incluídas, no Auto de Infração, contribuições provenientes da retenção de 11%, nas hipóteses de cessão de mão-de-obra, conforme o art. 31, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.711/1998. Aduz também que, no entanto, está havendo uma inclusão, por veículos normativos impróprios, de empresas prestadoras de serviço não identificadas com as hipóteses do § 4º do art. 31 da Lei nº 8.212/1991, no rol de empresas prestadoras de serviço por cessão de mão-de-obra.

Ocorre que, em nenhum momento, a autuação faz referência ao instituto da cessão de mão-de-obra.

Compulsando os autos, verifica-se que toda a autuação relaciona-se com a contribuição devida pelo Município em razão do pagamento a pessoas físicas que lhe prestem serviço, não fazendo menção à pessoas jurídicas, tampouco através de cessão de mão-de-obra.

Assim, torna-se absolutamente descabida a alegação formulada pelo Recorrente.

### **Da multa aplicada**

A autuação em comento refere-se ao descumprimento pelo Município de Condeúba, contribuinte em questão, da sua obrigação tributária principal, consistente no dever de reter e recolher a contribuição previdenciária dentro do prazo previsto em lei.

Além do pagamento do tributo não recolhido, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores previa a imposição ao contribuinte da penalidade correspondente ao atraso no pagamento, conforme art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que escalonava a multa (I) de 4% a 20%, quando o valor devido não tivesse sido incluído em notificação fiscal de lançamento, (II) de 12% a 50% para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal, e (III) de 30% a 100% nos casos em que o débito já tivesse sido inscrito em dívida ativa.

Como se depreende do *caput* do art. 35 referido (*sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos...*) a penalidade decorria do atraso no pagamento, independentemente de o lançamento ter sido efetuado de ofício ou não.

Em outras palavras, não existia na legislação anterior a multa de ofício, aplicada em decorrência do lançamento de ofício pela auditoria fiscal, mas apenas a multa de mora, oriunda do atraso no recolhimento da contribuição. A punição do art. 35 da referida lei dirigia-se à demora no pagamento, sendo mais agravada/escalonada de acordo com o momento em que fosse recolhida.

Ocorre que, com o advento da MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 foi revogado, tendo sido incluída nova redação àquele art. 35.

A análise dessa nova disciplina sobre a matéria, introduzida em dezembro/2008, adquire importância em face da retroatividade benigna da legislação posterior que culmine penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II do CTN, *in verbis*:

*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.*

Cabe, portanto, analisar as disposições introduzidas com a referida MP nº 449/2008 e mantidas com a sua conversão na Lei nº 11.941/2009:

Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 - *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.*

Art. 61 da Lei nº 9.430/1996 - *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.*

À primeira vista, a indagação de qual seria a norma mais favorável ao contribuinte seria facilmente resolvida, com a aplicação retroativa da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo esta última a utilizada nos casos em que a multa de mora excedesse o percentual de 20% previsto como limite máximo pela novel legislação.

Contudo, o art. 35-A, também introduzido pela mesma Lei nº 11.941/2009, passou a punir o contribuinte pelo lançamento de ofício, conduta esta não tipificada na legislação anterior, calculado da seguinte forma:

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.*

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;*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*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;*

*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.*

Pela nova sistemática aplicada às contribuições previdenciárias, o atraso no seu recolhimento será punido com multa de 0,33% por dia, limitado a 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/1996). Sendo o caso de lançamento de ofício, a multa será de 75% (art. 44 da Lei nº 9.430/1996).

Não existe qualquer dúvida quanto à aplicação da penalidade em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento da MP nº 449/2008. Contudo, diante da inovação em se aplicar também a multa de ofício às contribuições previdenciárias, surge a dúvida de com que norma será cotejada a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 para se verificar a existência da penalidade mais benéfica nos moldes do art. 106, II, “c” do CTN.

Isto porque, caso seja acolhido o entendimento de que a multa de mora aferida em ação fiscal está disciplinada pelo novo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei 9.430/1996, terá que ser limitada ao percentual de 20%.

Ocorre que alguns doutrinadores defendem que a multa de mora teria sido substituída pela multa de ofício, ou ainda que esta seria sim prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de dívida ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício.

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer.

Consoante já afirmado acima, a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 destinava-se a punir a demora no pagamento do tributo, e não o pagamento em razão de ação fiscal. O escalonamento existente era feito de acordo com a fase do pagamento, isto é, quanto mais distante do vencimento do pagamento, maior o valor a ser pago, não sendo punido, portanto, a não espontaneidade do lançamento.

Também não seria possível se falar em substituição de multa de mora por multa de ofício, pois as condutas tipificadas e punidas são diversas. Enquanto a primeira relaciona-se com o atraso no pagamento, independentemente se este decorreu ou não de autuação do Fisco, a outra vincula-se à ação fiscal.

Por outro lado, não me parece correta a comparação da nova multa calculada conforme o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício prevista em 75% do valor da contribuição devida) com o somatório das multas previstas no art. 32, §4º e 5º e no revogado art. 35 ambos da Lei nº 8.212/1991.

Em primeiro lugar, esse entendimento somente teria coerência, o que não significa legitimidade, caso se entendesse que a multa de ofício substituiu as penalidades tanto pelo descumprimento da obrigação principal quanto pelo da acessória, unificando-as.

Nesses casos, concluindo-se pela aplicação da multa de ofício, por ser supostamente a mais benéfica, os autos de infração lavrados pela omissão de fatos geradores

em GFIP teriam que ser anulados, já que a penalidade do art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício) estaria substituindo aquelas aplicadas em razão do descumprimento da obrigação acessória, o que não vem sendo determinado pelo Fisco.

Em segundo lugar, não se podem comparar multas de naturezas distintas e aplicadas em razão de condutas diversas. Conforme determinação do próprio art. 106, II do CTN, a nova norma somente retroage quando deixar de definir o ato como infração ou quando cominar-lhe penalidade menos severa. Tanto em um quanto no outro caso verifica-se a edição de duas normas em momentos temporais distintos prescrevendo a mesma conduta, porém com sanções diversas.

Assim, somente caberia a aplicação do art. 44, I da Lei nº 8.212/1996 se a legislação anterior também previsse a multa de ofício, o que não ocorria até a edição da MP nº 449/2008.

A anterior multa de mora somente pode ser comparada com penalidades que tenha a mesma *ratio*, qual seja, o atraso no pagamento das contribuições.

Revogado o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, cabe então a comparação da penalidade aplicada anteriormente com aquela da nova redação do mesmo art. 35, já transcrita acima, que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Não só a natureza das penalidades leva a esta conclusão, como também a própria alteração sofrida pelo dispositivo. No lugar da redação anterior do art. 35, que dispunha sobre a multa de mora, foi introduzida nova redação que também disciplina a multa de mora, agora remetendo ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Estes dois dispositivos é que devem ser comparados.

Diante de todo o exposto, não é correto comparar a multa de mora com a multa de ofício. Esta terá aplicação apenas aos fatos geradores ocorridos após o seu advento.

Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades previstas na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a instituída pela sua nova redação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996) aplicando-lhe a que for mais benéfica.

### **Da Conclusão**

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, apenas para que seja aplicada aos fatos geradores ocorridos até novembro de 2008, a penalidade prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, caso seja mais benéfica para o contribuinte, afastando nesse período toda e qualquer aplicação de multa de ofício.

É como voto.

**Sala das Sessões, em 19 de setembro de 2012**

Processo nº 10540.720187/2010-98  
Acórdão n.º **2301-003.054**

**S2-C3T1**  
Fl. 121

---

Leonardo Henrique Pires Lopes

CÓPIA