



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

**Processo nº** 10670.721605/2011-60  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-003.070 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de setembro de 2012  
**Matéria** Contribuição Previdenciária da Empresa.  
**Recorrente** MUNICÍPIO DE FRANCISCO SÁ - PREFEITURA MUNICIPAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

RECURSO GENÉRICO. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Reputa-se não impugnada a matéria relacionada ao lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, o que impede o pronunciamento do julgador administrativo em relação ao conteúdo do feito fiscal com esta matéria relacionado que não configure matéria de ordem pública, restando, pois, definitivamente constituído o lançamento na parte em que não foi contestado.

RESPONSABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO.

Com a revogação do art. 239, §9º do Decreto nº 3.048/1999, as pessoas jurídicas de direito público passaram a suportar as penalidades aplicadas pelo descumprimento de obrigações tributárias.

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.

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

Autenticado digitalmente em 23/11/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 2

3/11/2012 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

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 unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

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 Autos de Infração por descumprimento de obrigação principal lavrados em face de MUNICÍPIO DE FRANCISCO SA – PREFEITURA MUNICIPAL, referentes às contribuições sociais da parte patronal, inclusive a destinada ao RAT – Contribuição para Financiamento dos Benefícios Concedidos em Razão do Grau de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (37.266.176-9), bem como as destinadas a outras entidades ou fundos – Terceiros (37.330.953-8), devidas pelo Município em epígrafe, conforme se infere do Relatório Fiscal.

Diante disso, foram efetuados os lançamentos nos valores de R\$ 273.047,96 (duzentos e setenta e três mil quarenta e sete reais e noventa e seis centavos) e de R\$ 692,36 (seiscentos e noventa e dois reais e trinta e seis centavos), respectivamente.

Nos autos de infração em comento, foram aplicadas às competências de 04 a 08/2007 a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, com a novel redação dada pela Lei nº 11.941/2009, por ter a fiscalização a considerado mais favorável ao contribuinte do que a penalidade prevista no art. 32, §5º da Lei nº 8.212/1991, tendo esta sido aplicada às demais competências em face da omissão em GFIP de fatos geradores de contribuições previdenciárias no AI nº 37.266.174-2, objeto do processo administrativo nº 10670.721607/2011-59.

O contribuinte tomou ciência da autuação contra ele lavrada em 30/11/2011, apresentando impugnação tempestiva. Entretanto, foi mantida a autuação pelo acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG), cuja ementa assim dispôs:

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

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

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

Autenticado digitalmente em 23/11/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 30/11/2012 por MARCELO OLIVEIRA

3/11/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 30/11/2012 por MARCELO OLIVEIRA

A

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

*O órgão público é o sujeito passivo da obrigação de pagar o principal da dívida, acrescido de juros e multa (esta a partir da competência 02/07).*

**PROVAS.**

*As provas devem ser apresentadas juntamente com a defesa.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Inconformada, interpôs a Recorrente Recurso Voluntário, sob exame, cujas razões podem ser resumidas às seguintes:

- 1) O Município foi penalizado por conduta ilícita do gestor da época, vez que se trata de mandato pretérito, e em consequência da falta de organização da referida gestão quanto aos documentos relativos às funções da Administração;
- 2) Considera que seja atribuída ao Município apenas a responsabilidade pelas contribuições eventualmente não recolhidas e/ou repassadas a quem de Direito, devendo responder pelas multas e demais sanções aplicadas o gestor da época, haja vista ser pessoalmente responsável pelas condutas ilícitas praticadas.
- 3) Requer que seja decotado o valor de R\$ 130.277,50 (cento e trinta mil duzentos e setenta e sete reais e cinquenta centavos) e de R\$ 281,19 (duzentos e oitenta e um reais e dezenove centavos) de cada auto de infração, já que se referem a juros, multa de ofício e multa de mora, que devem ser suportados pelo gestor da época, e não pelo Município.

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

Sem contrarrazões.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

**Dos Pressupostos de Admissibilidade**

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

**Preliminarmente**

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

Autenticado digitalmente em 23/11/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 2

3/11/2012 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

## Do Mérito

### Preclusão sobre matérias não impugnadas

Os lançamentos do presente AI referem-se às contribuições sociais da parte patronal, inclusive a destinada ao RAT – Contribuição para Financiamento dos Benefícios Concedidos em Razão do Grau de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho, assim como as destinadas a outras entidades ou fundos – Terceiros, devidas pelo Município em supradito.

Nas razões recursais ora em apreço, a Recorrente sequer se defendeu quanto ao mérito da questão acima exposto, já que em nenhum momento afirma que os valores apontados pela fiscalização não correspondem a fatos geradores de contribuições previdenciárias, ou seja, apresentou uma defesa genérica, não se desincumbindo do ônus da prova em contrário do afirmado pela fiscalização, somente colocando em questão os juros e multas aplicadas, direcionando-os para o gestor da época.

Pois bem. A despeito de tal discussão, imperioso trazer a baila o que preconiza o art. 9º, §6º da Portaria nº 520, de 19 de maio de 2004, *in verbis*:

*Art. 9º A impugnação mencionará:*

*(...)*

*§ 6º Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.*

Desta feita, conclui-se, do acima exposto, que reputa-se não impugnada a matéria relacionada ao lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, o que impede o pronunciamento do julgador administrativo em relação ao conteúdo do feito fiscal com esta matéria relacionado, restando, pois, definitivamente constituído o lançamento na parte em que não foi contestado.

Nota-se, portanto, que houve a preclusão processual, uma vez que não houve insurgência da Recorrente quanto à pretensão externada no lançamento. Ademais, a despeito de tal instituto, importante citar os ensinamentos de Fredie Didier Júnior, *in verbis*:

*“Entende-se que a preclusão está intimamente relacionada com o ônus, que, como se sabe, é situação jurídica consistente em um encargo do direito. A parte detentora de ônus deverá praticar ato processual em seu próprio benefício, no prazo legal, e de forma correta: se não o fizer, possivelmente este comportamento poderá acarretar consequências danosas para ela. (...) a preclusão decorre do não-atendimento de um ônus, com a prática de ato-fato caducificante ou ato jurídico impeditivo, ambos lícitos, conformes com o direito.*

Com isso, entendo que, no caso em apreço, ocorreu a preclusão consumativa, que é a extinção da faculdade de praticar um determinado ato processual em virtude de já haver ocorrido a oportunidade para tanto, ficando, portanto, o julgador impossibilitado de analisar a questão de mérito, posto que não contestada pela Recorrente.

### Da aplicação da penalidade à pessoa jurídica de direito público

É sabido que, segundo redação original do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, artigo 239, §9º, em créditos contendo obrigação principal lançados contra órgão público, havia previsão de exclusão da multa, de modo que cabia apenas ao agente público suportar a penalidade aplicada.

Não obstante, dada a nova redação ao citado dispositivo, pelo Decreto 6.042/07, a partir da competência 02/07, a multa passou a ser devida também pela pessoa jurídica de direito público, e não se encontra previsão na lei para sustentar a separação dos juros e da multa do principal da dívida. O Município de Francisco de Sá é, destarte, o sujeito passivo da obrigação tributária, que inclui seus acréscimos e acessórios (a partir da competência 02/07).

E veja-se que, no caso dos autos, não foi aplicada penalidade referente ao mês de janeiro/2007, quando ainda não estava em vigor a nova redação do art. 239, §9º do Regulamento da Previdência Social.

Diante do exposto, faz-se apropriada a atribuição da penalidade à pessoa jurídica, não sendo aceitável a autuação contra o gestor da época.

### **Da multa aplicada**

A autuação em comento refere-se ao descumprimento pelo Município de Francisco de Sá, contribuinte em questão, da sua obrigação tributária principal, consistente no dever de 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, resultado esse aplicável para os dois acima mencionados debedads.

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de setembro de 2012

Leonardo Henrique Pires Lopes