



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

**Processo n°** 11634.000879/2010-30  
**Recurso n°** 11.634.000879201030 Voluntário  
**Acórdão n°** **2803-001.870 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 17 de outubro de 2012  
**Matéria** Contribuições Previdenciárias  
**Recorrente** MUNICÍPIO DE CAMBE - PREFEITURA MUNICIPAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2009

SERVIDORES MUNICIPAIS NÃO EFETIVOS (CONCURSADOS).  
 REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA.

Os servidores públicos não efetivos (concurados), a partir da Emenda Constitucional n. 20/1998, são vinculados e contribuintes ao Regime Geral de Previdência, tornando o ente público contribuinte e responsável de reter e recolher à União as contribuições previdenciárias incidentes sobre os vencimentos e remunerações pagas àqueles.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. ATRIBUIÇÕES.

Cabe à autoridade fiscal apenas averiguar, em **tese, se** há possibilidade de ocorrência de fatos tipificados como crimes pela legislação penal, e informar a autoridade competente, por meio da Representação Fiscal para Fins Penais. A avaliação da ocorrência do tipo penal in concreto é de competência do Ministério Público Federal e, depois, do Poder Judiciário, caso o crédito tributário de contribuições previdenciárias tenha sido mantido (art. 83, da Lei n. 9430/1998).

MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO RETROATIVA.

Apenas cabe aplicação retroativa de multa ou penalidade quando a mesma for realmente mais benéfica.

Recurso Voluntário Provido Em Parte - Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a). A multa a ser aplicada aos créditos tributários constituídos com base em fatos geradores anteriores à 04.12.2008 seja a estabelecida

Processo nº 11634.000879/2010-30  
Acórdão n.º **2803-001.870**

**S2-TE03**  
Fl. 192

---

no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, conforme a fase processual, até o limite de 75% que está estabelecido art. 35-A da Lei n. 8.212-1991 (atual redação) combinado com o art. 44, I, da Lei n. 9.430-1996, sem interpretação conjunta com o art. 32-A, da Lei n. 8212-1991, desde que mais favorável ao sujeito passivo. Vencido(a) o(a) Conselheiro(a) Helton Carlos Praia de Lima e Osmar Pereira Costa.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (presidente), Gustavo Vettorato, Osmar Pereira Costa, Bianca Delgado Pinheiro, Oséas Coimbra Júnior, Amilcar Barca Teixeira Júnior.

## Relatório

O presente Recurso Voluntário foi interposto contra decisão da DRJ, que manteve o crédito tributário oriundo da aplicação de contribuições previdenciárias patronais e dos segurados sobre vencimentos pagos/creditados a servidores não beneficiados pelo Regime Próprio de Previdência (ocupantes de cargo comissionados, temporários e sob o regime da Consolidação das Leis do Trabalho) no período de 01.01.2005 a 31.12.2009. A ciência do auto de infração inaugural foi em 14.07.2010.

Assim, o recurso veio à presente turma especial para seu julgamento, em que apresentou os seguintes argumentos resumidos:

a) a ilegitimidade passiva da Recorrente, pois os valores teriam sido recolhidos ao Instituto Municipal de Previdência de Cambé (IMP-Cambe) a título de Regime Próprio de Previdência, obedecendo a Lei Municipal n. 925/1994, sendo esta entidade também sujeito passivo no presente auto, sob pena de descumprimento às garantias do devido processo legal e ampla defesa.

b) que parte das créditos lançados seriam decadentes em razão do art. 150,§4º, do CTN,

c) que não houve qualquer ilegalidade ou ilicitude cometida pelo Recorrente por estar obedecendo a Lei Municipal n. 925/1994, e por consequência o princípio da estrita legalidade, ao recolher as contribuições ao IMP-Cambe. Inclusive, haveria possibilidade de compensação com o Regime Geral de Previdência conforme a Lei n. 9796/1999;

d) que a multa aplicada na forma do art. 35-A, da Lei n. 8.212/1991, combinado com o art. 44, I, da Lei n. 9430/1994, é equivocada pois inexistiu ato de fraude, má-fé ou dolo, fato que também descaracterizaria a ocorrência de crime.

Em ato apartado, o Recorrente requereu a juntada do Ofício n. 238/2011 do IMP-Cambé informando que os servidores contratados em teste seletivo antes de dezembro de 2001, estariam aposentados pelo Regime Próprio de Previdência, seguindo a orientação do Tribunal de Contas do Estado do Paraná.

Os autos foram distribuídos à esta Turma Especial e conselheiro para sua apreciação em segunda instância administrativa.

Esse é o relatório.

## Voto

Conselheiro Gustavo Vettorato

I - O recurso é tempestivo, conforme supra relatado, dispensado do depósito prévio (Súmula Vinculante 21 do STF), assim deve o mesmo ser conhecido.

II – Quanto às questões preliminares de legitimidade passiva, é claro que essas afetam diretamente o mérito, pois definem quem são os contribuintes e responsáveis sob os quais recaem as normas de incidência tributária objeto do lançamento. Assim, essas questões serão tratadas de forma conjunta.

A alegação de que o Município agiu conforme a legalidade e que não é sujeito passivo da relação jurídico tributária, em razão das contribuições retidas e recolhidas sobre os vencimentos pagos a servidores municipais não efetivos na forma do art. 37, IV, e 41, da Constituição Federal de 1988, não procede.

A partir das Emendas Constitucionais 19 e 20, ambas de 1998, com a alteração do art. 40 da Constituição Federal, nos parágrafos 13º, c/c art. 24, XII, da mesma carta, a competência estabelecer, lançar e arrecadar contribuições previdenciárias sobre os vencimentos de servidores públicos não efetivos na forma do art. 37, par. IV, e 41, da CF/1988, passou a ser da União, tornando-os em beneficiários do Regime Geral de Previdência. Bem como, fora definido que os Estados e Municípios seriam os responsáveis pelo recolhimento. Situação essa que foi estabelecida pela legislação federal a partir da Lei n. 9876/1999, consolidou as normas constante nos artigos 12, I, g, j, 15, I, 20, 22, 30, I, da Lei n. 8.212/1991, mais de cinco anos antes da ocorrência dos fatos geradores objetos dos créditos lançados. Considerando que, ao caso em voga, a legislação municipal deverá respeitar as normas oriundas da legislação federal, por delegação constitucional, o Recorrente tornou-se contribuinte e responsável pelo recolhimento das contribuições patronais e dos segurados vinculados ao Regime Geral de Previdência, respeitando também o que define o art. 121, I e II, do CTN.

Ainda, quanto à possibilidade de compensação financeira a mesma não se aplica ao caso, pois a mesma ocorre em concomitância e aproveitamento de tempo de serviço e contribuição de beneficiários, mediante procedimentos próprios.

Os documentos juntados pelo Recorrente não demonstraram de forma específica que os servidores não efetivos (concurados) relacionados pela fiscalização são realmente têm a condição de efetivos, ou beneficiários do Regime Próprio de Previdência, ou seja, a presunção trazida no lançamento está consolidada.

Razões essas que, por si só, além das demonstradas na decisão recorrida às quais prestam-se homenagens, demonstram a necessidade de melhorar as razões do Recorrente, nos aspectos acima apontados.

III – Quanto à ocorrência de extinção parcial dos créditos lançados decadência na forma do art. 150, par. 4º., do CTN, também não cabe razão. É certo que o

Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado e obrigatório à administração pública, emitiu a Súmula Vinculante de nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, que pacificou o entendimento da inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212 de 1991, tornando-o vinculante a toda Administração Pública (art. 103-A da CF/1988)

Contudo, o presente auto de infração constituiu créditos tributários que têm como forma geral de apuração o lançamento por homologação (art. 150, par.4º, do CTN), contudo nem dos fatos geradores, das obrigações principais e créditos foram objeto de constituição em tal modalidade. Ou seja, o lançamento tributário em questão foi realizado de ofício por integral iniciativa do Fisco (art. 149, do CTN). Assim, dever-se-á aplicar a regra decadencial obtida do art. 173, I, do CTN, em que *direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

Ainda, em razão desse caso de decadência (art. 173, I, do CTN), tal matéria foi submetida ao crivo da 1ª. Seção do Superior Tribunal de Justiça, através de Recurso Especial representativo de controvérsia – RESP 973.733, conforme art. 543-C do normativo processual (recurso repetitivo) e, segundo a nova redação do art. 62-A do Regimento interno do CARF, de reprodução obrigatória pelos Conselheiros. Reproduzimos excerto da ementa:

*3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, **ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível**, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de. desarrazoado prazo decadencial decenal(...)*  
grifamos

Consoante a regra retro citada, forçoso se faz reconhecer a decadência referente a todos os fatos geradores ocorridos anteriormente **ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível.**

Dessa forma, considerando que a data de ciência e perfectibilização do lançamento deu-se em 14.07.2010, o Fisco poderia lançar, como lançou, créditos tributários com base em fatos geradores ocorridos até 01.01.2005 *a quo*.

Logo, novamente, não resta razão ao Recorrente.

IV – Quanto à aplicação da multa questionada, realmente a Administração Fiscal Federal aplicou a legislação, pois a sanção aplicada não considera a ocorrência de dolo, má-fé ou fraude, mas sim a mora e a modalidade de lançamento, conforme o art. 105 e 142, do CTN.

Única questão que deve ser levantada quanto à aplicação da multa está justamente sobre os créditos tributários lançados com base em fatos geradores anteriores à 04.12.2008, data da publicação da Medida Provisória n. 449/2008. A partir dessa medida provisória, a sanção prevista no art. 35, da Lei n. 8.212/1991, ao caso em questão foi alterada. **Observe-se que a sanção a ser aplicada deve ser a vigente a época dos fatos geradores da**

obrigação tributária, desde que mais favorável à norma sancionadora posterior (art. 105 e 106, do CTN)

Assim, para os créditos lançados com base nos fatos geradores anteriores à 04.12.2008, a fiscalização aplicou de forma equivocada o disposto no art. 35-A, da Lei n. 8212-1991, na redação posterior à MP n 449, de 04.12.2008, convertida na Lei n. 11.941-2009, que remete à aplicação do art. 44, I, da Lei n. 9430-1996, com multa estabelecida no patamar de 75%, por entender mais benéfico ao contribuinte.

Em análise ao art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, a multa aplicada ao caso é escalonada de acordo com a fase do processo de constituição e cobrança das contribuições previdenciárias, iniciando com 4% a 100%. Os patamares superiores à 75% somente eram aplicáveis após o ajuizamento de ação de execução fiscal. Ou seja, em fase administrativa, a aplicação mais favorável é a da redação do art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008. Note-se que os créditos são inclusive anteriores à publicação da MP n 449, de 04.12.2008. Assim, entendimento contrário, será uma afronta à irretroatividade da aplicação da lei, salvo se mais benéfica, (art. 104, III, c;c 106, I, do CTN) bem como negar vigência à necessidade de interpretação mais benéfica ao contribuinte (art. 112, do CTN), pois o ato omissivo de não pagamento de contribuições que não foram devidamente declaradas ocorreu antes do lançamento.

Toda multa tributária é uma sanção, ou seja tem natureza primária punitiva, ou de penalização. Contudo, ainda assim podem ser classificadas em multa moratória, decorrente do simples atraso na satisfação da obrigação tributária principal, e multa punitiva em sentido estrito, quando decorrente de infração à obrigação instrumental cumulada ou não com a obrigações principais.

Tal classificação é necessária pois, apesar de não terem natureza remuneratória, mas sancionatória, os tribunais brasileiros admitem que as multas tributárias devem ser classificadas em moratórias e punitivas (sentido estrito), em razão da existência de tratamentos diversos para cada espécie pelo próprio Código Tributário Nacional e legislação esparsas. (RESP 201000456864, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA, 29/04/2010; PAULSEN, Leandro. Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª Ed., Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2010, p.1103-1109)

Assim, coloco como premissa que a diferença entre multa moratória e multa punitiva em sentido estrito. Como supra colocado, a primeira decorre do mero atraso da obrigação tributária principal, podendo sendo constituída pelo próprio contribuinte inadimplente no momento de sua apuração e pagamento. Já, a segunda espécie de multa, a punitiva em sentido estrito, demanda constituição pelos instrumentos de lançamento de ofício por parte dos agentes fiscais (art. 149, do CTN), em que se apura a infração cometida e a penalidade a ser aplicada. Inclusive a estipulação e definição da espécie de multa é dado exclusivamente pela lei, fato ressaltado em face do principio da estrita legalidade a que se regula o Direito Tributário e suas sanções (art. 97, V, do CTN). A mudança de natureza para fins de comparação no tempo, não pode ser realizada sem autorização legal, e por isso não se poderia comparar com multas punitiva em sentido estrito (referente à descumprimento de obrigação exclusivamente instrumental) com multas de natureza moratória a exemplo com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8212/1991, com a redação a partir da Medida Provisória n. 449/2008.

Não se pode tratar a hipótese de incidência da multa moratória disposta no art. 32-A cumulada com a multa do art. 35, com a redação anterior, como uma possível multa de ofício para comparar com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8.212/1991, incluso pela Medida Provisória n. 449/2008, convertida em Lei n. 11.941/2009, porque a multa aplicada pela redação anterior do art. 35, somente tratava de multa de natureza moratória, variada em razão das fases (tempo) do processo. Salvo se a própria lei, expressamente assim definisse.

Dessa forma, entendo que deve ser aplicado ao caso as penalidades estabelecidas no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, até o limite de 75% (art. 35-A da Lei n. 8.212-1991 combinado com o art. 44, I, da Lei n. 9.430-1996), conforme estabelecido pela redação posterior a da comentada alteração, sem interpretação conjunta com o art. 32-A, da Lei n. 8.212-1991.

V – Por último, em razão da alegação de não ocorrência de crime, ressalta-se que descabe à fiscalização fazer julgamento da ocorrência de crime ou não, averiguar, em tese, se há possibilidade de ocorrência de fatos tipificados como crimes pela legislação penal, e informar a autoridade competente, por meio da Representação Fiscal para Fins Penais. A avaliação da ocorrência do tipo penal *in concreto* é de competência do Ministério Público Federal e, depois, do Poder Judiciário, caso o crédito tributário de contribuições previdenciárias tenha sido mantido (art. 83, da Lei n. 9.430/1998).

#### VI - Conclusão

Isso posto, voto por conhecer o Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, reformando a decisão recorrida e o lançamento, no sentido de determinar que a multa a ser aplicada aos créditos tributários contituídos seja a estabelecida no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, conforme a fase processual, até o limite de 75% que está estabelecido art. 35-A da Lei n. 8.212-1991 (atual redação) combinado com o art. 44, I, da Lei n. 9.430-1996, sem interpretação conjunta com o art. 32-A, da Lei n. 8.212-1991, desde que mais favorável ao sujeito passivo.

Sala de Sessões, 17 de outubro de 2012.

*(Assinado Digitalmente)*

Gustavo Vettorato - Relator