MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10540.720759/2017-13

Processo nº	10540.720759/2017-13
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2201-005.755 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	4 de dezembro de 2019
Recorrente	MUNICIPIO DE RIACHO DE SANTANA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE. INOCORRÊNCIA.

A proibição de *bis in idem* assegura a segurança jurídica ao impedir que uma mesma infração seja objeto de dois (ou mais) lançamentos que apliquem a correspondente penalidade, pela mesma ou distinta autoridade, a um mesmo sujeito passivo.

Tratando-se de diferenças de contribuições sociais não inclusas em parcelamento anterior, nem objeto de confissão em GFIP, não há que se falar em *bis in idem,* porque não restou comprovada a cobrança pela União do mesmo tributo duas vezes.

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE PREPARAR AS FOLHAS DE PAGAMENTO DAS REMUNERAÇÕES PAGAS OU CREDITADAS A TODOS OS SEGURADOS. BIS IN IDEM. OCORRÊNCIA.

A existência de previsão específica no artigo 35-A da Lei nº 8.212 de 1991, determinando a aplicação do artigo 44 da Lei 9.430 de 1996, torna insubsistente a aplicação de multa residual prevista no artigo 92 da Lei nº 8.212 de 1991.

ARGUIÇÃO DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE. DA RAZOABILIDADE. DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO CONFISCO. SÚMULA CARF Nº 02.

A alegação de que a multa é confiscatória e que não atende os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da capacidade contributiva não pode ser discutida nesta esfera de julgamento, pois se trata de exigência fundada em legislação vigente, a qual o julgador administrativo é vinculado.

EFEITO SUSPENSIVO DO RECURSO.

De acordo com disposição normativa vigente o efeito suspensivo do recurso voluntário ocorre se este for apresentado dentro dos trinta dias seguintes à decisão de primeira instância.

SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE.

Havendo disposição normativa expressa acerca das formas de suspensão do crédito tributário, não há como ser aplicada a analogia.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a exigência do crédito tributário relacionado ao descumprimento de obrigação acessória.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente). Ausente o Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 697/704) interposto contra decisão no acórdão da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE) de fls. 676/683, a qual julgou a impugnação improcedente mantendo o crédito tributário formalizado no presente processo, constituído pelos autos de infração abaixo relacionados, lavrados em 21/7/2017:

I. Auto de Infração – MULTAS PREVIDENCIÁRIAS (fls. 2/4)

No montante de R$ 2.284,05, por descumprimento de obrigação acessória referente à infração de deixar de preparar as folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados.

II. Auto de Infração – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS (fls. 6/14)

No valor consolidado de R$ 5.108.285,32, já incluídos juros de mora (calculados até 7/2017) e multa proporcional, referente às seguintes infrações:

Infração: **CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL - ELEMENTO DE DESPESA 36**

Valor da contribuição devida R$ 34.110,61

Infração: **CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL TRANSPORTADOR AUTÔNOMO - ELEMENTO DE DESPESA 36**

Valor da contribuição devida R$ 1.480,06

Infração: **CONTRIBUIÇÃO RETIDA DOS SEGURADOS (EMPREGADOS, TRABALHADORES TEMPORÁRIOS E AVULSOS) - RESUMO FOLHA DE PAGAMENTO**

Valor da contribuição devida R$ 2.353.317,62

III. Auto de Infração – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR (fls. 16/29)

No montante de R$ 12.566.590,36, já inclusos os juros de mora (calculados até 7/2017) e multa proporcional, composto pelas seguintes infrações:

Infração: **VALORES PAGOS OU CREDITADOS A TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO - ELEMENTO DE DESPESA 36**

Valor da contribuição devida R$ 2.691,07

Infração: **VALORES PAGOS OU CREDITADOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO - ELEMENTO DE DESPESA 36**

Valor da contribuição devida R$ 89.253,45

Infração: **RUBRICAS A SEGURADOS EMPREGADOS NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO – RESUMO FOLHA DE PAGAMENTO**

Valor da contribuição devida R$ 5.378.818,81

Infração: **GILRAT SOBRE RUBRICAS DE EMPREGADOS NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO**

Valor da contribuição devida R$ 405.085,84

Da Impugnação

Devidamente cientificado do auto de infração por via postal em 28/7/2017, conforme AR de fl. 404, o contribuinte apresentou sua impugnação em 25/8/2017 (fls. 409/412, 492/498 e 579/585), acompanhada dos documentos de fls. 413/489, 499/576, 586/657 e 660/663, alegando em síntese, conforme consta do acórdão (fls. 679/680):

> 1. tempestividade;
>
> 2 - *Bis in idem*, quanto a :
>
> 2.1 - obrigação principal - a Receita Federal ao efetuar as retenções no FPM, no período de 01/2013 a 12/2014, independentemente da prévia constituição do crédito tributário, não poderia agora, tributar novamente o município pelos mesmos fatos geradores em idêntico período. Por esse motivo, requer seja julgado improcedente o auto de infração. Cita jurisprudência.
>
> 2.2 - obrigação acessória - o fisco já imputou multa, promovendo, do ponto de vista administrativo, penalização ao contribuinte. É incompatível a conciliação das multas pelo descumprimento de obrigações previdenciárias principal e acessória, já que esta é consequência lógica da outra.
>
> 3 - violação ao princípio constitucional da capacidade contributiva do município, pois incapaz de pagar exação tão vultosa quando comparada à receita oriunda do FPM, acrescenta que em razão da estiagem, o município decretou estado de emergência, Decreto Estadual n° 17.657/2017.
>
> Por fim, requer:
>
> 4. diligência com vistas à expedição de certidão, para que seja esclarecido se o período relativo às retenções, condizentes às contribuições previdenciárias, evidenciadas nos extratos bancários, foram ou não coincidentes com os meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2014;

> 5. juntada da prova documental que acompanha o presente arrazoado.
>
> Anexou os seguintes documentos:
>
> Termo de Posse, transmissão de cargo e diploma, fls. 413/422, fls. 502/512 e fls.586/595;
>
> Documento de identificação, fls. 423/424, fls. 499/500 e fls.596/597;
>
> Comprovante de residência, fls. 425, fls. 501 e fls. 598;
>
> Decreto Municipal n° 201/2017, de 10/05/2017 (Situação de emergência do município), fls. 426, fls. 513 e fls. 599;
>
> Demonstrativo de distribuição da arrecadação - FPM, 2013/2014, fls.427/459, fls. 514/546 e fls. 600/632;
>
> Guias da Previdência Social - GPS, código de pagamento 2402, período 01/2013 a 10/2013 e 01/2014 a 05/2014, 07/2014 a 13/2014, fls. 460/489, fls. 547/576 e fls. 633/657.
>
> Em 29/08/2017, fls. 660, anexou documento de identificação e decreto de nomeação do procurador, fls. 661/663.

Da Decisão da DRJ

A 7ª Turma da DRJ/REC, em sessão de 28 de novembro de 2017, no acórdão nº 11.58.314, julgou a impugnação improcedente mantendo o crédito tributário, conforme ementa abaixo reproduzida (fl. 676):

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014
>
> BIS IN IDEM. INEXISTÊNCIA.
>
> Tratando-se de diferenças de contribuições sociais, não inclusas em parcelamento anterior, nem objeto de confissão em GFIP, não há que se falar em *bis in idem*, porque não restou comprovada a cobrança pela União do mesmo tributo duas vezes.
>
> OBRIGAÇÕES DISTINTAS. MULTAS. CUMULAÇÃO. LEGALIDADE.
>
> Inexiste qualquer óbice legal à cumulação de penalidades aplicadas, com substratos legais distintos, em decorrência de descumprimento de obrigações tributárias diferentes.
>
> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
>
> Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014
>
> DILIGÊNCIA. DISPENSABILIDADE.
>
> É desnecessária a baixa dos autos em diligência quando os elementos constantes dos autos são suficientes para firmar o convencimento do julgador.
>
> Impugnação Improcedente
>
> Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte tomou ciência do acórdão por via postal em 4/5/2018, conforme despacho de fls. 716/717 e interpôs recurso voluntário em 4/6/2018 (fls. 697/704), acompanhado dos documentos de fls. 705/713, com os mesmos argumentos da impugnação, alegando o que segue:

> (...)
>
> 7. Em suma, a Turma Julgadora rechaçou a fundamentação expendida pelo Recorrente, no conteúdo da impugnação, ao apresentar os argumentos condizentes à ausência de dupla tributação porque o parcelamento de débito citado pelo Recorrente se refere a fato

gerador prévio ao que embasou a atual autuação; negativa da impossibilidade de conciliação das multas aplicadas, já que há fato gerador distinto a ensejá-las e que o princípio da capacidade contributiva não fora violado em decorrência de que é dirigido ao legislador no momento da promulgação de espécies normativas, sendo impossível que o Fisco possa aplica-lo no sentido de exonerar o contribuição do cumprimento da exação.

8. Ocorre que, *data venta*, incorreu em erro de julgamento a Turma Julgadora. O primeiro fundamento jurídico a ensejar a reforma do acórdão recorrido decorre da violação do princípio da capacidade contributiva. Há equivoco em afirmar que este postulado, apenas e tão somente, é dirigido ao legislador, quando da oportunidade de confeccionar leis.

8.1. Todo princípio tem força normativa e é dirigido a todos os cidadãos, indistintamente, inclusive as autoridades públicas de todos os poderes constituídos, aí incluídos o Executivo e, mais precisamente, o Fisco. Exemplo disto se origina da redação do artigo 103-B, da Lei n° 11196/2005:

(...)

8.2. Ou seja, na hipótese de o Município estar em situação de emergência originária de seca, estiagem prolongada ou outros eventos climáticos extremos, ficará suspensa temporariamente a retenção destinada ao pagamento das parcelas derivadas de parcelamento de débitos tributários. Sem dúvida, portanto, que este dever legal é destinado às autoridades fiscais, sob pena de violação ao princípio da capacidade contributiva.

8.3. *In casu*, além da impossibilidade de o Município de Riacho de Santana pagar, neste momento, suposta nova exação imposta e originária da autuação em tela, houve decretação de situação de emergência, por conta da seca, cujo termo correspondeu ao dia 19/05/2018, conforme faz prova o anexo ato normativo, estando na iminência de ser renovada.

8.4. Portanto, na esteira do princípio da capacidade contributiva, do qual é corolário do artigo 103-B, da Lei n° 11196/2005, é evidente que o crédito tributário cobrado, de R$12.566.590,36 (doze milhões, quinhentos e sessenta e seis mil, quinhentos e noventa reais e trinta e seis centavos) inviabiliza completamente a Municipalidade, até porque, entre os meses de janeiro a abril, do exercício financeiro em curso, o Erário foi destinatário de R$7.963.653,34 (sete milhões, novecentos e sessenta e três mil, seiscentos e cinquenta e três reais e trinta e quatro centavos).

8.5. Ora, se se mantiver a previsão de arrecadação proveniente do FPM, a exação imposta ao Município de Riacho de Santana corresponderá a 52,5% (cinquenta e dois e meio por cento) de toda a receita arrecada desta fonte, o que, induvidosamente, resultará em violação ao princípio da capacidade contributiva.

8.6. Demais disso, a situação de emergência vivenciada pelo Município Recorrente permite o exercício do direito à suspensão temporária do pagamento das parcelas relativa ao parcelamento em curso. Todavia, a retenção continua sendo concretizada, de modo que, alternativamente, pleiteia a suspensão temporária do presente auto de infração e que as retenções correspondentes não sejam concretizadas.

9. No que atine à ocorrência de *bis in idem*, há evidente erro de julgamento, igualmente. O fato de não ter havido confissão de débito, em absoluto, constitui fundamento o qual afasta a ocorrência do supramencionado fenômeno jurídico. É tão lógico infirmar este argumento porque se o Município de Riacho está questionando a exigibilidade do débito, consequentemente, inexistirá confissão.

9.1. O odioso *bis in idem* restou demonstrado porque o interstício de 01/01/2013 a 31/12/2014, relativo à presente autuação, coincide com o período do parcelamento em curso e, mesmo que não coincidissem, se foi a própria Autoridade Fiscal, no exercício da atribuição de promover a retenção direta dos valores correspondentes ao recolhimento insuficiente das contribuições previdenciárias, quem reteve indevidamente

os valores correspondentes à exação, não poderia, agora, tributar novamente o Município Recorrente pelos mesmos fatos geradores.

9.2. Explica-se: os extratos bancários, adunados aos autos, evidenciam, entre os meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2014, a retenção direta de valores do FPM a título das contribuições previdenciárias devidas por pessoas jurídicas de direito público e empregadores. Ora, se à Receita é conferida a atribuição de assim agir, independentemente da prévia constituição do crédito tributário, o que se desincumbiu durante intervalo de tempo idêntico ao fato gerador do presente Auto de Infração, é evidente a ocorrência de *Bis in Idem.*

9.3. Isto é, o mesmo fato jurídico, qual seja, insuficiência de recolhimento das contribuições previdenciárias devidas por pessoas jurídicas de direito público em razão dos seus servidores, entre janeiro de 2013 a dezembro de 2014, desencadeou duas ações da Autoridade Fiscal, a saber, a retenção direta dos valores correspondentes na conta do FPM do Impugnante e a lavratura do presente Auto de Infração.

10. Relativamente à impossibilidade de as multas constituírem o débito tributário, efetivamente, se impõe a reforma do acordão recorrido. Se era possível anteriormente à constituição do crédito tributário, a Receita Federal promover o recolhimento direto dos valores pagos de forma insuficiente, o que se desincumbiu, não é razoável que imponha mais uma sanção administrativa ao Recorrente em virtude da mesma conduta omissiva. Não houve duas condutas a ensejar reprovações administrativas diversas, houve a prática de somente uma **(recolhimento insuficiente)** a qual já foi reprimida por meio da retenção direta acrescida de multa pecuniária.

10.1. É incompatível a conciliação das multas derivadas do descumprimento das obrigações previdenciárias principal e acessória do contribuinte, já que esta é consequência lógica da outra, inexistindo independência entre elas, de modo que, a persistir o Auto de Infração em tela, restaria demonstrado o *Bis in idem.*

11. Conclusão. Diante do exposto, requer: a) seja conhecido, porque tempestivo o presente recurso, atribuindo-lhe efeito suspensivo, na forma do artigo 33, do Decreto n° 70235/72; b) seja provido o presente recurso para reformar o acórdão recorrido, suspendendo temporariamente a autuação em tela, já que as retenções oriundas do parcelamento em curso não o foram, aplicando-se, analogicamente, o artigo 103-B, da Lei n° 11196/2005; c) seja provido o presente recurso, reformando-se o acórdão recorrido, julgando-se improcedente o Auto de Infração n° 10540-720.759/2017-13.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora em sessão pública.

É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

I. Da Tempestividade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

II. Do Mérito

O contribuinte em sua peça recursal reitera os termos da impugnação sem apresentar novos argumentos ou documentos. Alega também que a turma julgadora incorreu em erro de julgamento devendo o acórdão recorrido ser reformado sob dois fundamentos jurídicos: violação do princípio da capacidade contributiva e *bis in idem* em relação à obrigação principal uma vez que houve a retenção direta dos valores correspondentes na conta do FPM do

Impugnante e a lavratura do presente Auto de Infração e em relação à obrigação acessória por ser incompatível a conciliação de multas derivadas do descumprimento das obrigações previdenciárias principal e acessória, já que esta é consequência lógica da outra, inexistindo independência entre elas.

Quanto ao argumento da violação do principio da capacidade contributiva previsto no artigo 145, § 1º da Constituição Federal[1] deve-se deixar consignado que as autoridades lançadora e julgadora administrativa não podem invocar tal princípio para afastar a aplicação da lei tributária, pois isso significaria declarar a inconstitucionalidade da lei tributária que serviu como base do lançamento, cuja atribuição é exclusiva dos órgãos judiciais. Neste sentido a Súmula CARF nº 2 a seguir reproduzida:

> **Súmula CARF nº 2**
>
> O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

No tocante à arguição do *bis in idem* em relação à obrigação principal, assim se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância (fl. 680):

> **2. *Bis in idem***
>
> **. obrigação principal**
>
> O impugnante alega que as contribuições sociais previdenciárias, lançadas nos autos de infração por descumprimento de obrigação principal, já foram adimplidas pela retenção do Fundo de Participação do Município (FPM), no período de 01/2013 a 12/2014.
>
> Ocorre que, consoante relatório fiscal de fls. 31/37, a municipalidade não declarou em GFIP os fatos geradores das contribuições previdenciárias em questão, não os reconhecendo, em consequência, como parte de suas obrigações tributárias.
>
> Logo, a eventual retenção do FPM sofrida não poderia servir para amortizar dívida não confessada e/ou parceladas pelo sujeito passivo, caso das diferenças apuradas pelo fisco e lançadas no crédito ora em mesa.
>
> De outro giro, trata-se de retenções anteriores à constituição do presente crédito, não podendo, assim, alcançá-lo, porque tiverem por objeto a quitação de dívidas previdenciárias prévias à sua ocorrência. Retenções já sofridas objetivam amortizar dívidas, devidamente reconhecidas e formalizadas, não tendo o caráter prospectivo que o impugnante deseja ver aplicado ao caso em apreço.
>
> Assim, ao constituir o presente crédito abrangendo diferenças de contribuições sociais não adimplidas, nem confessadas anteriormente, o fisco não incorreu no alegado "bis in idem", porque não se trata de cobrança pela União do mesmo tributo duas vezes, dado que não havia sido exigido anteriormente e, muito menos, pago pelo impugnante.
>
> Rejeita-se pois o argumento da defesa neste ponto.

A proibição de *bis in idem* garante a segurança jurídica ao impedir que uma mesma infração seja objeto de dois (ou mais) lançamentos que apliquem a correspondente penalidade pela mesma ou distinta autoridade, a um mesmo sujeito passivo.

No caso concreto os documentos acostados às fls. 600/632 apresentados com a impugnação corroboram a decisão acima transcrita, no sentido de que a eventual retenção sofrida

[1] Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
(...)
§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

teve por objeto a quitação de dívidas previdenciárias anteriores à constituição do presente crédito tributário. Ademais, em sede de recurso voluntário o contribuinte não trouxe outros elementos de prova de suas alegações. Portanto, não há reparo neste ponto no acórdão recorrido.

Quanto à multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória no valor de R$ 2.284,05, assim se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância (fl. 681):

> **. obrigação acessória**
>
> A impugnante argumenta a impossibilidade de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, dada a penalização já aplicada no lançamento de ofício da obrigação principal.
>
> Equivoca-se a defesa em sua tese. É que se tratam de obrigações tributárias distintas, sujeitas a multas, também, diferentes.
>
> A multa do auto de infração lavrado por descumprimento de obrigação acessória (ou de fazer) tem fato gerador (deixar de preparar folhas de pagamento contemplando todos os segurados a seu serviço, nos moldes dispostos no art. 32, I, da Lei nº 8.212/91) e fundamentação nos art. 92 e 102 da Lei n° 8.212/91 e art. 283, I, "a", art. 292, inciso II, III e IV e art. 373 do Decreto n° 3.048/99, distinto daquele decorrente da penalidade aplicada por descumprimento de obrigação principal, que decorre do não pagamento do tributo e tem amparo legal no art. 44, I, da Lei n° 9.430/96.
>
> Conclui-se portanto, que diferentemente do alegado pela defesa, tais multas são perfeitamente conciliáveis, não havendo nenhuma relação de causa e efeito entre as mesmas, pois, conforme explicitado acima, foram aplicadas por razões distintas, específicas e independentes para cada infração cometida, todas com o devido amparo legal.
>
> Resulta, assim, a referida tese da impugnação, também, improcedente.
>
> (...)

Consta no relatório fiscal a seguinte descrição dos fatos (fls. 35/36):

> Deixar de Preparar as Folhas de Pagamento das Remunerações Pagas ou Creditadas a Todos os Segurados
>
> A Prefeitura de Riacho de Santana deixou de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social, conforme previsto na Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, I, combinado com o art. 225, I e parágrafo 9, do Regulamento da Previdência Social- RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99. Para órgão gestor de mão de obra, referente ao trabalhador portuário avulso: Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, I, combinado com o art. 225, I e parágrafos 10, 11 e 12, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99.
>
> (...)
>
> Cobrança da multa de ofício por ter deixado de declarar a totalidade das remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados e a contribuinte individual. Assim sendo, as GFIPs – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, relativas aos anos-calendário sob fiscalização, foram entregues com omissões. Como consequência, não foram recolhidas as contribuintes previdenciárias patronais incidentes sobre tais remunerações. Por ter deixado de declarar e recolher as contribuições retidas em nome dos segurados empregados. Por ter deixado de declarar e recolher as contribuições em nome dos segurados dos contribuintes individuais.
>
> Cobrança da multa por descumprimento de obrigação acessória de preparar as folhas de pagamentos com indicação da totalidade das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço.

No auto de infração de aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória foram indicados como base normativa os seguintes dispositivos:

> **Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991**
>
> Art. 92. **A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada** sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento. (grifos nossos)
>
> (...)
>
> Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).
>
> § 1º O disposto neste artigo não se aplica às penalidades previstas no art. 32-A desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).
>
> § 2º O reajuste dos valores dos salários-de-contribuição em decorrência da alteração do salário-mínimo será descontado por ocasião da aplicação dos índices a que se refere o caput deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).
>
> **Decreto nº 3.048 de 6 de maio de 1999.**
>
> Art. 283. **Por infração a qualquer dispositivo das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento**, fica o responsável sujeito a multa variável de R$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003) (grifos nossos)
>
> I – a partir de R$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) nas seguintes infrações:
>
> a) deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com este Regulamento e com os demais padrões e normas estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social;
>
> (...)
>
> II – a partir de R$ 6.361,73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos) nas seguintes infrações:
>
> a) deixar a empresa de lançar mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;
>
> (...)
>
> Art. 292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:
>
> I – na ausência de agravantes, serão aplicadas nos valores mínimos estabelecidos nos incisos I e II e no § 3º do art. 283 e nos arts. 286 e 288, conforme o caso;
>
> II – as agravantes dos incisos I e II do art. 290 elevam a multa em três vezes;
>
> (...)
>
> Art. 373. Os valores expressos em moeda corrente referidos neste Regulamento, exceto aqueles referidos no art. 288, são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.
>
> Art. 292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

> (...)
>
> II - as agravantes dos incisos I e II do art. 290 elevam a multa em três vezes;
>
> III - as agravantes dos incisos III e IV do art. 290 elevam a multa em duas vezes;
>
> IV - a agravante do inciso V do art. 290 eleva a multa em três vezes a cada reincidência no mesmo tipo de infração, e em duas vezes em caso de reincidência em infrações diferentes, observados os valores máximos estabelecidos no **caput** dos arts. 283 e 286, conforme o caso; e
>
> Parágrafo único. Na aplicação da multa a que se refere o art. 288, aplicar-se-á apenas as agravantes referidas nos incisos III a V do art. 290, as quais elevam a multa em duas vezes.

Como visto, as disposições normativas acima reproduzidas impõem a aplicação da penalidade de multa por infração para a qual não haja penalidade expressamente cominada no regulamento.

A Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941 de 2009, trouxe uma nova sistemática no cálculo da multa, com a inserção do artigo 35-A na Lei nº 8.212 de 1991, que determina, no caso de lançamento de ofício, a aplicação da multa prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996[2], cujo inciso I é claro ao estabelecer multa de 75%, sobre a totalidade ou

[2] Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)
§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.
§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)
I - a parcela do imposto a restituir informado pela contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

No caso concreto o autuado deixou de preparar as folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados.

Sobre o assunto, pactuo do entendimento e utilizo-me, com a devida vênia, como razão de decidir o voto do ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, no Acórdão nº 2201-004.410, em sessão de 3 de abril de 2018, nos seguintes termos:

> Da ilegalidade de Multa do AI
>
> Insurge-se o contribuinte contra a exigência afirmando que cometeu mera falha no envio da GFIP, a qual se configura em vício sanável, não justificando a penalidade aplicada.
>
> O Auto de Infração em tela trata da aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, em virtude de o Contribuinte deixar de lançar mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos (CFL 34).
>
> (...)
>
> Conforme se verifica em fl. 47, o lastro legal para a capitulação da multa aplicada está contido nos art. 92 e 102 da Lei 8.212/91, que assim dispõe:
>
> > Lei 8.212/91
> >
> > (...) Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento. (...)
> >
> > Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.
>
> A mesma lei 8.212, em seu art. 35-A, estabelece:
>
> > 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.
>
> Por sua vez, assim dispõe a Lei 9.430/96:
>
> > 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;
>
> A falha de escrituração que levou à autuação está evidenciada no item 9.11 do Relatório Fiscal, fl. 40, tendo lastreado, ao mesmo tempo, a autuação por descumprimento de obrigação principal consubstanciada no DEBCAD 51.067.261-2, fl. 41.
>
> 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 pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.
>
> A descrição dos fatos do lançamento é clara ao demonstrar não a ocorrência de falta de registro, mas o registro equivocado da fatos contábeis, o que dá ensejo à reclassificação de ofício da despesa e o recálculo do tributo devido com aplicação da penalidade de

---

II – (VETADO). (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

> ofício. Portanto, o contribuinte efetuava seus registros a partir do que considerava correto e, naturalmente, tal ato se refletia no cálculo do tributo devido.
>
> Embora seja certo 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.
>
> É inconteste o nexo de dependência entre as condutas de registrar indevidamente na contabilidade e de não recolher o tributo que seria devido se correto fosse o registro. Caso o registro equivocado não tivesse sido identificado, não haveria lançamento da obrigação principal relacionada, do que resulta a conclusão de que, pela aplicação do Princípio da Consunção, o delito fim (não recolhimento) absorve o delito meio (classificação contábil equivocada).
>
> Naturalmente, caso o registro equivocado tivesse claro propósito, doloso, de ocultar a ocorrência do fato gerador, a penalidade de ofício deveria ser qualificada, mediante a duplicação de sua alíquota, nos termos do § 1º do citado art. 44 da Lei 9.430/96.
>
> Portanto, entendo que não merece prosperar a imputação fiscal, seja em razão de punir a conduta de falta de declaração ou de declaração inexata, para a qual há penalidade prevista (art. 35-A da Lei 8.212/91, c/c art. 44 da Lei 9.430/96), não se aplicando o art. 92 da Lei 8.212/91, seja pela inocorrência de falta de lançamento em títulos próprios, seja pelo evidente nexo de dependência entre delitos de não lançar em título próprios (ou lançar em com equívoco) e de não efetuar o pagamento do tributo devido, do que resulta a aplicação do Princípio da Consunção, o delito fim (não pagamento) absorve o delito meio (registro contábil equivocado).
>
> Assim, neste item, dou provimento ao recurso voluntário.

Na mesma linha de raciocínio do acórdão imediatamente acima reproduzido, entendo não ser aplicável a multa prevista no artigo 92 da Lei nº 8.212 de 1991, tendo em vista a existência de previsão expressa no artigo 35-A da Lei nº 8.212 de 1991, determinando a aplicação do artigo 44 da Lei 9.430 de 1996, razão pela qual o acórdão recorrido deve ser modificado neste ponto.

Quanto aos pedidos formulados pelo Recorrente:

a) Efeito suspensivo do recurso voluntário

A interposição tempestiva de recurso administrativo, enquanto pendente de julgamento, suspende a exigibilidade do crédito tributário em conformidade com o disposto no

inciso III do artigo 151 do da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), a seguir reproduzido:

> Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
>
> (...)
>
> III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
>
> (...)
>
> Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações assessórios dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes.

No mesmo sentido, assim dispõe o artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972:

> Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão

Logo, a suspensão da exigibilidade é um dos efeitos da interposição tempestiva do recurso administrativo, não havendo necessidade de ser requerido tal efeito.

b) Aplicação analógica do artigo 103-B da Lei nº 11.196 de 2005

O Recorrente requer a suspensão temporária da autuação em tela, alegando que as retenções oriundas do parcelamento em curso não o foram, aplicando-se por analogia o artigo 103-B da Lei nº 11.196 de 2005, que assim dispõe:

> Art. 103-B. Fica autorizada a repactuação do parcelamento dos débitos previdenciários, por meio dos mecanismos previstos nesta Lei e mediante suspensão temporária, na forma do regulamento, para o Município em situação de emergência ou estado de calamidade pública em decorrência de seca, estiagem prolongada ou outros eventos climáticos extremos. (Incluído pela Lei nº 12.716, de 2012) (Regulamento)
>
> **§ 1º O previsto no caput será aplicado com exclusividade ao contrato com Município em situação de emergência ou estado de calamidade pública decorrentes de eventos ocorridos em 2012 e reconhecidos pelo Poder Executivo federal nos termos da Lei nº 12.608, de 10 de abril de 2012, que dispõe sobre o Sistema Nacional de Proteção e Defesa Civil. (Incluído pela Lei nº 12.716, de 2012)** – grifos nossos
>
> § 2º O valor das parcelas vincendas cujo pagamento foi adiado temporariamente será, obrigatoriamente, aplicado em atividades e ações em benefício direto da população afetada pela seca, estiagem prolongada ou outros eventos climáticos extremos. (Incluído pela Lei nº 12.716, de 2012)

Como visto, tal dispositivo se refere apenas à repactuação do parcelamento dos débitos previdenciários, não dispondo acerca suspensão de procedimento de fiscalização ou mesmo de autuação.

De acordo com o artigo 108 do Código Tributário Nacional (CTN), a seguir reproduzido:

> Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:
>
> I - a analogia;
>
> II - os princípios gerais de direito tributário;
>
> III - os princípios gerais de direito público;
>
> IV - a eqüidade.

> § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.
>
> § 2º O emprego da eqüidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Por sua vez, no artigo 151 do referido diploma legal estão previstas as modalidades de suspensão do crédito tributário:

> Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
>
> I - moratória;
>
> II - o depósito do seu montante integral;
>
> III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
>
> IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.
>
> V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)
>
> VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)
>
> Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações assessórios dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes.

Deste modo, no caso concreto, em se tratando de suspensão do crédito tributário, em virtude da existência de disposição normativa expressa sobre a matéria não há como ser aplicada a analogia conforme solicitado pelo Recorrente.

Conclusão

Em razão do exposto, vota-se em dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a exigência do crédito tributário relacionado ao descumprimento de obrigação acessória no valor de R$ 2.284,05.

Débora Fófano dos Santos