



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.723135/2018-54
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.704 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 23 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MUNICIPIO DE VALENCA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS AUTÔNOMAS. PREVISÃO LEGAL EXPRESSA.

As infrações previstas nos incisos I e II do art. 32 da Lei 8.212/91 são autônomas em relação as infrações abrangidas pelo art. 35-A do mesmo diploma legal.

AGRAVAMENTO DA MULTA. FALTA DE ESCLARECIMENTOS.

Constatada a falta de esclarecimentos por parte do Sujeito Passivo, quando devidamente intimado, aplica-se multa de ofício agravada em 50%.

MULTA DE OFÍCIO. DEMONSTRAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS. POSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO.

A conduta de deixar de recolher os valores descontados dos segurados é apta à caracterização dos pressupostos necessários à qualificação da multa, pois consubstancia-se em fraude.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Marcelo Milton da Silva Risso e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial. Manifestou a intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-009.704 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 10580.723135/2018-54

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2201-005.430, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, em 10 de setembro de 2019, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 1.688:

CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE DEFINIÇÃO DOS FATOS GERADORES E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. INOCORRÊNCIA.

Nos autos de infração, em seus anexos e no relatório fiscal houve discriminação clara e precisa dos fatos geradores, possibilitando o pleno conhecimento pelo Recorrente dos lançamentos efetuados e das infrações imputadas pelo descumprimento das obrigações.

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.

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCABIMENTO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE OFÍCIO DE 75%.

A denúncia espontânea da infração é afastada pelo início da ação fiscal, regularmente cientificada ao sujeito passivo, sendo, portanto, cabível a multa de lançamento de ofício de 75%.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA DE 150%. FALSIDADE NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO. CABIMENTO.

É cabível a aplicação de multa isolada de 150%, quando os recolhimentos tidos pelo Contribuinte como indevidos e passíveis de compensação não são comprovados.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. ALEGADA AUSÊNCIA DE ATENDIMENTO TEMPESTIVO A INTIMAÇÕES DA AUTORIDADE FISCAL. NÃO SUBSUNÇÃO ÀS HIPÓTESES DE AGRAVAMENTO DE QUE TRATA O ARTIGO 44 DA LEI Nº 9.430/96. AFASTAMENTO DO GRAVAME.

A constatação de que o sujeito passivo atendeu, mesmo que de forma insuficiente, às intimações oficiais, não autoriza o agravamento da multa previsto no § 2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, eis que a fiscalizada, a rigor, não deixou de "prestar esclarecimentos", e ainda, não obstante a apontada deficiência nos esclarecimentos, isso não impediu a autoridade fiscal de levantar as informações necessárias à formalização do lançamento tributário.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.

A qualificação da multa somente pode ocorrer quando a autoridade fiscal provar de modo incontestado, o dolo por parte da contribuinte, condição imposta pela lei. Não estando comprovado com elementos contundentes o intuito de fraude, deve ser afastada a aplicação da multa qualificada.

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FOLHA DE PAGAMENTO EM DESACORDO COM OS PADRÕES ESTABELECIDOS PELA RFB E NÃO LANÇAR, MENSALMENTE, EM TÍTULOS PRÓPRIOS DA CONTABILIDADE, DE FORMA DISCRIMINADA, FATOS GERADORES, QUANTIAS DESCONTADAS, CONTRIBUIÇÕES E RECOLHIMENTOS.

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.

PEDIDO DE PARCELAMENTO. COMPETÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

O pedido de parcelamento deve ser dirigido diretamente à unidade preparadora da circunscrição fiscal do contribuinte, na medida em que este Colegiado não possui competência para apreciação de tal matéria.

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 1.718 e seguintes, houve sua admissão, por meio do Despacho de fls. 1.792 e seguintes, para rediscutir: **(a) multa por descumprimento de obrigações acessórias; (b) multa qualificada; e (c) multa agravada.**

Em seu **recurso, aduz a Procuradoria da Fazenda Nacional**, em síntese, que:

- a) tendo em vista que o contribuinte deixou de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, as remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais a seu serviço, bem como omitiu nos resumos gerais das folhas de pagamento apresentadas, as remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais a seu serviço, com infração ao disposto no art. 32, I e II da Lei nº 8.212/91, são plenamente legítimas as multas aplicadas ao caso, com fundamento no art. 92 da mesma lei;
- b) no que se refere à multa qualificada, a conduta do contribuinte de deixar de recolher os valores descontados dos segurados, aliada à falta de declaração em GFIP, com claro intuito de omitir perante o Fisco a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias, já é suficiente para demonstrar a conduta dolosa do contribuinte, justificando a qualificação da multa;
- c) quanto à multa agravada pelo não atendimento à intimação, cabe considerar que se o autuado prestou informações e apresentou documentos de forma incompleta, o trabalho da fiscalização foi dificultado, pois não compete a contribuinte determinar quais os documentos necessários ao trabalho fiscal, muito menos definir os limites da fiscalização, sendo prerrogativa da autoridade fiscal estabelecer quais são os documentos e livros necessários para a realização da auditoria;
- d) o art. 44, §2º, "a", da Lei nº 9.430, de 1996 dispõe sobre critérios totalmente objetivos para o agravamento da multa, os quais independe de restar provada a conduta dolosa do contribuinte.
- e) impõe-se a reforma do acórdão recorrido, devendo ser restabelecido o agravamento da multa de ofício.

Intimado, o Sujeito Passivo não apresentou Contrarrazões, conforme Despacho de fls. 1.841.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes os demais pressupostos de admissibilidade.

Consoante se extrai do Relatório Fiscal de fls. 30 e seguintes, o processo sob análise trata dos seguintes lançamentos de obrigações principais e acessórias:

● **Auto de Infração de Contribuição Previdenciária dos Segurados**, no valor de R\$ 15.450.201,99 (fls. 02/08). Período de 03/2013 a 13/2014. Refere-se à contribuição devidas pelos segurados empregados.

● **Auto de Infração de Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador**, no valor de R\$ 58.289.898,21 (fls. 10/23). Período 01/2013 a 13/2014. Refere-se à contribuição patronal (empresa e GILRAT). No que respeita ao GILRAT foi utilizado o percentual de 2%, sendo cobrado o GILRAT ajustado de 1,8734%, tendo em vista que para o ano de 2014 o FAP - Fator Acidentado Previdenciário foi de 0,09367.

● **Multa Isolada** (§ 10 do art. 89 da Lei 8.212/91).

● **Multa qualificada** (em razão do não atendimento aos Termos de Intimação Fiscal 1, 2 e 3, com base nos incisos I e III do § 2 do art. 44 da Lei 9.430/96);

● **Multa por descumprimento de obrigação acessória** (deixar de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, as remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais a seu serviço)

Ao apreciar o Recurso Voluntário, o Colegiado prolator da decisão recorrida entendeu por *dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar o **agravamento e a qualificação da penalidade de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, e para exonerar as multas por descumprimento de obrigação acessória nos valores de R\$ 2.331,32 e R\$ 69.939,00**, nos seguintes termos:*

b) Agravada, com fundamento no artigo 44, § 2º, incisos I e III da Lei nº 9.430 de 1996, pela falta de atendimento de intimação

Quanto ao agravamento da infração, o Recorrente alega que os termos de intimação foram atendidos, não havendo embaraço na ação fiscal. Segundo a autoridade lançadora, **o motivo ensejador de tal penalidade (fl. 38) foi o não atendimento aos Termos de Intimação Fiscal nº 1, 3 e 5**, sujeitando-se às disposições contidas nos incisos I e III do § 2º do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996 (redação dada pela Lei nº 11.488 de 2007)4.

Depreende-se do relatado no relatório fiscal (fls. 36/37) que documentos e esclarecimentos foram apresentados, de modo que sua insuficiência não pode implicar o agravamento. **Ademais, não obstante a apontada deficiência nos esclarecimentos prestados, isso não impediu a autoridade fiscal de levantar as informações necessárias à formalização do lançamento tributário.**

Logo, deve ser afastado o agravamento da multa.

c) Qualificada, com base, conforme o caso, no artigo 44, inciso I e §§ 1º e 2º da Lei nº 9.430 de 1996, em virtude de omissões em GFIPs, valores descontados de segurados e não recolhidos na época própria e constatação de diferenças entre valores descontados de segurados com os informados em GFIP

A qualificação da multa somente pode ocorrer quando a autoridade fiscal provar de modo incontestado, o dolo por parte da contribuinte, condição imposta pela lei. No caso concreto **houve apenas a alegação de omissões, não estando comprovado com elementos contundentes o intuito de fraude, razão pela qual deve ser afastada, reduzindo-a ao percentual de 75%.**

(...).

Multa por descumprimento de obrigação acessória

Quanto à multa aplicada por suposto descumprimento de obrigação acessória, o Recorrente alega que **a mesma perde seu fundamento pelo fato das divergências nas informações e valores nas GFIP das competências autuadas, terem sido espontaneamente reconhecidas, procedendo, inclusive, com a retransmissão das referidas GFIP.**

Sobre o assunto, assim se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância (fl. 1.615):

(...)

O Litigante alega que a multa aplicada por suposto descumprimento de obrigação acessória, perde seu fundamento pelo fato das divergências nas informações e valores nas GFIP das competências autuadas, terem sido espontaneamente reconhecidas, procedendo, inclusive, com a retransmissão das referidas GFIP.

Quanto a esta questão, repiso que as GFIP retificadoras do período de 01/2013 a 13/2014, objeto do presente lançamento, foram enviadas à conectividade social, quando o Ente Público já se encontrava sob ação fiscalizatória, não se encontrando, portanto, sob o benefício da denúncia espontânea, conforme já demonstrado nos itens precedentes deste Voto. Foi por esta razão que as GFIP enviadas não foram aceitas pelo sistema informatizado da Receita Federal do Brasil

Ainda que referidas GFIP retificadoras fossem aceitas pelo sistema informatizado da RFB, não torna os Autos de Infração lavrados por descumprimento de obrigações acessórias, improcedentes. Isto porque serão lavrados na mesma ação fiscal tantos autos de obrigação acessória, quantas forem as infrações existentes. E foi que ocorreu no presente caso, a Auditoria lavrou dois autos pela constatação do inadimplemento de obrigação de fazer, prevista em lei, de:

1. O Autuado deixou de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, as remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais a seu serviço, infringindo assim, o disposto na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, II, combinado com o art. 225, II e §§ 13 a 17, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.

2. O Notificado omitiu nos resumos gerais das folhas de pagamento apresentadas, as remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais a seu serviço, apresentando-as em desacordo com os padrões e normas estabelecidos pela RFB, infringindo assim, o disposto na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32 I, combinado com o art. 225, I e § 9º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.

Consta no relatório fiscal a seguinte descrição dos fatos (fls. 39/40):

9.1 Descrição da Infração:

O Município de Valença — Prefeitura Municipal, **deixou de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada as remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais a seu serviço.**

Dispositivo Legal Infringido:

Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32 II, combinado com o art. 225, II e §§ 13 a 17, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.

Capitulação da multa aplicada:

Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 92 e 102 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, art. 283, inc. II, alínea "a", art. 292, inc. II e art. 373.

Valor da Multa:

R\$ 69.939,00 (sessenta e nove mil, novecentos e trinta e nove reais), conforme estabelece a Portaria Interministerial MPS/MF Nº 15, de 16 de janeiro de 2018.

9.2 Descrição da Infração:

O Município de Valença — Prefeitura Municipal, **omitiu nos resumos gerais das folhas de pagamento apresentadas as remunerações pagas aos segurados**

contribuintes individuais a seu serviço, apresentando-as em desacordo com os padrões e normas estabelecidos pela RFB.

Dispositivo Legal Infringido:

Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32 I, combinado com o art. 225, I e § 9º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.

Capitulação da multa aplicada:

Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 92 e 102 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, art. 283, inc. I, alínea "a" e art. 373.

Valor da Multa:

R\$ 2.331,32 (dois mil, trezentos e trinta e um reais e trinta e dois centavos), conforme estabelece a Portaria Interministerial MPS/MF Nº 15, de 16 de janeiro de 2018.

No tocante ao cálculo da multa aplicada, assim se manifestou a autoridade lançadora (fls. 42/43):

12 O CÁLCULO DA MULTA APLICADA:

12.1 A Medida Provisória nº 449/2008 (convertida na Lei 11.941/09), de 03/12/2008, publicada no Diário Oficial da União em 04/12/2008, além de ter dado nova redação ao art. 35 da Lei 8.212/91, inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, alterando a forma de cálculo da multa, prevista para a conduta de apresentar a GFIP com omissões/incorrekções, relativas às contribuições previdenciárias não recolhidas, em época própria, conforme transcrição abaixo:

"Art. 35. 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. 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 n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996".

O art. 44 da Lei no 9.430/96 determina, por sua vez, o seguinte:

"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."

12.2 Observa-se que as alterações implementadas na Lei 8.212/91, pela MP 449/2008, conforme item 12.1 acima, implicaram na modificação do cálculo da multa, passando esta a ser aplicada pela ocorrência simultânea de duas condutas, conforme a seguir:

- Conduta 1 - Não recolher a contribuição devida à Seguridade Social em época própria;
- Conduta 2 - Não declarar em GFIP os fatos geradores, da contribuição devida à Seguridade Social, que deixou de ser recolhida

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.

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, 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.

No caso concreto o autuado deixou de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, as remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais a seu serviço e omitiu nos resumos gerais das folhas de pagamento apresentadas, as remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais a seu serviço, apresentando-as em desacordo com os padrões e normas estabelecidos pela RFB.

É indiscutível 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. 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 artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996.

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 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 incontestável 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.**

Nesse contexto, o Recurso interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional pleiteia a reforma da decisão *a quo* no tocante à **multa por descumprimento de obrigações acessórias; à multa qualificada e à multa agravada.**

Sobre a **multa por descumprimento da obrigação** acessória de *deixar de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada as remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais a seu serviço, bem como de omitir as remunerações dos contribuintes individuais nos resumos gerais das folhas de pagamento apresentadas*, o acórdão vergastado, como destacado anteriormente, consignou posição no sentido da existência de dependência entre as condutas de registrar indevidamente na contabilidade e de não recolher o tributo que seria devido se correto fosse o registro.

Dessa forma, salientou o Colegiado que na hipótese de o registro equivocado não ser 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).

Em posição oposta, alega a Procuradoria da Fazenda Nacional que as multas decorrentes das infrações ao disposto no art. 32, I e II, da Lei .º 8.212/91, são plenamente legítimas, com fundamento no art. 92 da mesma Lei.

Nota-se, como salientado pela Recorrente, que o art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96 abarca duas condutas: o **descumprimento de obrigação principal** (totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento) e também o **descumprimento da obrigação acessória** (falta de declaração ou de declaração inexata).

Assim, os dispositivos citados tratam de multas oriundas de situações distintas das ensejadoras das multas previstas nos incisos I e II da Lei n.º 8.212/91 abaixo transcritas:

“Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - 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;

II - 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; (...).

Portanto, apesar de as obrigação acessórias objeto dos presentes autos terem sido relevantes para a constatação do descumprimento da obrigação principal, as condutas penalizadas são autônomas e possuem previsão legal expressa, razão pela qual entendo que devem ser mantidas, da forma como lançadas.

No que concerne à **multa agravada** em decorrência das intimações 1, 3 e 5, faz-se pertinente mencionar as considerações da autoridade fiscal, fl. 37:

3. Emitiu-se o Termo de Intimação Fiscal, **TIF nº 03**, recebido pelo contribuinte, em referência, em 30/10/2017, conforme Aviso de Recebimento nº AR862619365DW solicitando esclarecimentos quanto às diferenças apuradas entre as Bases de Cálculo contidas nas Folhas de Pagamento e os dados das execuções orçamentárias. Entretanto, o **contribuinte não apresentou quaisquer esclarecimentos sobre as divergências apontadas.(...).**

8.1.3 Emitiu-se o Termo de Intimação Fiscal, **TIF nº 01**, recebido pelo contribuinte, em referência, em 12/05/2017, Aviso de Recebimento nº AR862618722DW solicitando esclarecimentos quanto às divergências constatadas, conforme relatório anexo ao citado

Termo, entre os valores recolhidos e os declarados em GFIP. Entretanto, **o contribuinte não apresentou quaisquer esclarecimentos sobre as divergências apontadas.** (...).

Tal fato motivou a intimação **TIF 5**, emitida em 5/2/2018, com ciência do contribuinte em 8/2/2018, anexo ao presente auto de infração, **a apresentar alguns contratos. Entretanto, nenhum documento foi apresentado.** (...).

Deste modo, o Sujeito Passivo, apesar de intimado, por meio de termos próprios, não atendeu à solicitação da fiscalização, incorrendo na disposição normativa do art. 44, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.430/96, que prevê, em caso de falta de esclarecimentos pela fiscalizada, o agravamento da multa.

Nesse cenário, assiste razão à Procuradoria da Fazenda Nacional quanto à majoração referida, motivo pelo qual dou provimento ao Recurso, nessa parte.

No que se refere à qualificação da multa, sustenta a Recorrente que *a conduta do contribuinte de deixar de recolher os valores descontados dos segurados, aliada à falta de declaração em GFIP, com claro intuito de omitir perante o Fisco a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias, já é suficiente para demonstrar a conduta dolosa do contribuinte, justificando a qualificação da multa.*

Com a análise do relato fiscal, nota-se que é possível se inferir situação fática apta à qualificação da multa, como se extrai de trecho abaixo do relatório fiscal:

8.5.1. Considerando, ainda, que o crédito tributário, citado no item 8.1.1 acima é decorrente das contribuições devidas à Seguridade Social, descontadas das remunerações dos segurados empregados, pelo sujeito passivo em referência, e não recolhidas em época própria, formalizou-se o Relatório de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), conforme Portaria RFB n.º 2439 de 21/12/2010, em função da ocorrência, **em tese, do Crime de Apropriação Indébita Previdenciária**, conforme previsto no Decreto Lei 2.848 (Código Penal), art. 168-A, inciso I, com redação dada pela Lei 9.983/2000.

Pelo teor do art. 72 da Lei n.º 4.502, *fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

Assim, a conduta de deixar de recolher os valores descontados é apta à caracterização dos pressupostos necessários à qualificação da multa.

Assim, voto em dar provimento ao Recurso, nessa parte.

Diante do exposto, voto em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.

Declaração de Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci

Discordo parcialmente do sempre bem fundamentado voto da ilustre Conselheira Relatora, mais precisamente no tocante à manutenção das multas por descumprimento de obrigações acessórias.

Como bem exposto no voto condutor do acórdão recorrido, a Medida Provisória 449/08, convertida na Lei 11941/09, trouxe uma nova sistemática no cálculo da multa, com a inserção do artigo 35-A na Lei 8212/91, que determina, no caso de lançamento de ofício, a aplicação da multa prevista no artigo 44 da Lei 9430/96, ou seja, a 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.

Isto é, em caso de lançamento de ofício, a multa de 75% engloba tanto a falta de recolhimento da contribuição (falta de pagamento ou recolhimento), quanto o descumprimento de obrigações acessórias/instrumentais (falta de declaração e declaração inexata).

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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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;**

Conforme a Exposição de Motivos da Medida Provisória 449/08, o art. 35-A visou a uniformizar o tratamento dado pela Receita Federal do Brasil aos tributos por ela administrados e a prevenir contestações judiciais em razão de penalidades diferentes para exações semelhantes. Veja-se:

[o] art. 35-A foi incluído para dispor que a multa de ofício será cobrada nos termos do art. 44 da Lei nº9.430, de 1996, de forma a aplicar as mesmas regras dos demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil às contribuições previdenciárias. A medida facilitará a administração dos créditos e a aplicação da norma, harmonizando a legislação tributária e prevenindo eventuais contestações judiciais em razão de penalidades diferentes para exações semelhantes;

De acordo com esse novo tratamento, portanto, em caso de lançamento de ofício, a multa de 75% engloba tanto a falta de recolhimento da contribuição (falta de pagamento ou recolhimento), quanto o descumprimento de obrigações acessórias (falta de declaração e declaração inexata), inclusive lançamentos em títulos próprios de sua contabilidade e omissão em folhas de pagamentos.

Além disso, e como corretamente fundamentado na decisão recorrida, a multa prevista no art. 92 da Lei 8212/91 somente poderia ser cobrada se não houvesse penalidade expressamente cominada, o que não é caso dos autos, conforme preconiza o já citado art. 35-A, que penaliza tanto a falta de recolhimento quanto o descumprimento das obrigações acessórias.

A cobrança cumulada da multa de 75% com as multas pelo descumprimento das obrigações acessórias ora lançadas fere a sistemática instituída pela Medida Provisória 449/08, convertida na Lei 11941/09. Como dito, na decisão recorrida, *“é indiscutível 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”*. E aqui não se trata, propriamente, de aplicação do princípio da consunção, mas sobretudo de falta de previsão legal para a aplicação

das multas pelo descumprimento das obrigações acessórias lançadas, quando já existente o lançamento da multa de 75% a que alude o art. 35-A da Lei 8212.

Nesses termos, e integrando ao presente voto as seguintes razões de decidir da decisão recorrida, entendo que o recurso da Fazenda deve ser desprovido neste particular:

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 [...], 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 ofício. Portanto, o contribuinte efetuava seus registros a partir do que considerava correto e, naturalmente, tal ato se refletia no cálculo do tributo devido.

[...]

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.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci