



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

**Processo n°** 13502.000199/2010-47  
**Recurso n°** 003.023 Voluntário  
**Acórdão n°** **2302-003.023 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 20 de fevereiro de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOA CFL 59  
**Recorrente** MUNICÍPIO DE CAMAÇARI - CÂMARA MUNICIPAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 24/02/2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. LIVRE CONVENCIMENTO.

O julgador não é obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. Cabe a ele decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.

MULTA DE MORA. PENALIDADE PECUNIÁRIA DECORRENTE DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ABSORÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A inflição de multa de mora decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal aviada em lançamento de ofício não impede a lavratura, em uma mesma ação fiscal, de Autos de Infração de Obrigação Acessória, quantos que sejam, desde que estes tenham por fundamento infrações tributárias de obrigações acessórias de natureza distinta, com Códigos de Fundamentação Legal diversos.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luís Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro e Arlindo da Costa e Silva.

## Relatório

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

Data da lavratura do AIOA: 24/02/2010.

Data da Ciência do AIOP: 26/02/2010

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela DRJ em Salvador/BA que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio do Auto de Infração nº 37.259.538-3, lavrado em razão do descumprimento objetivo de obrigação acessória prevista no art. 30, I, 'a' da Lei nº 8.212/91 e art. 4º da Lei nº 10.666/2003 c.c. art. 216, I, 'a' do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, em virtude de o Ente Público Municipal Autuado ter deixado de arrecadar, mediante desconto das respectivas remunerações, as contribuições previdenciárias a cargo dos segurados contribuintes individuais relacionados no levantamento "CI1", bem como dos "estagiários" contratados em desacordo com a legislação específica, qualificados pela Fiscalização previdenciária, para fins exclusivos de tributação, como segurados empregados no município, conforme descrito no Relatório Fiscal da Infração a fl. 09/11.

### CFL - 59

*Deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e dos contribuintes individuais a seu serviço.*

Apurou a Fiscalização que o Órgão Público em foco deixou de arrecadar, mediante desconto das respectivas remunerações, as contribuições previdenciárias a cargo dos segurados contribuintes individuais relacionados no levantamento "CI1", bem como dos "estagiários" contratados em desacordo com a legislação específica, qualificados pela Fiscalização previdenciária, para fins exclusivos de tributação, como segurados empregados no município, deixando também de efetuar o devido recolhimento das contribuições previdenciárias acima referidas.

A multa foi aplicada em conformidade com a cominação prevista no art. 283, I, 'g' do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 06/05/1999, no valor básico de R\$ 1.410,79 (um mil, quatrocentos e dez reais e setenta e nove centavos), atualizado conforme art. 8º, V da Portaria Interministerial MPS/MF nº 350, de 30 de dezembro de 2009, de acordo com o reportado no Relatório Fiscal de Aplicação da multa, a fl. 10.

De acordo com o Relatório Fiscal e demais documentos integrantes do Processo Administrativo Fiscal nº 13502.000197/2010-58, o crédito tributário referente à obrigação principal conexa ao vertente lançamento, objeto Auto de Infração de Obrigação

Principal nº 37.259.542-1 lavrado na mesma ação fiscal, é constituído pelos seguintes levantamentos:

- Levantamento GF (ferramenta de apropriação de créditos da empresa): refere-se a fatos geradores declarados em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) pelo sujeito passivo;
- Levantamentos CAI e CA2 (não declarados em GFIP): tratam de pagamentos efetuados aos contribuintes individuais com os correspondentes descontos da contribuição do segurado;
- Levantamento CEI (não declarado em GFIP): trata de pagamentos efetuados aos contribuintes individuais sem os correspondentes descontos da contribuição do segurado e cujos processos de pagamento não foram exibidos pelo sujeito passivo;
- Levantamento CI1 (não declarado em GFIP): trata de pagamentos efetuados aos contribuintes individuais sem os correspondentes descontos da contribuição do segurado e cujos processos de pagamento foram exibidos pelo sujeito passivo;
- Levantamento CP1 (não declarado em GFIP): trata de pagamentos efetuados às cooperativas de trabalho;
- Levantamentos ET1 e ET2 (não declarados em GFIP): trata de pagamentos efetuados aos estagiários contratados em desacordo com as normas que regulamentam o contrato de estágio.
- Levantamentos FP1 e FP2 (não declarados em GFIP): diferença entre valores constantes das folhas de pagamentos de comissionados e vereadores e os valores declarados em GFIP;
- Levantamento FR1 (não declarado em GFIP): valores referentes ao adicional de férias não incluído pelo sujeito passivo na base de cálculo INSS de sua folha de pagamento;
- Levantamento PT1 (não declarado em GFIP): valores referentes ao programa de contratação de pessoal denominado pequeno trabalhador;
- Levantamentos RA1 e RA2 (não declarados em GFIP): valores referentes à diferença de SAT/RAT a partir da competência 06/2007;
- Levantamento RC1 (não declarado em GFIP): valores referentes às rescisões trabalhistas não incluídas pelo sujeito passivo na base de cálculo INSS de sua folha de pagamentos; e
- Levantamento RE1 (não declarado em GFIP): valores referentes às rescisões trabalhistas não incluídas pelo sujeito passivo na base de cálculo INSS de sua folha de pagamentos e cujos processos de pagamentos não foram exibidos.

Os créditos do Sujeito Passivo levados em consideração pela Fiscalização se encontram relacionados no relatório denominado Relatório de Documentos Apresentados (RDA) e suas apropriações estão demonstradas no relatório intitulado Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (RADA), ambos do Processo Administrativo Fiscal nº 13502.000197/2010-58.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 41/45.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 15-28.330 – 7ª Turma da DRJ/SDR, a fls. 51/54, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 07 de novembro de 2011, conforme Aviso de Recebimento a fl. 57.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 59/65, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que a cobrança de uma multa de ofício aplicada conjuntamente com a imposição de uma obrigação principal absorve a multa por descumprimento de obrigação acessória;

Alfim, requer a declaração de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, que seja julgado improcedente o Auto de Infração.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

## Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

### **1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

#### 1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 07/11/2011, Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 07/12/2011, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Estando presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

### **2. DAS PRELIMINARES**

#### 2.1. DO JULGAMENTO EM 1ª INSTÂNCIA

Revela-se oportuno salientar *ab initio* que, consoante jurisprudência assente nos tribunais superiores, o julgador não é obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão.

Por outro viés, a leitura das razões de fato e de direito dispostas no processo não se presta a satisfazer a tese defendida pelo Contribuinte ou sob sua ótica, tampouco àquelas esposadas pelo Fisco, sendo imperioso, outrossim, que o julgador se atenha à *mens lege*.

Nesse sentido:

*O Tribunal de origem não precisaria refutar, um a um, todos os argumentos elencados pela parte ora agravante, mas apenas decidir as questões postas. Portanto, ainda que não tenha se referido expressamente a todas as teses de defesa, as matérias que foram devolvidas à apreciação da Corte a quo estão devidamente apreciadas.*

*É cediço, no STJ, que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu.*

*Ressalte-se, ainda, que cabe ao magistrado decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos,*

*das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.*

*Nessa linha de raciocínio, o disposto no art. 131 do Código de Processo Civil: "Art. 131. O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento." (AgRg no REsp nº 1.130.754, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 13.04.2010).*

Ou ainda:

*"o magistrado não é obrigado a responder todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem é obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados " (REsp 684.311/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ 18.4.2006).*

Há que se considerar, igualmente, que o Ordenamento Jurídico Brasileiro adotou, à exceção do Tribunal do Júri, o regime processual da persuasão racional, ou do Livre Convencimento Motivado da Autoridade Julgadora, a qual detém a prerrogativa de livremente apreciar a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes. Mesmo no Processo Administrativo Fiscal, o sistema do livre convencimento motivado constitui-se garantia do órgão julgador administrativo, conforme estatuído no art. 29 do Decreto nº 70.235/72.

**Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**

*Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.*

Nessa prumada, compete ao Julgador da causa proceder à adequada subsunção do caso concreto ao regime jurídico devido, em função das condições de contorno específicas da causa em debate, conjugadas aos elementos de prova constantes dos autos, os quais devem ser valorados com ampla liberdade, desde que tal operação intelectual seja realizada motivadamente, com o quê se permite a aferição dos parâmetros de legalidade e de razoabilidade adotados pela Autoridade Julgadora.

Notório o escólio de Gomes Filho (*in* Direito à Prova no Processo Penal. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1997, p. 162): “*Se de um lado, em oposição ao critério das provas legais, o livre convencimento pressupõe a ausência de regras abstratas e gerais de valoração probatória, que circunscreveriam a solução das questões de fato a standards legais, por outro implica a observância de certas prescrições tendentes a assegurar a correção epistemológica e jurídica das conclusões sobre os fatos debatidos no processo*”.

Com efeito, na formação do convencimento da Autoridade Julgadora, devem aliar-se liberdade e responsabilidade na atividade de identificação da subsunção do fato concreto à norma jurídica de regência, de valoração das provas, sob a ótica que demanda a

controvérsia em exame. Sendo a finalidade do processo a revelação da verdade real, ainda que utópica, então as questões de fato e de direito demonstradas e comprovadas nos autos têm por desígnio propiciar ao Julgador a convicção sobre a ocorrência de um fato, não somente em relação à sua existência, mas, também, quanto às circunstâncias substanciais pertinentes ao evento em análise, e a sua adequação ao regime jurídico a que se encontra subjugado.

No caso em exame, verificamos que o Órgão Julgador de 1ª Instância considerou em seu Acórdão todas as matérias de efetivo relevo para a formação da convicção permeada na decisão proferida.

Mesmo que algumas questões subjacentes não tenham sido ventiladas pela DRJ, estando a sua decisão sobre a questão nuclear do processo devidamente fundamentada no Acórdão proferido, não há que se falar em negativa de prestação jurisdicional, tampouco em supressão de instância.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

### **3. DO MÉRITO**

Cumprido de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho, assim como as questões arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

#### **3.1. DA MULTA DE MORA E DA MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.**

O Recorrente argumenta que a cobrança de uma multa de ofício aplicada conjuntamente com a imposição de uma obrigação principal absorve a multa por descumprimento de obrigação acessória.

Sem razão.

A Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988, outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, nas cores desenhadas em seu art. 146, III, 'b', *in verbis*:

### **Constituição Federal de 1988**

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

Imerso nessa ordem constitucional, ao tratar das obrigações tributárias, já no âmbito infraconstitucional, o art. 113 do Código Tributário Nacional – CTN, topograficamente inserido no Título que versa sobre as Obrigações Tributárias, estabeleceu o discrimen entre obrigações tributárias principal e acessórias, assim conformando seus traços definidores:

### **Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

*Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*

*Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.*

Realçada a norma legal supracitada, cumpre chamar atenção, na sequência lógica da demonstração de raciocínio, ao fato de que a natureza jurídica das obrigações em destaque são absolutamente distintas e inconfundíveis. A primeira, consistindo numa obrigação de dar. A segunda, aperfeiçoada numa obrigação de fazer, não fazer ou permitir, sempre estipulada no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária. Aquela, sendo criada necessariamente por lei formal, esta, requerendo para sua instituição mera previsão na legislação tributária, nos moldes engendrados no art. 96 do CTN.

A inobservância do cumprimento da obrigação principal até a data do seu vencimento sujeita o sujeito passivo ao pagamento de penalidade pecuniária pela demora no pagamento, batizada na Lei de Custeio da Seguridade Social, em sua redação de berço, de “*multa de mora*”, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das

penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas em lei, a teor do art. 161 do CTN.

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, **sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.** (grifos nossos)*

A ressalva acima destacada no texto do art. 161 do CTN (“*sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis*”) demonstra a existência de rachaduras comprometedoras no alicerce da tese advogada pelo Recorrente, que fazem colapsar todos os argumentos por ele aviados em seu instrumento de Recurso Voluntário.

Realçadas as normas legais supracitadas, cumpre chamar atenção, na sequência lógica da demonstração de raciocínio, ao fato de as naturezas jurídicas das parcelas pecuniárias em destaque serem absolutamente distintas e inconfundíveis.

Muito embora se consubstanciem a obrigação tributária principal, a multa de mora e os juros moratórios numa obrigação de dar, elas não se confundem. A primeira consiste na própria obrigação principal representada pelo tributo devido pelo sujeito passivo, em razão da ocorrência real do fato gerador estatuído na lei. A multa moratória, por seu turno, se configura como uma penalidade de natureza pecuniária decorrente do descumprimento tempestivo de obrigação principal, enquanto que os juros representam o preço do dinheiro, isto é, o valor que o detentor da moeda paga ao seu legítimo proprietário pela posse temporária do numerário.

O mesmo *codex* tributário estabelece que o descumprimento da obrigação acessória, pelo simples fato de sua ocorrência objetiva, converter-se em obrigação de dar, relativamente à penalidade pecuniária aplicada.

Saliente-se que os preceitos normativos supra anunciados não se conflitam com as diretrizes vertidas na Lei Orgânica da Seguridade Social, a qual estabelece as sanções aplicáveis ao descumprimento de obrigação principal, assim como ao descumprimento de obrigações tributárias acessórias, senão vejamos:

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Artigo restabelecido, com nova redação dada e parágrafo único acrescentado pela Lei nº 9.528/97). (grifos nossos)*

*Parágrafo único. O percentual dos juros moratórios relativos aos meses de vencimentos ou pagamentos das contribuições corresponderá a um por cento.*

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:*

*a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:*

*a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:*

*a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*§1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos.*

*§2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo*

*anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar.*

*§3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo.*

*§4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*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. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13/2001).*

*§1º O disposto neste artigo não se aplica às penalidades previstas no art. 32-A desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).*

*§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 11.941/2009).*

Deflui das regras matrizes acima desfraldadas que a incidência de multa moratória em lançamento de ofício e a penalidade pecuniária *stricto sensu* incidem não sobre os fatos jurídicos associados, mas, sim, em razão do descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, respectivamente, independentemente dos fatos jurídicos *de per se* considerados, que podem, até, dar ensejo a uma e a outra, simultaneamente.

No caso em consideração, pelo descumprimento de obrigação principal, houve-se por lançada em desfavor do Recorrente penalidade pecuniária pelo não recolhimento de tributos, mediante lançamento de ofício, nos termos assentados no art. 35, II da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, até a competência 11/2008, e art. 35-A do mesmo Diploma Legal, incluído pela MP nº 449/2008, a contar da competência 12/2008.

Simultaneamente, pelo descumprimento de obrigação acessória prevista nos §§ 2º e 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, a Recorrente foi autuada com a penalidade pecuniária prevista nos artigos 92 e 102 da Lei nº 8.212/91, c.c. art. 283, II, 'j' do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

Dessarte, o fato de a empresa ter sido apenada, numa mesma ação fiscal, com multa de mora pelo descumprimento de obrigação tributária principal não impede que ela seja igualmente castigada, nos termos da lei, pelo descumprimento de uma ou mais obrigações tributárias acessórias, sem que tal multiplicidade de autuações represente *bis in idem*.

Inexiste, portanto, qualquer irregularidade nas autuações constantes do vertente processo:

- a) Os fatos geradores são diversos. Uma se refere à multa moratória pelo descumprimento de obrigação principal, a outra, pelo descumprimento de obrigação acessória.
- b) Uma obrigação é totalmente autônoma, distinta e independente da outra;
- c) As referidas obrigações são regidas por normas jurídicas totalmente apartadas;
- d) Inexiste qualquer interdependência entre as obrigações autuadas;
- e) Et. Etc. etc.

A alegada absorção da *multa por descumprimento de obrigação principal* pela *multa de ofício* cobrada conjuntamente com a imposição de obrigação principal decorre, unicamente, de devaneios que não estão previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social nem em nenhuma outra com regência sobre os tributos objeto dos Autos de Infração lavrados na ação fiscal em realce. Porém, o contrário sim. Conforme já esclarecido, o art. 161 do CTN estatui com todas as letras e vírgulas que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, **sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis**, no plural, de onde se depreende a possibilidade de multiplicidade de autuações.

Corroborar tal entendimento o preceito inscrito no art. 113, II do CTN que dispõe que a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária, contingência que revela a natureza objetiva e irrelevável da multa pelo descumprimento de obrigação acessória.

Em reforço a tal compreensão, ilumine-se que o art. 136 do *Codex Tributário* estatui que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do infrator e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato infracional.

A aplicação do princípio da consunção, *lex consumens derogat consuetae*, pressupõe a existência de uma conduta delituosa (crime meio) necessária ou fase normal de preparação ou de execução de outro crime mais grave. Trata-se de um princípio aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas com existência de um nexo de dependência entre elas. Na relação consuntiva, os fatos não se apresentam em relação de gênero e espécie, mas de continência e de conteúdo.

A consunção é utilizada quando a intenção criminosa é alcançada pelo cometimento de mais de um tipo penal necessário e conexo, devendo o agente, no entanto, por questões de justiça e proporcionalidade de pena (política criminal), ser punido apenas pelo delito mais grave.

Alerte-se que o princípio da consunção, de clássicas honrarias no Direito Penal, não encontra assento na plateia do Direito Previdenciário de Custeio, dada a total independência entre as penalidades pecuniárias decorrentes do descumprimento de obrigação principal e do descumprimento de obrigação acessória, e a autonomia das autuações imputadas ao Recorrente.

Por tais razões, o ordenamento jurídico não admite que a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação acessória seja absorvida pela multa de mora, uma vez que o descumprimento de obrigação acessória não constitui fase normal de preparação ou de execução para o não recolhimento de tributo, podendo ocorrer só o primeiro e não o segundo, só o segundo e não o primeiro, ou os dois simultaneamente, como assim se revela o presente caso.

Com efeito, o não recolhimento das contribuições previdenciárias devidas independe totalmente da exibição dos documentos citados no Relatório Fiscal (processos de pagamentos referentes ao mês de fevereiro/2005, os processos de pagamentos individuais e documentos referentes às rescisões trabalhistas relacionadas no levantamento denominado "RE1" e os processos de pagamentos individuais e documentos referentes aos pagamentos efetuados aos contribuintes individuais relacionados no levantamento denominado "CE1"), inexistindo, no caso em exame, concurso aparente de normas a ser solucionado pelo princípio da consunção.

Não procede, portanto, a alegação de nulidade da decisão de 1ª Instância por suposta “*ofensa aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da motivação das decisões dos órgãos de julgamento*”.

A fundamentação legal e as razões de imputação da multa pelo não recolhimento de obrigação principal aplicada mediante lançamento de ofício houveram-se por exposta, de maneira clara e objetiva, nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 13502.000197/2010-58, tendo por objeto o Auto de Infração de Obrigação Principal nº 37.259.542-1, mediante o qual a citada penalidade pecuniária houve-se por efetivamente aplicada, havendo sido abertas, naquela oportunidade, as portas do Processo Administrativo Fiscal, *forum* processual único, específico e adequado para o exercício, no âmbito administrativo, do constitucional direito ao contraditório e à ampla defesa.

De maneira análoga, a motivação e os fundamentos jurídicos atávicos à autuação ora em debate encontram-se encartados nos relatórios e demais documentos que compõem o presente Processo Administrativo Fiscal, tendo sido o Autuado, assim como naquele, notificado de todas as decisões de relevo proferidas no curso da instrução processual e de julgamento nas Instâncias anteriores, sempre cortejadas da abertura de prazo próprio legal para se manifestar, de maneira formal, nos termos do Decreto nº 70.235/72, nos autos do processo, favorecendo dessarte o contraditório e à ampla defesa, em observância ao Devido Processo Legal.

#### **4. CONCLUSÃO:**

Processo nº 13502.000199/2010-47  
Acórdão n.º **2302-003.023**

**S2-C3T2**  
Fl. 82

---

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito,  
NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.