



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

Processo n° 11251.000052/2009-97
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-004.014 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AI 35
Recorrente TRANSPORTES E TURISMO EROLES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 25/02/2004

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES CADASTRAIS, FINANCEIRAS E CONTÁBEIS DE INTERESSE DO FISCO. CFL 35.

Constitui infração às disposições inscritas no art. 32, III da Lei nº 8212/91 c/c art. 225, III do RPS, aprovado pelo Dec. nº 3048/99, deixar a empresa de prestar ao órgão fazendário federal todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis do seu interesse, na forma por ele estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

A inobservância de obrigação tributária acessória constitui-se fato gerador do auto de infração, convertendo-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária aplicada.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. INFRAÇÃO. NATUREZA OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. O simples fato da inobservância da obrigação acessória é condição bastante, suficiente e determinante para a conversão de sua natureza de obrigação acessória em principal, relativamente à penalidade pecuniária.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

Não constitui confisco a imposição de penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória.

Foge à competência deste Colegiado a análise da adequação das normas tributárias fixadas pela Lei nº 8.212/91 às vedações constitucionais ao poder de tributar previstas no art. 150 da CF/88.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. GRADUAÇÃO DE PENALIDADES. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO ACUSADO.

A lei tributária que cominar penalidades será interpretada de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida sobre a natureza e a graduação da penalidade aplicável.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª TO/4ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, por maioria, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para reduzir o valor da multa aplicada de R\$ 99.102,12 para R\$ 49.551,05, em honra ao disposto no inciso IV do art. 112 do CTN. Vencida a Conselheira Miriam Denise Xavier Lazarini, por discordar do critério de cálculo da multa. Inicialmente, os conselheiros Carlos Alexandre Tortato e Rayd Santana Ferreira afastavam a aplicação da multa. entretanto, em votação intermediária foram vencidos e, ao final, votaram com o relator nesse aspecto.

Maria Cleci Coti Martins – Presidente-Substituta de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Maria Cleci Coti Martins (Presidente-substituta de Turma), Luciana Matos Pereira Barbosa, Carlos Henrique de Oliveira, Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2002 a 30/04/2003

Data da lavratura da NFLD: 25/02/2004.

Data da Ciência da NFLD: 01/03/2004.

Tem-se em pauta Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela Seção de Análise de Defesas e Recursos do INSS em Guarulhos/SP que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 35.545.008-9, CFL 35, decorrente do descumprimento de obrigação acessória prevista no inciso III e §11 do art. 32 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 225, III, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, lavrado em desfavor do Recorrente em virtude de a empresa ter deixado de prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social e à Secretaria da Receita Federal todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização, conforme descrito no Relatório Fiscal da Infração a fls. 05/06.

CFL - 35

Deixar a empresa de prestar ao INSS todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse do mesmo, na forma por ele estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

A multa foi aplicada em conformidade com a cominação prevista nos artigos 92 e 102 ambos da Lei nº 8.212/91 c.c. artigos 283, II, 'b' e 373 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, elevada em doze vezes em razão da ocorrência de 03 reincidências genéricas e 01 reincidência específica, conforme previsão assentada no inciso IV do art. 290 do Regulamento da Previdência Social, com valores reajustados conforme Portaria Ministerial nº 727, de 30 de maio de 2003, de acordo com o Relatório Fiscal de Aplicação de Multa aplicada a fl. 06.

Tendo em vista que o valor da multa houve-se por elevado em doze vezes, em razão das reincidências genéricas e específica, o que corresponderia a R\$ 118.992,52, a multa foi aplicada no valor máximo previsto no art. 283 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, qual seja, R\$ 99.102,12.

De acordo com o Relatório Fiscal, a empresa deixou de prestar informações contábeis, bem como os esclarecimentos necessários a Fiscalização referente a lançamentos efetuados no Livro Razão do mês de dezembro/2001, na conta 25301002 – Apuração do Resultado Balanço Encerramento de exercício, onde ficou evidenciado irregularidades de valores reais para fechamento de contas de despesas e Receitas, exemplificadas abaixo:

Conta 42201001 – Honorários Pro Labore

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

Autenticado digitalmente em 22/03/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 22/03/

2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 23/03/2016 por MARIA CLECI COTI MARTINS

Impresso em 04/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Saldo da conta no mês dezembro/2001 - debito de R\$ 144.000,00.

Assim, para se levar o saldo dessa conta a Resultado de Exercício, nesta deveria ter sido creditado R\$ 144.000,00. Todavia, houve-se por debitado R\$ 2.002.000,00 e creditado R\$ 2.146.000,00.

Ao ser questionada, a empresa apenas alegou ser problema de sistema, justificativa não satisfatória para a Fiscalização concluir que a empresa registrava o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o Sujeito Passivo apresentou contestação administrativa em face do lançamento, nos termos da Impugnação a fls. 28/33.

A Seção de Análise de Defesas e Recursos do INSS em Guarulhos/SP lavrou Decisão Administrativa aviada na Decisão-Notificação nº 21.425-4/096/2004, a fls. 47/49, julgando procedente o lançamento e mantendo o Crédito Tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 12/05/2004, conforme Aviso de Recebimento a fl. 51.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 53/58, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes elementos:

- Que houve um erro na interpretação do funcionamento do sistema, o que levou a Fiscalização a autuar a empresa;
- Que a CF/88 veda a utilização de tributo com efeito de confisco;

Ao fim, requer a declaração de improcedência do 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 12/05/2004. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 14/06/2004, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto, conforme Resolução 154/INSS/DCPRES, de 08/06/2004, que suspendeu o prazo para interposição de recursos no período de paralização dos servidores.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

Ante a inexistência de questões preliminares a serem dirimidas, passamos diretamente ao exame do mérito.

2. DO MÉRITO

Cumpra 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 questões de fato e de Direito referentes a 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.

2.1. DA AUTUAÇÃO.

O Recorrente alega ter havido um erro na interpretação do funcionamento do sistema, o que levou a Fiscalização a autuar a empresa.

Não nos antolha satisfatória a explicação exposta pelo Recorrente.

Em regra, os sistemas contábeis, nos procedimentos de apuração do resultado do exercício, opera com os saldos das contas de despesas e de receitas, e as computa a débito e a crédito na conta de Balanço de Encerramento de Exercício, para se obter o resultado consolidado do exercício.

Os sistemas de contabilidade, antes de serem lançados no mercado, passam por uma série de testes de confiabilidade de suas operações, não sendo verossímil que um erro tão primário tenha passado despercebido aos olhos da empresa elaboradora do *software* em debate.

De outro eito, mesmo considerando que tal *bug* clamoroso tenha burlado os teste de segurança da empresa criadora, constatado o alegado erro no transporte dos saldos das contas de resultado para a aludida conta de balanço de encerramento, a Recorrente deveria, NECESSARIA E IMEDIATAMENTE, corrigir o erro em debate, mediante o estorno dos lançamentos infectados e o relançamento dos valores alegados como corretos, correção essa que não foi levada a efeito pela Autuada.

Cite-se ainda que a mera transcrição nos autos da suposta carta da firma responsável pela venda do *software* não prova a existência do erro alegado, uma vez que transcrição é apócrifa e não se configura documento idôneo a fazer prova no Processo Administrativo Fiscal.

Se tal documento, de fato, existe, deveria a Recorrente ter acostado aos autos, no mínimo, cópia autenticada da aludida carta, como assim determina o §7º do art. 9º da Portaria MPS nº 520/2004, que disciplinava os processos administrativos fiscais decorrentes de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito e de Auto de Infração, no âmbito do Ministério da Previdência Social, quando instaurado o contencioso, vigente à data da interposição do ora debatido Recurso Voluntário.

Portaria MPS nº 520/2004

Art. 9º A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito.

§1º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§2º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§3º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pelo Conselho de Recursos da Previdência Social.

§4º A matéria de fato, se impertinente, será apreciada pela autoridade competente por meio de Despacho ou nas contrarrazões, se houver recurso.

§5º A decisão deverá ser reformada quando a matéria de fato for pertinente.

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

§7º **As provas documentais, quando em cópias, deverão ser autenticadas, por servidor da Previdência Social, mediante conferência com os originais ou em cartório.** (grifos nossos)

§8º Em caso de discussão judicial que tenha relação com os fatos geradores incluídos em Notificação Fiscal de Lançamento de Débito ou Auto de Infração, o contribuinte deverá juntar cópia da petição inicial, do agravo, da liminar, da tutela antecipada, da sentença e do acórdão proferidos.

Com efeito, a lei fiscal determina que a empresa tem o dever instrumental de prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

Merece ser citado que, das disposições insculpidas no §3º do art. 113 do *codex* tributário, emerge a natureza objetiva do Auto de Infração de Obrigação Acessória, na medida em que o simples fato da inobservância da obrigação acessória é condição bastante, suficiente e determinante para a conversão de sua natureza de obrigação acessória em principal, relativamente à penalidade pecuniária.

Tal compreensão caminha no mesmo compasso das disposições expressas no art. 136 do reverenciado código tributário, o qual declara que a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, revelando assim, através de uma outra lente, o caráter objetivo e independente da imputação em realce.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Dessarte, a caracterização da infração à Legislação Tributária ora em relevo independe da perquirição de qualquer elemento subjetivo do Obrigado, sendo despicinda a investigação de dolo, culpa ou má-fé do Infrator.

Por outro viés, o valor da penalidade imposta por intermédio do presente Auto de Infração é único e indivisível, sendo irrelevante para a sua caracterização e imputação o número de infrações cometidas, se contentando a lei para a sua consumação definitiva a ocorrência objetiva de uma única omissão de esclarecimento solicitado e não prestado pelo Obrigado.

Por tais razões, também rejeitamos a argumentação suscitada pelo Recorrente.

2.2. DA MULTA APLICADA

O Recorrente alega que a CF/88 veda a utilização de tributo com efeito de confisco.

Com efeito, a Constituição Federal de 1988, no Capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional assentou, em relação aos impostos, os princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva do contribuinte. Nessa mesma prumada, ao tratar das limitações do poder do Estado de tributar, o inciso IV do art. 150 da Carta obstou, igualmente, a utilização de tributos com efeito de confisco, estatuindo *ipsis litteris*:

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

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. (grifos nossos)*

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Olhando com os olhos de ver, avulta que os Princípios Constitucionais suso realçados são dirigidos, sem sombra de dúvida, aos membros políticos do Congresso Nacional, como vetores a serem seguidos no processo de gestação de normas matrizes de cunho tributário, não ecoando nos corredores do Poder Executivo, cujos servidores auditores fiscais subordinam-se cegamente ao princípio da atividade vinculada aos ditames da lei, dele não podendo se descuidar, sob pena de responsabilidade funcional.

Cite-se, ademais, que a norma constitucional tributária é expressa ao vetar o efeito confiscatório aos tributos, não a seus acessórios legais, os quais possuem natureza jurídica totalmente distinta. Tributo configura-se como a própria obrigação principal devida pelo sujeito passivo à Fazenda Pública, em razão da ocorrência real do fato gerador tributário

estatuído na lei. A multa de ofício, por seu turno, possui natureza jurídica de penalidade de natureza pecuniária decorrente do descumprimento tempestivo de obrigação principal.

Justifica-se a vedação constitucional à instituição de tributos com efeito de confisco pelo fato de a prestação pecuniária dessa natureza ter caráter compulsório, em razão da ocorrência inevitável do fato gerador correspondente.

Caso o tributo fosse criado com alíquota por demais elevada, a própria ocorrência inevitável do fato gerador resultaria na extinção da matéria tributável correspondente, circunstância que representaria violação ao direito de propriedade.

O mesmo não ocorre com as multas de natureza punitiva, as quais não possuem natureza jurídica de tributo, mas, meramente, de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, na forma e nos prazos estabelecidos na legislação tributária.

Ao contrário dos tributos, aqui o fato gerador da multa punitiva é evitável. Aliás, é extremamente desejável pela Fazenda Pública que tal fato gerador não ocorra, por isso a infligência de penalidade de tamanha onerosidade, visando a brindar a máxima efetividade às normas tributárias e a desencorajar o seu descumprimento objetivo.

Nesse viés, ao ignorar as normas tributárias cogentes, e ao não recolher os tributos devidos em suas épocas próprias, apostando quiçá em suposta ineficiência da Fiscalização, o Infrator volitivamente se coloca em situação de risco calculado perante o Fisco, consciente de que a constatação de tal irregularidade irá desaguar em apenação condizente com a gravidade da infração perpetrada.

Imerso na Ordem Constitucional positiva e eficaz, a disciplina atinente à aplicação de penalidade pecuniária decorrente do descumprimento obrigações tributárias acessórias de cunho previdenciário ficou a cargo da Lei nº 8.212/91, cujos artigos 92 e 102 estatuem, de forma objetiva, que a infração de qualquer dispositivo constante na Lei de Custeio da Seguridade Social, para a qual não houver penalidade expressamente cominada, sujeitará o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável, a qual será reajustada nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

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.

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.

Atendendo ao comando inscrito no art. 92, in fine, da Lei nº 8.212/91, o art. 283, II, 'd' do Regulamento da Previdência Social estabeleceu que a conduta infracional consistente na não apresentação, pela empresa, ao Instituto Nacional do Seguro Social e à

Secretaria da Receita Federal, dos documentos que contenham as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, ou na não prestação dos esclarecimentos necessários à Fiscalização, será apenada com multa variável de R\$ 991,03 (novecentos e noventa e um reais e três centavos) a R\$ 99.102,12 (noventa e nove mil cento e dois reais e doze centavos), valor esse já reajustado nos termos do art. 13 da Portaria MPS nº 727, de 30/05/2003, publicada no DOU de 02/06/2003.

Portaria MPS nº 727, de 30/05/2003

Art. 13. O responsável por infração a qualquer dispositivo do Regulamento da Previdência Social - RPS, para a qual não haja penalidade expressamente cominada, está sujeito, a partir de 1º de junho de 2003, conforme a gravidade da infração, a multa variável de R\$ 991,03 (novecentos e noventa e um reais e três centavos) a R\$ 99.102,12 (noventa e nove mil cento e dois reais e doze centavos).

Escapa, contudo, à competência desta Corte Administrativa a sindicância da adequação das normas tributárias introduzidas pela Lei nº 8.212/91 ao Ordenamento Jurídico às vedações e princípios constitucionais aviados nos artigos 145 e 150 da Lei Maior.

Revela-se mais do que sabido que a declaração de inconstitucionalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos constitui-se prerrogativa outorgada pela Constituição Federal exclusivamente ao Poder Judiciário, não podendo os agentes da Administração Pública imiscuírem-se *ex proprio motu* nas funções reservadas pelo Constituinte Originário ao Poder Togado, sob pena de usurpação da competência exclusiva deste.

Nesse sentido, no que é atávico ao Processo Administrativo Fiscal, determina o Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, ser vedado aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Decreto nº 70.235/72

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

(...)

§6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

Ademais, perfilando idêntico entendimento como o acima esposado, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Cumpra ainda salientar, por relevante, ser vedado aos membros das turmas de julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar o conteúdo encartado em leis e decretos sob o fundamento de incompatibilidade com a Constituição Federal, conforme determinado pelo art. 62 Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, do Ministério da Fazenda.

Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015

Art. 62. Fica vedado aos membros afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Por outro viés, mas vinho de outra pipa, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pelas leis que regem as contribuições ora em apreciação plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Autuante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Cumpra-nos chamar a atenção para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer sequela decorrente de declaração de inconstitucionalidade proferida na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo, portanto, todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Desbastada nesses talhes a escultura jurídica, impedido se encontra este Colegiado de apreciar tais alegações e afastar a multa moratória aplicada nos trilhos mandamentais da lei, sob alegação de inconstitucionalidade por violação ao princípio previsto no artigo 150, IV, da Constituição Federal, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

3.3. DA GRADAÇÃO DA MULTA – EFEITO DAS REINCIDÊNCIAS EM CASCATA

Malgrado não haja sido suscitada pelo Recorrente, a condição intrínseca de matéria de ordem pública nos autoriza a examinar, *ex officio*, a questão relativa à penalidade pecuniária decorrente do efeito das reincidências genéricas e específicas em cascata sobre o valor da multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória, formalizada mediante lançamento de ofício.

Conforme detalhadamente salientado no tópico precedente, almejando constranger o contribuinte a cumprir os deveres tributários adjetivos na Lei de Custeio da Seguridade Social, o seu art. 92 estabeleceu que a infração de qualquer dispositivo dessa Lei, para a qual não houver penalidade expressamente cominada, sujeitará o responsável ao pagamento de penalidade pecuniária, de caráter variável em função da gravidade da infração, conforme dispuser o seu regulamento.

No âmbito da competência que lhe foi outorgada pela lei, o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, estatuiu como circunstância agravante da infração, a reincidência genérica ou específica, da qual depende a gradação do valor da penalidade pecuniária a ser infligida ao infrator, sendo que esta eleva a multa em três vezes a cada reincidência, enquanto que a ocorrência daquela importa na elevação de duas vezes.

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99

Art. 290. Constituem circunstâncias agravantes da infração, das quais dependerá a gradação da multa, ter o infrator:

(...)

V- incorrido em reincidência.

Art. 292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

(...)

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

No caso presente, com relação ao vertente Auto de Infração, a Fiscalização constatou a existência de 01 reincidência específica, a qual implicaria a elevação da multa em 3 vezes o valor mínimo, assim como verificou a ocorrência de 02 reincidências genéricas, fato que importa na elevação da multa em 2 vezes, cada uma.

O procedimento de quantificação da penalidade pecuniária a ser aplicada ao infrator é segmentado e subdividido em etapas estanques, em conformidade com o art. 292 do RPS.

Em primeiro plano, o valor básico da multa deve ser fixado de acordo com a cifra prevista no Regulamento da Previdência Social, reajustado nos termos legais, *in casu*, R\$ 9.910,21, conforme art. 283, II, 'b' do RPS, valor esse já reajustado nos termos do art. 13 da Portaria MPS nº 727, de 30/05/2003.

Fixado o valor básico, sobre este incidirão as agravantes regulamentares previstas nos incisos II a IV do já citado art. 292 regulamentar.

A operação de se elevar a penalidade em n vezes o seu valor pode ser interpretada de duas formas distintas:

- I) A elevação em n vezes significa acrescentar ao valor básico " X " n vezes o seu valor, de forma que o resultado final seja igual a $(n + 1) X$, ou seja, o X originário mais os $n X$ decorrentes da elevação. Em termos práticos, o efeito da reincidência específica, que impõe a elevação da multa em 3 vezes, sobre uma multa de valor " M " implicaria no valor final de $4 M : M$ (valor básico) + $3 M$ (elevação).
- II) A elevação em n vezes significa que o valor final será igual a n vezes o valor básico " X ". Em termos práticos, o efeito da reincidência específica, que impõe a elevação da multa em 3 vezes, sobre uma multa de valor " M " implicaria no valor final de $3 M : M$ (valor básico) + $2 M$ (elevação).

Tem prevalecido nas ordens da fiscalização previdenciária o entendimento pela aplicação da sistemática apontada no item II, acima indicado, de molde que, o efeito da reincidência específica manifesta-se na triplicação do valor da multa ($M \times 3$) enquanto que a reincidência genérica importa na duplicação do valor básico da penalidade ($M \times 2$).

Tal interpretação decorre diretamente das disposições expressas nos artigos 107 e 112, IV do CTN, os quais estabelecem que a lei tributária que cominar penalidades será interpretada de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida sobre a gradação da penalidade aplicável.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Nessa perspectiva, deve-se entender por *elegar a multa em duas vezes* a operação matemática que aumenta o seu valor de modo a duplicá-lo. Tal operação se realiza a contento pela adição, ao valor originário da multa, de um montante que lhe é idêntico. De maneira análoga, elevar a multa em três vezes significa aumentar o seu valor originário de forma a triplicá-lo. Aqui, o resultado desejado é obtido pela adição, ao valor da multa, de um montante que lhe é o dobro, conforme o mecanismo indicado no mencionado item II, supra.

Até aqui o caso não comporta maiores controvérsias. As divergências emergem na aplicação cumulativa das reincidências, eis que o inciso IV do art. 292 do RPS estabelece que 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.

A forma de gradação cumulativa estabelecida no inciso IV do art. 292 do Regulamento da Previdência Social pode dar ensejo a três interpretações possíveis, a saber:

- a) A elevação subsequente incide sobre o produto da elevação anterior (forma adotada pela fiscalização);
- b) A elevação incide sobre o valor básico da multa aplicada, na forma apontada no item I supra.
- c) A elevação incide sobre o valor básico da multa aplicada, na forma apontada no item II, acima debatido.

Pelas mesmas razões já expendidas anteriormente, a interpretação a ser emprestada à presente discórdia deve atender ao comando impresso no mencionado art. 112, IV do CTN, por ser a mais favorável ao infrator.

Diante de tal panorama jurídico, sendo o valor básico da multa aquele constante no art. 283, II, 'b' do RPS, ou seja, R\$ 9.910,21, o efeito da reincidência específica importará no acréscimo de R\$ 19.820,42 ao valor básico da multa. Da mesma forma, as reincidências genéricas implicarão o acréscimo de R\$ 9.910,21 cada uma, ao valor originário da penalidade.

Nesse contexto, o valor final do castigo pecuniário será obtido pela soma das parcelas acima discriminadas : Valor final = valor básico + acréscimo decorrente da reincidência específica + acréscimos decorrentes das 02 reincidências genéricas.

$$\text{Valor da multa} = 9.910,21 + 19.820,42 + (2 * 9.910,21)$$

$$\text{Valor da multa} = 9.910,21 + 19.820,42 + 19.820,42$$

$$\text{Valor da Multa} = \text{R\$ } 49.551,05.$$

Adotar o mecanismo de cálculo empregado pela fiscalização significa interpretar a norma tributária cominadora de penalidades e sua gradação de forma mais desfavorável ao infrator, em verdadeira afronta aos princípios estampados no CTN, negando-se, assim, vigência e eficácia à regra encartada no art. 112, IV, do Código Tributário Nacional.

3. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para reduzir o valor da multa aplicada de R\$ 99.102,12 para R\$ 49.551,05, em honra ao disposto no inciso IV do art. 112 do CTN.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva. Relator.