



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

Processo nº 11330.000648/2007-45
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-003.056 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de junho de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Recorrente ASSOCIAÇÃO DE ENSINO SUPERIOR DE NOVA IGUAÇU
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/10/2004

OMISSÃO DE FATOS GERADORES NA DECLARAÇÃO DE GFIP.
INFRAÇÃO

Apresentar a GFIP sem a totalidade dos fatos geradores de contribuição previdenciária caracteriza infração à legislação previdenciária, por descumprimento de obrigação acessória.

ALTERAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. MULTA MAIS BENÉFICA.
APLICAÇÃO DA NORMA SUPERVENIENTE.

Tendo havido alteração na legislação que instituiu sistemática de cálculo da penalidade por descumprimento de obrigação acessória, deve-se aplicar a norma superveniente aos processos pendentes de julgamento, se mais benéfica ao sujeito passivo.

SUPERVENIÊNCIA DA LEI 11.941/09. FUNDAMENTO LEGAL A SER UTILIZADO PARA O CÁLCULO DA MULTA MAIS BENÉFICA APLICADA AO CONTRIBUINTE. INFORMAÇÕES EM GFIP. ART. 32-A DA LEI 8.212/91.

Em razão da superveniência da Lei 11.941/09, uma vez verificado que o contribuinte deixou de apresentar Guias de Recolhimento de FGTS e Informações a Previdência Social - GFIP com as informações relativas a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, deve ser considerado, para fins de recálculo da multa mais benéfica a ser aplicada, o disposto no art. 32-A, II da Lei 8.212/91.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO E OFENSA AO PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE DECLARAÇÃO PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

Não pode a autoridade fiscal ou mesmo os órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação de penalidades previstas em lei vigente, sob

a justificativa de que têm caráter confiscatório ou que ofendem ao princípio da razoabilidade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/10/2004

PREVIDENCIÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. PRAZO DECADENCIAL.

O fisco dispõe de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu a infração, para constituir o crédito correspondente à penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) por unanimidade de votos declarar a decadência da multa lançada para as competências até 11/2000. II) Por maioria de votos, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para recalcular a multa aplicado com base no artigo 32-A da lei 8212/91, vencidos os conselheiros: Kleber Ferreira de Araújo (relator) e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira que davam provimento parcial de modo que se efetuasse o recálculo da multa, tendo como limite o valor previsto no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996 (75% do tributo a recolher), deduzidas as multas aplicadas sobre contribuições previdenciárias na NFLD correlata. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Igor Araújo Soares.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão n.º 12-18.406 de lavra da 15.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ no Rio de Janeiro I, que julgou improcedente a impugnação apresentada para desconstituir o Auto de Infração – AI n.º 37.017.839-4.

De acordo com o relatório fiscal, fl. 19, a lavratura tem como objeto a aplicação de multa em razão da conduta da empresa de informar a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP sem a totalidade dos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Assevera-se que a empresa deixou de declarar na guia informativa as remunerações pagas a segurados contribuintes individuais no período de 01/1999 a 10/2004.

A multa, no patamar de 100% das contribuições não declaradas, foi aplicada com arrimo no § 5.º do art. 32 da Lei n. 8.212/1991.

O fisco apresentou planilha com a memória de cálculo da penalidade imposta.

Cientificada pessoalmente do lançamento em 26/09/2006, a entidade ofertou impugnação, fls. 100 e segs., alegando, em síntese, que o AI é nulo, posto que a multa foi imposta tomando como base valores atualizados por ato do Poder Executivo, o que não é admitido pela Constituição Federal.

Depois sustenta que o valor da penalidade tem caráter confiscatório, ferindo os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

A DRJ afastou as alegações defensórias (ver fls.127/133) e declarou procedente a autuação, todavia, ressaltou que o presente AI refere-se a fatos geradores tratados na NFLD - Notificação Fiscal de Lançamento n.º 37.017.840-8, de 25/09/2006, Processo nº 11330.000089/2007-73, a qual se encontra com a exigibilidade parcialmente suspensa.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, fls. 139/146, no qual, em apertada síntese, alegou que é inconstitucional a imposição do depósito recursal prévio. No mais, repetiu as alegações apresentadas na defesa.

Ao final, requereu o cancelamento da lavratura.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

Decadência

É cediço que, com a declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991 pela Súmula Vinculante n.º 08, editada pelo Supremo Tribunal Federal em 12/06/2008, o prazo decadencial para as contribuições previdenciárias passou a ser aquele fixado no CTN.

Quanto à norma a ser aplicada para fixação do marco inicial para a contagem do quinquídio decadencial, o CTN apresenta três normas que merecem transcrição:

Art. 150 (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

.....
Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

(...)

A jurisprudência majoritária do CARF, seguindo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, tem adotado o § 4.º do art. 150 do CTN para os casos em que há antecipação de pagamento do tributo, ou até nas situações em que, com base nos elementos constantes nos autos, não seja possível se chegar a uma conclusão segura sobre esse fato.

O art. 173, I, tem sido tomado para as situações em que comprovadamente o contribuinte não tenha antecipado o pagamento das contribuições, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação e também para os casos de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Por fim, o art. 173, II, merece adoção quando se está diante de novo lançamento lavrado em substituição ao que tenha sido anulado por vício formal.

Na situação sob enfoque, por se tratar de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, deve-se contar a decadência pela regra do inciso I do art. 173 do CTN

Esse posicionamento leva à conclusão de que devam ser excluídas pela caducidade as competências até 11/2000, haja vista que a cientificação do lançamento ocorreu em 26/09/2006.

Observe-se que para a competência 12/2000, a infração veio a ocorrer em janeiro de 2001, data em que venceu a obrigação de apresentar a GFIP. Portanto, para essa competência, a decadência somente veio a se operar em 31/12/2006.

O processo conexo

O julgamento do recurso voluntário no processo nº 11330.000089/2007-73 (NFLD nº 37.017.840-8), que contempla os mesmos fatos geradores constantes neste AI, foi realizado em 27/10/2011, na 1.^a Turma Ordinária da 3.^a Câmara da 2.^a Seção, que declarou decadentes as competências até a competência 12/2000 e, no mérito, negou provimento ao recurso.

A multa atualizada por decreto

A alegação do sujeito passivo não merece acolhimento.

A multa aplicada, com previsão no revogado § 5.º do art. 32 da Lei n. 8.212/1991, era fixada em 100% da contribuição não declarada, limita a um valor calculado de acordo com número de segurados da empresa, conforme a seguinte tabela prevista no § 4.º do mesmo artigo. Eis o dispositivo:

Art. 32(...)

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).

(...)

Quanto ao limite estabelecido no § 4.º do mesmo artigo este tem exatamente o desiderato de prestigiar o princípio da isonomia na medida em que trata desigualmente os contribuintes que se encontram em situações distintas. Quanto mais empregados tinha a empresa, mais pesadas eram as penalidades que lhe seriam aplicadas. Esta era a redação:

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

<i>0 a 5 segurados</i>	<i>1/2 valor mínimo</i>
<i>6 a 15 segurados</i>	<i>1 x o valor mínimo</i>
<i>16 a 50 segurados</i>	<i>2 x o valor mínimo</i>
<i>51 a 100 segurados</i>	<i>5 x o valor mínimo</i>
<i>101 a 500 segurados</i>	<i>10 x o valor mínimo</i>
<i>501 a 1000 segurados</i>	<i>20 x o valor mínimo</i>
<i>1001 a 5000 segurados</i>	<i>35 x o valor mínimo</i>
<i>Acima de 5000 segurados</i>	<i>50 x o valor mínimo</i>

O mencionado valor mínimo é previsto na Lei n.º 8.212/1991, que estipula o piso e o teto de valores para fins de aplicação das penalidades decorrentes de descumprimento da legislação previdenciária.

Perceba-se que o legislador remeteu ao RPS o disciplinamento da matéria, bem como, estabeleceu a forma de reajustamento desses valores, o qual deverá observar o mesmo índice aplicável aos benefícios pagos pela Previdência Social. Eis os dispositivos da Lei que tratam do tema:

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 cruzeiros nesta Lei serão reajustados, a partir de abril de 1991, à exceção do disposto nos arts. 20, 21, 28, § 5º e 29, nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social, neste período.

Atendendo aos comandos normativos acima, o RPS fixou a multa para a infração em tela, nos seguintes termos:

Art.283.Por infração a qualquer dispositivo das Leis n.ºs 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:

(...)

Repetindo o comando da Lei n.º 8.212/1991, o RPS também tratou da questão do reajustamento dos valores das penalidades:

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.

Ocorre que os benefícios previdenciários são reajustados anualmente por Portaria do Ministro da Previdência Social, a qual atualiza, pelos mesmos índices, também outros valores, como é o caso das multas por descumprimento de obrigações acessórias, exatamente como mandam a Lei n.º 8.212/1991 e o seu Regulamento.

Diante do exposto, não há o que se falar em afronta ao princípio da estrita legalidade tributária, haja vista que a lei fixa os limites entre os quais devem situar-se os valores das multas e determina o parâmetro para atualização dos mesmos. Posso concluir que o agente do fisco aplicou a penalidade respeitando estritamente os ditames legais.

Não cabe nesse colegiado apreciação quanto à constitucionalidade dessa previsão normativa, posto que não é dado a órgão de julgamento administrativo lançar pronunciamento sobre inconstitucionalidade de norma vigente e eficaz. A esse respeito, trago a colação súmula do CARF tratando da questão:

Súmula CARF N.º 2

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

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do “caput” do art. 72 do Regimento Interno do CARF¹. Como se vê, este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre as alegações de inconstitucionalidade de lei e decreto trazidas pela recorrente.

Inconstitucionalidade da multa

Arguiu a recorrente a inconstitucionalidade da multa aplicada, em face do seu caráter confiscatório e por ferir o princípio da razoabilidade. Na análise dessa razão, não se pode perder de vista que o lançamento da penalidade por descumprimento de obrigação acessória é operação vinculada, que não comporta emissão de juízo de valor quanto à agressão da medida ao patrimônio do sujeito passivo, haja vista que uma vez definido o patamar da quantificação da penalidade pelo legislador, fica vedado ao aplicador da lei ponderar quanto a sua justeza, restando-lhe apenas aplicar a multa no *quantum* previsto pela legislação.

Cumprindo essa determinação a autoridade fiscal, diante da ocorrência da infração - fato incontestável - aplicou a multa no patamar fixado na legislação, conforme muito bem demonstrado no Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, em que são expressos o fundamento legal e os critérios utilizados para a gradação da penalidade aplicada.

Além do mais, conforme já mencionamos, é vedado a órgão administrativo declarar inconstitucionalidade de norma vigente e eficaz.

¹ Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

A aplicação da multa mais benéfica

Embora não alegado no recurso, devemos de ofício nos posicionar sobre a possibilidade de aplicação da legislação posterior aos fatos geradores, se mais benéfica ao sujeito passivo. Observa-se que com o advento da Medida Provisória MP n. 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009, houve profunda alteração no cálculo das multas decorrentes de descumprimento das obrigações principais e acessórias relacionadas às contribuições previdenciárias.

Na sistemática anterior, quando havia falta de recolhimento do tributo acompanhada da infração de omitir fatos geradores em GFIP, aplicava-se a multa por inadimplemento da obrigação principal (art. 35 da Lei n.º 8.212/1991), cumulada com a penalidade decorrente do descumprimento da obrigação acessória, esta punida com a multa correspondente a 100% da contribuição não declarada, ficando a penalidade limitada a um teto calculado em função do número de segurados da empresa (§ 5.º do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991).

A multa aplicada sobre as contribuições lançadas variava de acordo com a fase processual do lançamento, ou seja, quanto mais cedo o contribuinte quitava o débito, menor era a multa imposta.

Atualmente, de acordo com o art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991, introduzido pela MP n.º 449/2008, posteriormente convertida na Lei n.º 11.941/2009, ocorrendo o lançamento da obrigação principal, a penalidade decorrente do erro ou omissão na GFIP fica incluída na multa de ofício constante no crédito constituído. Deixa, assim, de haver cumulação de pena administrativa com a multa pela falta de pagamento do tributo, condensando-se ambas em valor único. Vejam o diz o dispositivo:

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.

É que o art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996² prevê que, havendo declaração inexata ou omissa de tributo, acompanhado da falta de recolhimento do mesmo, deve-se aplicar a multa ali especificada. Como já exposto, nessas situações, a multa agora é uma para ambas as infrações, descumprimento das obrigações principal e acessória.

Diante dessas considerações, deve o órgão responsável pelo cumprimento da decisão recalcular o valor da penalidade, posto que o critério atual pode ser mais benéfico para o contribuinte, de forma a prestigiar o comando contido no art. 106, II, “c”, do CTN, *verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

² 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;

Processo nº 11330.000648/2007-45
Acórdão n.º 2401-003.056

S2-C4T1
Fl. 309

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Deve-se, então, limitar a multa do presente AI ao valor calculado nos termos do art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996 (75% do tributo a recolher), deduzidas as multas aplicadas sobre contribuições previdenciárias na NLFD correlata.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por reconhecer a decadência da multa lançada para as competências até 11/2000, e, no mérito por dar provimento parcial ao recurso, de modo que se efetue o recálculo da multa, que terá como limite o valor previsto no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996 (75% do tributo a recolher), deduzidas as multas aplicadas sobre contribuições previdenciárias na NFLD correlata.

Kleber Ferreira de Araújo

j

Voto Vencedor

Conselheiro Igor Araújo Soares, Redator Designado

Em que pese o costumeiro brilhantismo do Eminentíssimo Relator, ousou dela divergir no que se refere ao fundamento legal a ser adotado para o recálculo da multa mais benéfica a ser aplicada ao contribuinte em decorrência das alterações legislativas trazidas à lume com a edição da Lei 11.941/09.

Sobre o assunto, inicialmente, há que se considerar a redação dos artigos 32-A e 35-A, respectivamente, acrescentados na Lei 8.212/91 em virtude da promulgação da Lei 11.941/09, os quais dispõem o seguinte:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

“Art. 35-A - Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996”.

Por sua vez, o art. 35-A faz remissão ao art. 44 da Lei 9.430/96, que assim dispõe:

“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 “

No caso dos autos, trata-se de auto de infração no qual fora lançada multa pelo descumprimento de obrigação acessória relativa a apresentação de GFIP's com informações inexatas relativamente a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias a que estaria sujeito o contribuinte.

A meu ver, sobre o assunto não resta outra conclusão, senão acatar a tese sustentada no Recurso Voluntário.

Das alterações levadas a efeito, a disposição contida no art. 32-A da Lei 8.212/91, é específica para os casos de GFIP com informações inexatas ou mesmo omissões, quando comparada com as disposições do art. 35-A da mesma legislação. Por tais motivos, a meu ver, deve ser esta, aquela cuja aplicação deve se dar no presente caso, obviamente caso venha a ser mais benéfica ao recorrente, na forma a ser apurada pela autoridade fiscal. Assim, conforme determinado pelo art. 106, III, “c” do Código Tributário Nacional, a seguir transcrito, não vejo outra solução passível de ser adotada, senão pela aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 ao presente caso. Vejamos o que preleciona citado artigo:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Ante todo o exposto voto no sentido de **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao recurso voluntário para que seja efetuado o cálculo e comparação da multa mais benéfica a ser aplicada com base no disposto no art 32-A, II, da Lei 8.212/91, acompanhado os demais argumentos constantes do voto do Em. Relator.

É como voto.