



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

Processo nº 14489.000105/2007-12
Recurso nº 001.834 Voluntário
Acórdão nº 2302-01.834 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de maio de 2012
Matéria OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - AI CFL 30
Recorrente FEITAL TRANSPORTES E TURISMO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 17/10/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 30.

Constitui infração às disposições inscritas no art. 32, I da Lei nº 8212/91 c/c art. 225, I, e §9º do RPS, aprovado pelo Dec. nº 3048/99, deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados obrigatórios do RGPS a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo INSS.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPUGNAÇÃO INOVADORA. PRECLUSÃO.

No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. GRADAÇÃO 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 gradação da penalidade aplicável.

Recurso Voluntário Provido em Parte

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 conhecer parcialmente do recurso voluntário para, na parte conhecida, conceder provimento parcial, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A gradação da multa deve ser recalculada.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liége Lacroix Thomasi, Adriana Sato e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: Janeiro/2004 a dezembro/2005.

Data da lavratura do Auto de Infração: 17/10/2007.

Data da Ciência do Auto de Infração: 17/10/2007.

Trata-se de auto de infração decorrente do descumprimento de obrigações acessórias previstas no inciso I do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, lavrado em desfavor do Recorrente, em virtude de a empresa ter deixado de incluir nas suas folhas de pagamento relativas às competências de 01/2004 a 12/2005 os valores pagos a segurados contribuintes individuais a seu serviço e as remunerações pagas a segurados empregados demitidos, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 19/22 e discriminativo a fls. 24/29.

CFL - 30

Deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidas pelo INSS.

A multa foi aplicada em conformidade com a cominação prevista no art. 283, I, 'a' do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 06/05/1999, no valor básico de R\$ 1.195,13 (mil cento e noventa e cinco reais e treze centavos), atualizado conforme Portaria Interministerial MPS/MF nº 142, de 11 de abril de 2007, multiplicado por 72 vezes em razão de reincidências específicas e genéricas sucessivas, de acordo com o reportado no Relatório Fiscal de Aplicação da multa, a fl. 23.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 41/43.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão a fls. 52/59, julgando procedente a autuação e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 25 de setembro de 2009, conforme Aviso de Recebimento – AR, a fl. 65.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 67/69, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que a fiscalização não examinou a documentação da empresa, fato que representaria cerceamento de defesa;
- Que dois Autos de Infração considerados no agravamento da multa teriam ocorrido em período anterior a cinco anos da data de lavratura da presente autuação;
- Que houve equívoco no cálculo da multa.

Ao fim requer a declaração de nulidade 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 25/09/2008. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 24 de outubro do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

1.2. DO CONHECIMENTO DO RECURSO.

Afirma o Recorrente que dois Autos de Infração considerados no agravamento da multa teriam ocorrido em período anterior a cinco anos da data de lavratura da presente autuação.

Tal alegação, todavia, não poderá ser objeto de deliberação por esta Corte Administrativa eis que a matéria nela aventada não foi oferecida à apreciação da Corte de 1ª Instância, não integrando, por tal motivo, a decisão ora guerreada.

Com efeito, compulsando a Peça de Defesa ao Auto de Infração em julgamento, verificamos que a alegação acima postada inova o Processo Administrativo Fiscal

ora em apreciação. Tal matéria não foi, nem mesmo indiretamente, aventada pelo impugnante em sede de impugnação administrativa em face do lançamento tributário que ora se discute.

Os alicerces do Processo Administrativo Fiscal encontram-se fincados no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, cujo art. 16, III estipula que a impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Em plena sintonia com tal preceito normativo processual, o art. 17 dispõe de forma hialina que a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante será considerada legalmente como não impugnada.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

As disposições inscritas no art. 17 do Dec. nº 70.235/72 espelham, no Processo Administrativo Fiscal, o princípio processual da impugnação específica retratado no art. 302 do Código de Processo Civil, assim redigido:

Código de Processo Civil

Art. 302. Cabe também ao réu manifestar-se precisamente sobre os fatos narrados na petição inicial. Presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados, salvo:

I - se não for admissível, a seu respeito, a confissão;

II - se a petição inicial não estiver acompanhada do instrumento público que a lei considerar da substância do ato;

III - se estiverem em contradição com a defesa, considerada em seu conjunto.

Parágrafo único. Esta regra, quanto ao ônus da impugnação especificada dos fatos, não se aplica ao advogado dativo, ao curador especial e ao órgão do Ministério Público.

Deflui da normatividade jurídica inserida pelos comandos insculpidos no Decreto nº 70.235/72 e no Código de Processo Civil, na interpretação conjunta autorizada pelo art. 108 do CTN, que o impugnante carrega como fardo processual o ônus da impugnação específica, a ser levada a efeito no momento processual apropriado, *in casu*, no prazo de defesa assinalado expressamente no Auto de Infração, observadas as condições de contorno assentadas no relatório intitulado IPC – Instruções para o Contribuinte.

Nessa perspectiva, a matéria específica não expressamente impugnada em sede de defesa administrativa será considerada como verdadeira, precluindo processualmente a oportunidade de impugnação ulterior, não podendo ser alegada em grau de recurso.

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não conflitam com as normas perfiladas no art. 473 do CPC, aplicado subsidiariamente no processo administrativo tributário, a qual exclui das partes a faculdade discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito já se operou a preclusão.

De outro eito, cumpre esclarecer, eis que pertinente, que o Recurso Voluntário consubstancia-se num instituto processual a ser manejado para expressar, no curso do processo, a inconformidade do sucumbente em face de decisão proferida pelo órgão julgador *a quo* que lhe tenha sido desfavorável, buscando reformá-la. Não exige o dispêndio de energias intelectuais no exame da legislação em abstrato a conclusão de que o recurso pressupõe a existência de uma decisão precedente, dimanada por um órgão julgador postado em posição processual hierarquicamente inferior.

Cumprido frisar, eis que pertinente, que o efeito devolutivo do recurso não implica a revisão integral do lançamento à instância revisora, mas, tão somente, a devolução da decisão proferida pelo órgão *a quo*, a qual será revisada pelo Colegiado *ad quem*.

Assim, não havendo a decisão guerreada se manifestado sob determinada questão do lançamento, eis que não expressamente impugnada pelo sujeito passivo, não há que se falar em reforma do julgado em relação a tal questão, eis que a respeito dela nada consta no acórdão hostilizado. É gravitar em torno do nada.

Nesse contexto, à luz do que emana, com extrema clareza, do Direito Positivo, permeado pelos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, que todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

Além disso, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, as matérias não expressamente contestadas pelo impugnante em sede de defesa ao lançamento tributário são juridicamente consideradas como não impugnadas, não se instaurando qualquer litígio em relação a elas, sendo processualmente inaceitável que o Recorrente as resgate das cinzas para inaugurar, em segunda instância, um novo *front* de inconformismo em face do lançamento que se opera.

O conhecimento de questões inovadoras, não levadas antes ao conhecimento do Órgão Julgador Primário, representaria, por parte desta Corte, negativa de vigência ao preceito insculpido no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, provimento este que somente poderia emergir do plenário do Poder Judiciário.

Por tais razões, a matéria abordada no primeiro parágrafo deste tópico, não poderá ser conhecida por este Colegiado.

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

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DO CERCEAMENTO DE DEFESA

Alega o Recorrente que a empresa foi notificada através do TIAD no dia 09/10/2007, para apresentação dos documentos em 17/10/2007, e conforme preceitua o art. 66 da Lei nº 9784/99, a contagem do prazo inicia-se a partir da data da cientificação oficial, com exclusão do dia do começo e inclusão do dia de vencimento, ou seja, o dia 17/10 estava dentro do prazo determinado pela notificação. Aduz que, nesta data (17/10/2007), o auditor fiscal, *“sem qualquer exame da documentação posta a sua disposição, apresenta, assim que chega à empresa, para nossa surpresa, o TEAF-Termo de Encerramento da Ação Fiscal juntamente com a autuação acima citada”*.

Alega que *“a irregularidade acima apontada constitui evidente cerceamento da defesa, com fundamento no art. 5º, inciso LV, da Constituição, requerendo, assim, a notificada, seja declarada a nulidade da autuação em causa”*.

Os argumentos da empresa beiram ao escárnio.

Colhemos das provas dos autos que, no dia 14/08/2007, foi a empresa intimada, mediante Termo de Início de Ação Fiscal a fl. 06, a apresentar, a contar do dia 20/08/2007, dentre outros tantos documentos, Resumos das Folhas de Pagamento, Folhas de pagamento de todos os segurados (empregados, contribuintes individuais e trabalhadores avulsos), GFIP e GRFC com comprovantes de entrega e eventuais retificações, Recibos de aviso prévio e de férias, Rescisões de contrato de trabalho, Tabela de incidência gerada pelo sistema de folha de pagamento, Cadastro Geral de Empregados e Desempregados – CAGED, etc.

Mais adiante, em 13 de setembro de 2007, foi novamente a empresa intimada, mediante Termo de Intimação para Apresentação de Documentos a fls. 11/12, a apresentar, a partir de 19/09/2007, Rescisões de contrato de trabalho, Recibos de Pagamento a trabalhadores autônomos - RPA - (contribuintes individuais), Cópias das Rescisões de Contrato de Trabalho dos funcionários demitidos que não constam nas GFIP, Cópias das reclamações trabalhistas desses funcionários, Relação nominal dos funcionários ativos e demitidos que não foram declarados em GFIP, informando o salário de contribuição e o desconto para previdência desses funcionários, além de outros documentos.

Uma vez mais, em 20/09/2007, foi a empresa intimada, mediante Termo de Intimação para Apresentação de Documentos a fls. 13/14, a apresentar, a partir do dia 27 desses mesmos mês e ano, Informações em meio digital com leiaute previsto no Manual Normativo de Arq. Dig. da SRP atual ou em vigor a época de ocorrência dos fatos geradores,

Xerox dos Recibos de Pagamento a Trabalhador Autônomo - RPA (contribuintes individuais) dos seguintes prestadores de serviços: Marcos Braiso Moutinho, Alex Sotero, Marion Portugal, Milton, Fabiele, Osmir Aparecido Zanette, José de Paula e Sérgio Correia da Silva Copias xerox das Rescisões de Contrato de Trabalho dos funcionários demitidos que não foram informados em GFIP,s, e as copias xerox das reclamações trabalhistas desses funcionários, bem como planilha excel em meio papel e em meio magnético, informando o salário de contribuição e o desconto para previdência social, dentre outros documentos.

Apurou-se, também, que no dia 09/10/2007, foi a empresa novamente intimada a apresentar uma série de outros documentos, os quais, olhando-se com os olhos de ver, não guardam qualquer relação, a mínima que seja, com o presente lançamento.

Da análise da documentação apresentada, constatou a fiscalização que o Recorrente não houvera incluído nas suas folhas de pagamento os valores pagos a segurados contribuintes individuais a seu serviço e as remunerações pagas a segurados empregados demitidos, como assim determina o art. 32, I da Lei nº 8.212/91.

Nessa vertente, havendo sido apurada infração a obrigação tributária acessória, a fiscalização, por dever funcional, lavrou o Auto de Infração ora em apreciação, em fiel observância à norma tributária insculpida no art. 37 da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento. (grifos nossos)

O presente lançamento encontra-se revestido de todas as formalidades exigidas por lei, dele constando, além dos relatórios já citados, os MPF, TIAF e TEAF, dentre outros, havendo sido o Sujeito Passivo cientificado de todas as decisões de relevo exaradas no curso do presente feito, restando garantido dessarte o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao Autuado. Inexiste, pois, qualquer vício na formalização do débito a amparar a alegação de cerceamento de defesa erguida pelo Recorrente.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumpre, de plano, assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente contestadas pelo Recorrente, as quais se presumirão verdadeiras.

3.1. DA GRADAÇÃO DA MULTA

Visando a 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.

Parágrafo único. Caracteriza reincidência a prática de nova infração a dispositivo da legislação por uma mesma pessoa ou por seu sucessor, dentro de cinco anos da data em que se tornar irrecorrível administrativamente a decisão condenatória, da data do pagamento ou da data em que se configurou a revelia, referentes à autuação anterior. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032/2007)

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

Frize-se por relevante, eis que o Recorrente parece não ter compreendido, o prazo de cinco anos conta-se da data em que se tornar irrecorrível administrativamente a decisão condenatória, da data do pagamento ou da data em que se configurou a revelia, referentes à autuação anterior, e não da data de sua lavratura, como assim deu a entender a empresa autuada.

No caso presente, com relação ao presente Auto de Infração, lavrado em 17/10/2007, fiscalização constatou a existência de reincidências específicas e genéricas em relação aos Autos de Infração listados abaixo:

I - Auto de Infração número 35.102.337-2 - Fundamento Legal 30- lavrado em 16/10/01 - situação: baixado pela D.N nº 17.002/072/2002, de 16/07/02 – liquidado.

II - Auto de Infração número -35.492.592-0- Fundamento Legal 38 - lavrado em 30/08/02, com D.N. de procedência em 28/07/03 - situação: CADIN ATIVA em 13/04/05 - Ação Judicial nº 2006.51.01.526332-0.

III- Auto de Infração número 35.553.248-4 - Fundamento legal 68- lavrado em 24/05/04, com D. N. de procedência em 18/08/04 - situação: CADIN ATIVA em 13/04/05 - Ação Judicial nº 2006.51.01.526332-0. ,

IV – Auto de Infração número 35.553.580-7 - Fundamento Legal 30 - lavrado em 29/09/04, com D. N. de procedência em 16/12/04 - Situação: CADIN ATIVA em 13/04/05 - Ação Judicial nº 2005.51.01.525028-00.

V - Auto de Infração número 35.553.579-3 - Fundamento Legal 38 - lavrado em 29/09/04, com D. N. de procedência em 16/12/04 - Situação: CADIN ATIVA EM 13/04/05 - Ação Judicial nº 2005.51.01.520068-8.

VI - Auto de Infração número 35.739.602-2 - Fundamento Legal 59 - lavrado em 29/09/04, com D. N. de procedência em 16/12/04 - Situação: CADIN ATIVA EM 13/04/05 - Ação Judicial nº 2005.51.01.525028-0.

VII - Auto de Infração número 35.739.603-0 - Fundamento Legal 93 - lavrado em 29/09/04, com D. N. de procedência em 16/12/04 - Situação: CADIN ATIVA EM 13/04/05 - Ação Judicial nº 2005.51.01.525028-0.

VIII - Auto de Infração número 35.553.759-1 - Fundamento Legal 38 - lavrado em 14/12/04, com D. N. de procedência em 11/07/05 - Situação: CADIN ATIVA EM 13/04/05 - Ação Judicial nº 2006.51.01.528641-1.

De plano, urge ser excluído da agravante consubstanciada na reincidência o Auto de Infração nº 35.102.337-2 – CFL 30- lavrado em 16/10/01, eis que a baixa pela D.N nº 17.002/072/2002 deu-se em 16/07/02, fora do período de cinco anos previsto na legislação.

Nesse cenário, em relação à fiscalização encerrada em 30/08/02, verificou-se a existência de reincidência genérica (Auto de Infração nº 35.492.592-0), fato que importa na elevação da multa em 2 vezes.

No que tange à ação fiscal encerrada em 24/05/04, foi apurada a ocorrência de reincidência genérica (Auto de Infração nº 35.553.248-4), ensejadora da elevação da multa em 2 vezes.

Considerando-se a Fiscalização com término datado de 29/09/04, fiscalização constatou a existência de reincidência específica com relação ao Auto de Infração nº 35.553.580-7, a qual implicaria a elevação da multa em 3 vezes o valor mínimo

Por derradeiro, naquilo que concerne à ação fiscal encerrada em 14/12/04, foi apurada a ocorrência de reincidência genérica (Auto de Infração nº 35.553.759-1), ensejadora da elevação da multa em 2 vezes.

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\$ 1.195,13, conforme art. 283, I, 'a' do RPS. 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, a pena administrativa a ser imposta ao infrator é constituída da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento da obrigação acessória, doravante designada "MULTA" acrescida da penalidade pecuniária decorrente da reincidência,

doravante designada “AGRAVANTE”. Assim, o cálculo da pena administrativa a ser aplicada, nos casos de reincidência genérica, se realiza a contento pela adição, ao valor da MULTA, de um montante que lhe é idêntico a título de AGRAVANTE. De forma análoga, nos casos de reincidência específica, elevar a multa em três vezes significa aumentar o seu valor de modo a triplicá-lo. Aqui, o resultado desejado é obtido pela adição, ao valor da MULTA, de um montante que lhe é o dobro, a título de AGRAVANTE, conforme o mecanismo indicado no mencionado item II, supra.

Até aqui o caso não comporta maiores controvérsias. As divergências emergem na aplicação cumulativa de reincidências sucessivas, 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, I, ‘a’ do RPS, ou seja, R\$ 1.195,13, o efeito da reincidência específica decorrente do Auto de Infração nº 35.553.580-7 importará no acréscimo de R\$ 2.390,26 ao valor básico da MULTA. Da mesma forma, as reincidências genéricas decorrentes dos Autos de Infração 35.492.592-0, 35.553.248-4 e 35.553.759-1 implicarão o acréscimo de R\$ 1.195,13 cada, ao valor originário da penalidade.

Nesse contexto, o valor final da Pena Administrativa será obtido pela soma das parcelas acima discriminadas: Pena Administrativa = valor básico + acréscimos decorrentes das reincidências específicas + acréscimos decorrentes das reincidências genéricas.

$$\text{Pena Administrativa} = 1.195,13 + 2.390,26 + 3 (1.195,13)$$

$$\text{Pena Administrativa} = \text{R\$ } 7.170,78.$$

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.

Além disso, na aplicação da 2ª e 3ª reincidências, na forma defendida pela fiscalização, a elevação iria incidir não somente sobre o valor da *MULTA* mas, também, sobre a *AGRAVANTE* determinada pela 1ª reincidência. Mostro:

a) Na aplicação da 1ª reincidência (genérica):

$$\text{Valor parcial I} = 1.195,13 \text{ (multa)} \times 2 \text{ (agravante)} = 2.390,26$$

$$\text{Valor parcial I} = 1.195,13 \text{ (multa)} + 1.195,13 \text{ (agravante)} = 2.390,26$$

b) Na aplicação da 2ª reincidência (genérica):

$$\text{Valor parcial II} = \text{valor parcial I} \times 2 = 4.780,52$$

$$\text{Valor parcial II} = [1.195,13 \text{ (multa)} + 1.195,13 \text{ (agravante)}] \times 2 = 4.780,52$$

Desmembrando o termo entre colchetes teremos:

$$\text{Valor parcial II} = 1.195,13 \text{ (multa)} \times 2 + 1.195,13 \text{ (agravante)} \times 2 = 4.780,52$$

$$\text{Valor parcial II} = 2.390,26 \text{ (multa majorada)} + 2.390,26 \text{ (agravante majorada)} = 4.780,52$$

c) Na aplicação da 3ª reincidência (específica):

$$\text{Pena administrativa} = \text{valor parcial II} \times 3 = 14.341,56$$

$$\text{Pena administrativa} = [2.390,26 \text{ (multa majorada)} + 2.390,26 \text{ (agravante majorada)}] \times 3 = 14.341,56$$

Desmembrando o termo entre colchetes teremos:

$$\text{Pena administrativa} = 2.390,26 \text{ (multa majorada)} \times 3 + 2.390,26 \text{ (agravante majorada)} \times 3 = 14.341,56$$

$$\text{Pena administrativa} = 7.170,78 \text{ (multa remajorada)} + 7.170,78 \text{ (agravante remajorada)} = 14.341,56$$

E assim por diante ...

Tal remajoração das *AGRAVANTES* decorrentes da primeira e reincidências subsequentes, em cascata, não se encontra prevista na lei, além de contrariar, conforme evidenciado, a regra de hermenêutica destilada no art. 112, IV do CTN.

Frize-se, por relevante, que o valor da multa é aquele estabelecido no art. 283, I, 'a' do Regulamento da Previdência Social. O excedente tem natureza jurídica de agravante da multa. A lei prevê a elevação da *MULTA* em 2 ou 3 vezes a cada reincidência, mas não a majoração em cascata das *AGRAVANTES* decorrentes das operações anteriores.

Assim, entendo que a Pena Administrativa a ser aplicada, fruto da infração cometida e das diversas reincidências sucessivas, deve ter seu valor estipulado em R\$ 7.170,78 (sete mil, cento e setenta reais e setenta e oito centavos), conforme memória de cálculo acima pormenorizada.

4. CONCLUSÃO

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO PARCIALMENTE do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo o valor da pena administrativa ser reduzido para R\$ 7.170,78 (sete mil, cento e setenta reais e setenta e oito centavos), conforme critério e memória de cálculo indicada no item 3.1 supra.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva