



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

<b>Processo nº</b>	19311.000104/2008-02
<b>Recurso nº</b>	501.430 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2302-01.269 – 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	23 de agosto de 2011
<b>Matéria</b>	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AI CFL 38
<b>Recorrente</b>	COIFE ODONTO SERVICOS E PLANOS ODONTOLOGICOS LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Data do Fato Gerador: 01/09/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. CORREÇÃO PARCIAL DA FALTA. REDUÇÃO DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE.

Sendo o valor da penalidade imposta através do Auto de Infração único e indivisível, o *quantum debeatur* a ele associado independe do número de infrações cometidas, bastando para a sua caracterização e imputação a ocorrência de uma única infração, de forma que correção parcial da falta motivadora da autuação não tem o condão de afastar a imputação nem de modificar o valor da multa aplicada, tampouco.

AUTO DE INFRAÇÃO. *BIS IN IDEM*. INOCORRÊNCIA.

Não configura *bis in idem* a lavratura de Auto de Infração pela não apresentação de documentos, lavradas em ações fiscais distintas, mesmo que coincidentes os períodos de apuração.

A lavratura de Auto de Infração pela não exibição de documentos não torna a empresa imune ou dispensada do cumprimento das obrigações acessórias em apreço, relativas ao período da autuação anterior. Ao contrário, a prática de nova infração de idêntica natureza jurídica implica a agravação da penalidade pelo motivo da reincidência específica.

AUTO DE INFRAÇÃO. VALOR DA MULTA. REAJUSTAMENTO.

Os valores das penalidades pecuniárias decorrentes de Auto de Infração, expressos em moeda corrente, serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social, mediante Portaria expedida pelo Sr. Ministro de Estado, no exercício das atribuições que lhe confere o art. 87, parágrafo único, inciso II, da Constituição Federal.

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 graduação da penalidade aplicável.

**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.

**AUTO DE INFRAÇÃO. RELEVAÇÃO DA MULTA. REQUISITOS ESSENCIAIS.**

Constituem-se requisitos essenciais para a concessão do benefício da relevação da multa, previstos no §1º do art. 291 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, ser o infrator primário, não ter incorrido em circunstância agravante e ter efetivamente corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação.

**PRODUÇÃO DE PROVAS. MOMENTO PRÓPRIO. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.**

A impugnação deverá ser formalizada por escrito e mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamentar, bem como os pontos de discordância, e vir instruída com todos os documentos e provas que possuir, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses taxativamente previstas na legislação previdenciária, sujeita a comprovação obrigatória a ônus do sujeito passivo.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> TO/3<sup>a</sup> CÂMARA/2<sup>a</sup> SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A graduação 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, Wilson Antonio de Souza Correa e Arlindo da Costa e Silva.

## Relatório

Período de apuração: 01/2002 a 12/2005.

Data de lavratura do Auto de Infração : 01/09/2008.

Data da Ciência do Auto de Infração : 01/09/2008.

Trata-se de auto de infração decorrente do descumprimento de obrigações acessórias previstas nos parágrafos 2º e 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, lavrado em desfavor do Recorrente, em virtude de a empresa ter deixado de apresentar os documentos abaixo discriminados, conforme descrito no Relatório Fiscal, a fl. 65.

- 1) Notas Fiscais de Prestadoras de Serviço (Pessoas Jurídicas) anos de 2002 a 2004, contabilizadas nas contas 411.24.2001-0002 (Serv. de Laboratório); 411.24.2001-0004 (Serviços Ortodônticos); 411.24.2001-0005 (Serviços Clínicos); 411.24.2001-0006 (Serviços de Radiologia) e 441.49.0001(Serviços Ortodônticos), com registros nos Diários : Balanço (ano 2002) nº 18, autenticação 4840 de 24.06.03, (ano 2003) nº 22, microfilme sob nº 0057993 de 03.02.06 e (ano 2004), nº 26, microfilme sob nº 0057995, de 03.02.06, todos perante o Cartório do 1º Ofício de Registro Civil de Pessoas Jurídicas de Jundiaí;
- 2) Notas Fiscais de Prestação de Serviços (Receita da Empresa) - anos 2002 a 2005;
- 3) Contratos firmados com empresas prestadoras de serviço;
- 4) Livro de Registro de Empregados da Filial de Vitória (0012-81).

### CFL - 38

*Deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou o administrador judicial ou o seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições para a Seguridade Social, ou apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira.*

Para o cálculo do valor da multa foi considerado o valor básico de R\$ 12.548,77), de acordo com os artigos 92 e 102 ambos da Lei nº 8.212/91 c.c. artigos 283, II, "j"

e art. 373 do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, reajustado nos termos do art. 8º, inciso VI da Portaria Interministerial MPS/MF Nº 77, de 11 de março de 2008, multiplicado por 12 vezes em razão de reincidência genérica e específica, conforme descrito Relatório Fiscal de Aplicação da multa a fl. 66.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 69/89.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP lavrou Decisão Administrativa a fls. 284/289, julgando procedente em parte a autuação, retificando o valor da multa aplicada e indeferindo o pedido de relevação da penalidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 02/04/2009, conforme Aviso de Recebimento a fl. 292.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 293/310, deduzindo seu inconformismo em argumentação desenvolvida nos termos que se vos seguem:

- Que as Notas Fiscais emitidas pelos prestadores de serviço à Recorrente, bem como os respectivos contratos estiveram sempre à disposição da Fiscalização. Aduz ter sido vítima de furto, em 16/01/2008, nas dependências de um galpão onde armazenava artigos odontológicos e diversos documentos alocados em “*arquivo morto*”, sendo que diversos equipamentos e documentos foram furtados e danificados, conforme comprova Boletim de Ocorrência juntado aos autos, não se logrando êxito em encontrar os demais contratos solicitados;
- Que o Livro de Registro de Empregados da filial de Vitória também estava guardado no local em que foi perpetrado o furto em face da Recorrente, motivo pelo qual não o apresentou;
- Que as Notas Fiscais emitidas pela Recorrente em 2004 já haviam sido apresentadas anteriormente nos autos do processo administrativo previdenciário nº 13839.002130/2007-51, não havendo qualquer motivo por parte da Requerente para ocultar as mesmas. Argumenta que, ainda houvessem sido ocultadas as mencionadas Notas Fiscais, bastaria compulsar o mencionado processo para verificar o que entendesse necessário, não sendo possível falar em óbice à fiscalização.
- *Bis in idem*, por já ter sido autuada, através do Auto de Infração 35.707.046-1, lavrada em ações fiscais anteriores, cobrindo o período de janeiro/2002 a janeiro/2006, pela mesma espécie de infração;
- Que foi ilegal a forma de gradação da multa.
- Que não há previsão legal para o reajustamento do valor da multa por Portaria Ministerial.
- Que a multa tem caráter confiscatório.

- 
- Que a multa deve ser relevada em virtude de Recorrente ter agido em conformidade com os preceitos da boa-fé, tendo em vista que entregou os documentos solicitados pela Fiscalização.

Ao fim, requer a declaração de improcedência da presente autuação ou, alternativamente, a relevação da multa aplicada.

Requer ainda a produção de prova pericial, testemunhal e todas em direitos admitidas, diligências, e juntada de documentos.

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 02/04/2009. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 30 do mesmo mês e ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

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

**2. DAS QUESTÕES PRELIMINARES AO MÉRITO.****2.1. DO *BIS IN IDEM***

Alega o Recorrente que o presente Auto de Infração configura *bis in idem*, por já ter sido autuada, através do Auto de Infração 35.707.046-1, lavrada em ações fiscais anteriores, cobrindo o período de janeiro/2002 a janeiro/2006, pela mesma espécie de infração.

Razão não lhe assiste.

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 discrimin entre obrigações tributárias principal e acessórias, assim conformando seus traços definidores:

#### **Código Tributário Nacional**

*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. (grifos nossos)*

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

Deflui da análise das disposições do CTN que a imposição de obrigação tributária acessória prescinde de lei formal, podendo ser instituída inclusive mediante legislação tributária, assim compreendida, nos termos do art. 96 do próprio CTN, como as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

#### **Código Tributário Nacional**

*Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.*

*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.*

As obrigações acessórias, consoante os termos do Diploma Tributário, consubstanciam-se deveres de natureza instrumental, consistentes em um fazer, não fazer ou permitir, fixados na legislação tributária, na abrangência do art. 96 do CTN, em proveito do interesse da administração fiscal no que tange à arrecadação e à fiscalização de tributos.

No que pertine às contribuições previdenciárias, a disciplina da matéria em relevo, no plano infraconstitucional, foi confiada à Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual fez inserir na Ordem Jurídica Nacional uma diversidade de obrigações acessórias, criadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização, sem transpor os umbrais limitativos erguidos pelo CTN.

Envolto no ordenamento realçado nas linhas precedentes, os artigos 32 e 33 da citada lei de custeio da Seguridade Social, dentre outros, estatuíram como obrigação acessória da empresa a obrigação jurídica de prestar aos agentes fiscais todos os esclarecimentos e informações solicitados, bem como a exibir todos os livros e documentos

relacionados com as contribuições previdenciárias, cuja recusa implicará a sujeição do obrigado aos rigores da citada lei, a teor dos §§ 3º e 6º de seu art. 33, em sua redação vigente à época da ocorrência da infração.

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

*Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11; e ao Departamento da Receita Federal - DRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "d" e "e" do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.*

*§1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal - DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados. (grifos nossos)*

*§2º A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (grifos nossos)*

*§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal - DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário. (grifos nossos)*

*(...)*

*§6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.*

Outra não é a diretriz traçada pelas normas regulamentares, à luz do que emana, com extrema clareza, dos artigos 232 e 233 do RPS, em excerto a seguir rememorado para a perfeita compreensão de seus fundamentos.

**Regulamento da Previdência Social**

*Art. 232. A empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante legal, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os*

---

*documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento.*

*Art. 233. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário. (grifos nossos)*

*Parágrafo único. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira.*

Louvou-se a autuação fiscal *sub examine* na infração perpetrada pelo Recorrente à obrigação acessória assentada no art. 33, §§ 2º e 3º da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, cuja conduta típica é apenada com inflição de penalidade pecuniária, nos termos previstos no art. 283, II, 'j' do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, que assim destaca:

**Regulamento da Previdência Social.**

*Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscientos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003)*

*(...)*

*II- a partir de R\$ 6.361,73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos) nas seguintes infrações:*

*(...)*

*j) deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da Justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial, de exibir os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento ou apresentá-los sem atender às formalidades legais exigidas ou contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira; (grifos nossos)*

Cumpre salientar, por relevante, que a obrigação de prestar informações e de exibir documentos e livros fiscais é contínua, não sendo afastada pela mera autuação de

infração de idêntico jaez ocorridas em ações fiscais anteriores, mesmo que referentes a períodos coincidentes.

Em reforço a tal compreensão, ilumine-se a redação realçada no Parágrafo Único do art. 290 c.c. inciso IV do art. 292 ambos do Regulamento da Previdência Social, nos termos dos quais a prática de nova infração a um mesmo dispositivo da legislação por uma mesma pessoa, dentro de cinco anos da data em que se tornar irrecorrível administrativamente a decisão condenatória referente à autuação anterior, caracteriza reincidência específica.

**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 houver passado em julgamento administrativo a decisão condenatória ou homologatória da extinção do crédito referente à infração anterior.*

*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*

Dessarte, o fato de a empresa em tela já ter sido autuada, em 25/05/2006, pela conduta omissiva de não exibição de documentos (Livros Diário e Razão de 2005; GFIP de out/2005 a jan/2006; documentos de registro de empregados; rescisões de contratos de trabalho; petição inicial e sentenças de processos trabalhistas; notas fiscais emitidas, recibos de pagamento a trabalhadores autônomos, dentre outros), não a torna imune ou dispensada do cumprimento das obrigações acessórias em apreço, relativas ao período da autuação anterior. Ao contrário, a prática de nova infração de idêntica natureza jurídica implica a agravamento da penalidade pelo motivo da reincidência específica estampada no inciso IV do art. 292 do Regulamento Previdenciário em apreço.

Por tais razões, não acatamos a preliminar de *bis in idem* tão veementemente esposada pelo sujeito passivo.

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 CONDUTA INFRACIONAL

Pondera o Recorrente que as Notas Fiscais emitidas pelos prestadores de serviço à Recorrente, bem como os respectivos contratos, sempre estiveram à disposição da Fiscalização.

Aduz ter sido vítima de furto de equipamentos e de documentos ocorrido em 16/01/2008, nas dependências de um galpão onde armazenava artigos odontológicos e diversos documentos alocados em “arquivo morto”, oferecendo como prova o Boletim de Ocorrência a fl. 104. Acrescenta que o Livro de Registro de Empregados da filial de Vitória também estava guardado no local em que foi perpetrado o furto em face da Recorrente, motivo pelo qual não o apresentou.

Argumenta ainda que as Notas Fiscais emitidas pela Recorrente em 2004 já haviam sido apresentadas anteriormente nos autos do processo administrativo previdenciário nº 13839.002130/2007-51, não havendo qualquer motivo por parte da Requerente para ocultar as mesmas. Pondera que, ainda houvessem sido ocultadas as mencionadas Notas Fiscais, bastaria compulsar o mencionado processo para verificar o que entendesse necessário, não sendo possível falar em óbice à fiscalização.

As alegações oferecidas pelo Recorrente, no entanto, não reúne o poder de ilidir o Auto de Infração objeto de apreciação.

Em primeiro lugar, no Boletim de Ocorrência a fls. 104 não resta consignado quais os documentos teriam sido furtados, danificados ou não encontrados. Limitou-se a declarante a descrever haverem sido furtados “três motores de cadeira odontológicos, uma máquina autenticadora de caixa, uma máquina de carteirinha, seis alta rotação, dois micro motor e um compressor pequeno e fiação elétrica. Relata a vítima que foram revirados todos os arquivos de documentos fiscais contábeis financeiros jurídicos e trabalhista, sendo que alguns documentos foram danificados e outros não encontrados”.

A mesma preocupação exteriorizada pelo Recorrente com os equipamentos subtraídos deveria também ser dispensada na descrição dos documentos supostamente furtados, danificados ou extraviados, fato que não ocorreu.

Registre-se, por pertinente, que, em relação aos aludidos documentos e livros fiscais, a legislação de regência estipula os procedimentos que devem ser adotados pela empresa em caso de extravio, deterioração ou destruição, providência essa não observada pelo Recorrente.

#### Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969.

*Art. 10. Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros fichas documentos ou papéis de interesse da escrituração o comerciante fará publicar em jornal de grande circulação do*

*local de seu estabelecimento aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de quarenta e oito horas ao órgão competente do Registro do Comércio.*

*Parágrafo único. A legalização de novos livros ou fichas só será providenciada depois de observado o disposto neste artigo.*

Cite-se ainda não ter a empresa em tela produzido qualquer indício de prova material que demonstrasse estar empenhada na reconstituição dos documentos que alega haverem sido furtados ou danificados.

Em segundo lugar, dessai dos termos do Relatório Fiscal ter sido a empresa autuada pela não apresentação das notas fiscais arroladas na planilha I, a fls. 59/63, notas fiscais de prestação de serviços dos anos de 2002 a 2005, contratos celebrados com empresas prestadoras de serviços dispostas na planilha II, a fl. 64, e livro de registro de empregados da filial de Vitória, perfazendo um total de 245 documentos.

Em sede de impugnação foram coligidas aos autos, em seu anexo II a fls. 107/241, cópias não autenticadas de parte dos contratos firmados com empresas prestadoras de serviços e cópias não autenticadas de 120 notas fiscais e de 11 recibos.

Avulta, portanto, não ter o Recorrente logrado adimplir, de forma integral, mesmo em sede de impugnação, a exigência fiscal de exibição dos documentos explicitados nos Termos de Intimação para Apresentação de Documentos a fls. 06/49.

Nesse contexto, sendo o valor da penalidade imposta através do presente Auto de Infração único e indivisível, isto é, independente do número de infrações cometidas, basta para a sua caracterização e imputação a ocorrência de uma única infração.

Ademais, a natureza da infração perpetrada pelo Recorrente, consistente na não exibição, no prazo assinalado nos Termos de Intimação, de documento ou livro relacionados com as contribuições para a Seguridade Social, é de consumação instantânea. Nessas circunstâncias, vencido o prazo consignado pela fiscalização para a exibição dos documentos exigidos, a infração se aperfeiçoa e se exaure definitivamente, não mais admitindo convalescência ou correção ulterior.

Nesse contexto, há que se considerar que a apresentação parcial, em grau de defesa administrativa, dos documentos e livros cuja não exibição tempestiva motivou a lavratura do presente Auto de Infração, não implica o afastamento da imputação nem modificação no valor da multa aplicada, tampouco.

### 3.2. DO REAJUSTAMENTO DO VALOR DA MULTA

Pondera o Recorrente não haver previsão legal para o reajustamento do valor da multa por Portaria Ministerial.

A alegação não procede.

A Lei nº 8.212/91, editada com o propósito de disciplinar a organização da Seguridade Social, bem como o seu Plano de Custeio, criou uma miríade de obrigações tributárias acessórias, instituídas no interesse da arrecadação e da fiscalização das contribuições previdenciárias.

No intuito de infligir o cumprimento dos deveres tributários adjetivos ora em apreço, estabeleceu o art. 92 da citada Lei de Custeio 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.

**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.*

É de sabença universal que inexiste neste Globo economia forte o suficiente capaz de manter sua Moeda Corrente à salvo da corrosão imposta pela inflação. Ante a iminência de tal fenômeno econômico, pautou por bem o Legislador Ordinário prover o texto legal com um mecanismo arquitetado *ad hoc*, visando a minimizar os efeitos devastadores de tal ocorrência.

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

*Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajusteamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).*

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

Revela-se auspicioso salientar que o CTN não inclui em sua reserva legal a atualização do valor monetário das bases de cálculo das contribuições previdenciárias, as quais não se qualificam, por expressa disposição legal, como majoração de tributos. Nessa perspectiva, autoriza o *Codex Tributário* que a atualização monetária possa ser levada a efeito por qualquer outro instrumento normativo aquilatado no conceito de legislação previdenciária estatuído no art. 100 do Pergaminho Tributário em realce.

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

*I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;*

*II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;*

*IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*V - a combinação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;*

*VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.*

*§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.*

*§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.*

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.*

Na hipótese ora tratada, os índices utilizados para o reajuste dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social são estabelecidos, anualmente, pelo Ministério da Previdência Social, mediante Portaria expedida pelo Sr. Ministro de Estado, no exercício das atribuições que lhe confere o art. 87, parágrafo único, inciso II, da Constituição Federal, conforme assentado no art. 649 da Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005.

### **Constituição Federal de 1988**

*Art. 87. Os Ministros de Estado serão escolhidos dentre brasileiros maiores de vinte e um anos e no exercício dos direitos políticos.*

*Parágrafo único. Compete ao Ministro de Estado, além de outras atribuições estabelecidas nesta Constituição e na lei:*

*(...)*

*II - expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos;*

### **Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005**

*Art. 649. Por infração a qualquer dispositivo da Lei nº 8.212, de 1991, exceto no que se refere aos prazos de recolhimento de contribuições, da Lei nº 8.213, de 1991 e da Lei nº 10.666, de 2003, fica o responsável sujeito a multa variável, conforme a*

*gravidade da infração, limitada a um valor mínimo e um valor máximo previstos no RPS e atualizados mediante Portaria Ministerial, aplicada da seguinte forma: (grifos nossos)*

(...)

### 3.3. DA GRADAÇÃO DA MULTA

Pondera o Recorrente ser ilegal a forma de gradação da multa.

Conforme detalhadamente salientado no tópico precedente, almejando constranger o contribuinte a cumprir os deveres tributários adjetivos na Lei de Custo 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 à fiscalização de 27/09/2002, fiscalização constatou a existência de reincidência específica com relação ao Auto de Infração nº 35.386.480-3, a qual implicaria a elevação da multa em 3 vezes o valor mínimo. Considerando-se a Fiscalização com término datado de 28/10/2003, verificou-se a existência de reincidência genérica (Auto de Infração nº 35.543.303-6), fato que importa na elevação da multa em 2 vezes. Por derradeiro, no que tange à ação fiscal encerrada em 26/05/2006, foi apurada a ocorrência de reincidência genérica (Auto de Infração nº 35.707.044-5), 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\$ 12.548,77, conforme art. 283, II, 'j' 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  $nX$  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  $4M : M$  (valor básico) +  $3M$  (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  $3M : M$  (valor básico) +  $2M$  (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 graduação 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 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 graduação 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 discordia 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, ‘j’ do RPS, ou seja, R\$ 12.548,77, o efeito da reincidência específica decorrente do Auto de Infração nº 35.386.480-3 importará no acréscimo de R\$ 25.097,54 ao valor básico da MULTA. Da mesma forma, as reincidências genéricas decorrentes dos Autos de Infração 35.543.303-6 e 35.707.044-5 implicarão o acréscimo de 12.548,77 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 + acréscimo decorrente da reincidência específica + acréscimos decorrentes das reincidências genéricas.

$$\text{Pena Administrativa} = 12.548,77 + 25.097,54 + 12.548,77 + 12.548,77$$

$$\text{Pena Administrativa} = \text{R\$ } 62.743,85.$$

Adotar o mecanismo de cálculo empregado pela fiscalização significa interpretar a norma tributária cominadora de penalidades e sua graduação 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 2<sup>a</sup> e 3<sup>a</sup> reincidências, na forma defendida pela fiscalização, a elevação iria incidir não somente sobre o valor da MULTA mas, também, sobre a AGRAVANTE determinada pela 1<sup>a</sup> reincidência. Mostro:

a) Na aplicação da 1<sup>a</sup> reincidência:

$$\text{Valor parcial I} = 12.548,77 \text{ (multa)} \times 3 \text{ (agravante)} = 37.646,31$$

$$\text{Valor parcial I} = 12.548,77 \text{ (multa)} + 25.097,54 \text{ (agravante)} = 37.646,31$$

b) Na aplicação da 2<sup>a</sup> reincidência:

$$\text{Valor parcial II} = \text{valor parcial I} \times 2 = 75.292,62$$

$$\text{Valor parcial II} = [12.548,77 \text{ (multa)} + 25.097,54 \text{ (agravante)}] \times 2 = 75.292,62$$

Desmembrando o termo entre colchetes teremos:

$$\text{Valor parcial II} = 12.548,77 \text{ (multa)} \times 2 + 25.097,54 \text{ (agravante)} \times 2 = 75.292,62$$

$$\text{Valor parcial II} = 25.097,54 \text{ (multa majorada)} + 50.195,08 \text{ (agravante majorada)} = 75.292,62$$

c) Na aplicação da 3<sup>a</sup> reincidência:

$$\text{Pena administrativa} = \text{valor parcial II} \times 2 = 150.585,24$$

$$\text{Pena administrativa} = [25.097,54 \text{ (multa majorada)} + 50.195,08 \text{ (agravante majorada)}] \times 2 = 150.585,24$$

Desmembrando o termo entre colchetes teremos:

$$\text{Pena administrativa} = 25.097,54 \text{ (multa majorada)} \times 2 + 50.195,08 \text{ (agravante majorada)} \times 2 = 150.585,24$$

$$\text{Pena administrativa} = 50.195,08 \text{ (multa remajorada)} + 100.390,16 \text{ (agravante remajorada)} = 150.585,24$$

Tal remajoração das AGRAVANTES decorrentes da primeira e segunda reincidências 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, II, 'j' 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.

### 3.4. DA APLICAÇÃO DE MULTA COM EFEITO DE CONFISCO

Pondera o Recorrente que a multa aplicada tem caráter de confisco, o que não é permitido na ordem jurídica brasileira.

O clamor do Recorrente não merece acolhida.

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.

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 Custo da Seguridade Social, para a qual não houver penalidade expressamente combinada, 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 combinada 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, 'j' do Regulamento da Previdência Social estabeleceu que a conduta infracional consistente na não exibição, pela empresa, de qualquer documento ou livro relacionados com contribuições previdenciárias ou a sua apresentação sem o atendimento pleno às formalidades legais exigidas ou contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira, será apenada com a multa de, *in casu*, R\$ 11.951,21 (onze mil, novecentos e cinquenta e um reais e vinte e um centavos), valor esse já reajustado nos termos da Portaria MPS GM nº 142, de 11 de abril de 2007.

Escapa, no entanto, da 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.

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.*

Cumpre 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 Nº 256, de 22 de junho de 2009, do Ministério da Fazenda.

**PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009**

*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.

Cumpre-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, seja na via difusa seja 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 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.

### 3.5. DA RELEVAÇÃO DA MULTA

Pondera o Recorrente que a multa deve ser relevada em virtude de ele ter agido em conformidade com os preceitos da boa-fé, tendo em vista que entregou os documentos solicitados pela Fiscalização.

Conforme já salientado alhures, a Lei nº 8.212/91 foi editada com o propósito de disciplinar a organização da Seguridade Social, bem como o seu Plano de Custeio, mediante a instituição de obrigações tributárias ditas principais e acessórias, na estruturação engendrada pelo art. 113 do CTN.

No que pertine aos deveres tributários adjetivos, estabeleceu o art. 92 da Lei de Custeio da Seguridade Social 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.

Ao tratar das circunstâncias atenuantes da infração, no capítulo reservado às infrações, o Regulamento da Previdência Social, por seu art. 291, estabeleceu que a multa aplicada por infração à legislação previdenciária poderia ser relevada se o infrator, no prazo de impugnação, houvesse corrigido a falta e formulasse pedido para tanto, desde que satisfizesse, cumulativamente, as condições de ser infrator primário e não ter incorrido em nenhuma circunstância agravante.

#### Regulamento da Previdência Social

*Art. 291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 1º de fevereiro de 2007)*

*§1º A multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 1º de fevereiro de 2007)*

*§2º O disposto no parágrafo anterior não se aplica à multa prevista no art. 286 e nos casos em que a multa decorrer de falta ou insuficiência de recolhimento tempestivo de contribuições ou outras importâncias devidas nos termos deste Regulamento.*

*§3º A autoridade que atenuar ou relevar multa recorrerá de ofício para a autoridade hierarquicamente superior, de acordo com o disposto no art. 366.*

As diretrizes enunciadas no Regulamento da Previdência Social não discrepam daquelas dispostas na Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, sob cuja égide se deu a autuação em apreço, cujo art. 656 dispõe que haverá relevação da multa, ainda que não contestada a infração, se o infrator for primário; não houver incorrido em circunstância agravante; formular pedido para tanto no prazo de impugnação e, antes de escoado esse mesmo prazo, houver corrigido a falta que deu ensejo à autuação.

**Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005.**

*Art. 656. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação do Auto de Infração. (Redação dada pela IN SRP nº 23, de 30/04/2007)*

*§1º A multa será relevada, ainda que não contestada a infração, se o infrator:*

*I - formular pedido dentro do prazo de defesa e comprovar a correção da falta no prazo referido no caput; (Redação dada pela IN SRP Nº 6, DE 11/08/2005)*

*II - for primário; e*

*III - não tiver incorrido em circunstância agravante.*

Constata-se que, entre os requisitos essenciais elencados pelo RPS para a relevação da multa, está a necessidade de a empresa ser "primária". Verifica-se, no entanto, que a empresa não é primária, havendo, inclusive, incorrido reiteradas vezes em circunstância agravante prevista no inciso V do art. 290 do RPS, fatos que, *de per si*, já se mostram impeditivos da concessão do benefício da relevação da multa.

De outro eito, o conjunto probatório acostado aos autos comprova que o infrator não corrigiu integralmente a falta que deu ensejo à lavratura do presente Auto de Infração.

Por tais motivos, a relevação pretendida pelo Recorrente não lhe pode ser agraciada, em virtude da carência de requisitos essenciais.

### 3.6. DA PRODUÇÃO DE PROVAS

Requer ainda o Recorrente a produção de prova pericial, testemunhal e todas em direitos admitidas, diligências, e juntada de documentos.

Tal pedido não pode ser agraciado.

A legislação tributária que rege o Processo Administrativo Fiscal aponta que o foro apropriado para a contradita aos termos do lançamento concentra-se na fase processual da impugnação, cujo oferecimento instaura a fase litigiosa do procedimento.

No âmbito do Ministério da Previdência Social a disciplina do rito processual em tela, à época da lavratura da NFLD em estudo, restou a cargo da Portaria MPS nº 520, de 19 de maio de 2004, cujo art. 9º assinala, categoricamente, que o instrumento de bloqueio deve consignar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir. Mas não pára por aí: Impõe ao impugnante o ônus de instruir a peça de defesa com todas as provas documentais, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em momento futuro, ressalvadas, excepcionalmente, as hipóteses taxativamente arroladas em seu parágrafo primeiro.

**Portaria MPS nº 520, de 19 de maio de 2004.**

*Art. 9 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; (grifos nossos)*

*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: (grifos nossos)*

*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. (grifos nossos)*

*§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. (grifos nossos)

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

§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.

Registre-se, a título de mera reflexão, se que os preceptivos encartados na norma de regência aqui enunciada não se contrapõem às normas estampadas no Decreto nº 70.235/72, que hoje rege o Processo Administrativo Fiscal nas ordens do Ministério da Fazenda, antes, sendo, destas, espelho.

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

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. 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; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído 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) (grifos nossos)*

*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)*

*§5º 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. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)*

*§6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (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) (grifos nossos)*

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)*

Avulta, nesse panorama jurídico, que o Recorrente não tem que protestar pela produção de provas documentais no processo administrativo, mas, sim, por disposição legal, que produzi-las, de forma concentrada, já em sede de impugnação, colacionadas juntamente na peça de defesa, sob pena de preclusão.

#### **4. CONCLUSÃO:**

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo a gradação da multa ser efetivada da forma mais favorável ao acusado, nos termos do tópico 3.3. deste voto.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva