



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

Processo n° 37311.007233/2006-33
Recurso n° 501.427 Voluntário
Acórdão n° **2302-01.270 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 23 de agosto de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AI CFL 35
Recorrente COIFE ODONTO SERVICOS E PLANOS ODONTOLOGICOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do Fato Gerador: 26/05/2006

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

Constitui infração às disposições inscritas no art. 32, III da Lei n° 8212/91 c/c art. 283, II, 'b' do RPS, aprovado pelo Dec. n° 3048/99, deixar a empresa de prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis do interesse desta Autarquia, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

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

AUTO DE INFRAÇÃO. INVESTIGAÇÃO DE BOA-FÉ, DOLO OU CULPA DO SUJEITO PASSIVO. DESNECESSIDADE.

É juridicamente irrelevante para a caracterização da legalidade, legitimidade e procedência da autuação o exame do elemento subjetivo da conduta do Sujeito Passivo que haja desaguado no descumprimento das obrigações acessórias previdenciárias que deram ensejo à lavratura do Auto de Infração correspondente.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INFRAÇÃO. BOA-FÉ. RELEVAÇÃO DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE.

Constituem-se requisitos essenciais para a concessão do benefício da relevação da multa previsto no art. 291, §1° do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. n° 3.048/99, ser o infrator primário, haver corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação, não ter incorrido em circunstância agravante e ter formulado pedido dentro do prazo de defesa, sendo irrelevante para a concessão de tal benéfico a investigação do elemento subjetivo da conduta.

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 gradação 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 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª 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 gradação da multa deve ser recalculada.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Processo nº 37311.007233/2006-33
Acórdão n.º **2302-01.270**

S2-C3T2
Fl. 116

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 01/2006.

Data de lavratura do Auto de Infração : 26/05/2006.

Data da Ciência do Auto de Infração : 30/05/2006.

Trata-se de auto de infração decorrente do descumprimento de obrigações acessórias previstas no art. 32, III da Lei nº 8.212/1991 c/c art. 283, II, “b” do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, lavrado em desfavor do Recorrente, em virtude de não haver sido esclarecido à fiscalização, em que contas de sua escrituração contábil foram apropriadas as remunerações dos segurados que lhe prestaram serviços, indicados por meio de Notas Fiscais de Serviços emitidas, conforme destaca o relatório fiscal a fl. 06.

CFL - 35

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

A multa foi aplicada em conformidade com a cominação prevista no art. 283, II, ‘b’ do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048 de 06/05/1999, com o seu valor mínimo atualizado pela Portaria MPS/GM 119, de 18/04/06, de acordo com o reportado no Relatório Fiscal de Aplicação da multa, a fl. 07.

Informa ao auditor fiscal autuante que, em 27/09/02, em fiscalizações anteriores foram emitidos os Autos de Infração DebCad nº 35.386.480-3 (Fund.Legal 38), 35.386.481-1 (Fund.Legal 54) e 35.386.479-0 (Fund.Legal 81), todos com decisão administrativa transitada em julgado.

De acordo com o estabelecido no art. 290, V e parágrafo único e art. 292 inciso IV do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048-99, a lavratura dos Autos de Infração discriminados no parágrafo precedente constitui-se circunstância agravante da presente autuação, eis que caracteriza a reincidência genérica, provocando a elevação da multa em 2 (duas) vezes o seu valor mínimo.

Em 28/10/03 foi igualmente lavrado Auto de Infração DebCad nº 35.543.303-6 (Fund. Legal 68), já transitado em julgado administrativamente, ocorrência que se aquilata, da mesma forma em circunstância agravante, pela reincidência genérica, motivando a elevação da multa em duas vezes o seu valor mínimo.

Face a situação apontada, a multa de R\$ 11.568,83 foi elevada da seguinte forma, conforme memória de cálculo a fl. 07.

$(2 \times 2=4) 4 \times 11.568,83 = \text{R\$ } 46.275,40.$

Irresignado com a autuação, o autuado apresentou impugnação administrativa, a fls. 21/35.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP baixou o feito em diligência, para que se averiguasse se a falta foi corrigida, conforme Despacho a fl. 60.

Em resposta a fl. 71, a Fiscalização informou que os esclarecimentos foram requeridos durante a ação fiscal, não cabendo a possibilidade de correção para este tipo de infração. Acrescentou que a empresa foi autuada por não apresentar as notas fiscais de fls. 66/70, bem como os contratos firmados com as prestadoras de serviços.

Promovida a ciência da referida Informação Fiscal ao sujeito passivo, este se manifestou a fls. 85/87.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP lavrou Decisão Administrativa a fls. 90/93, julgando procedente a autuação, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 02/04/2009, conforme Aviso de Recebimento a fl. 96.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 97/112, deduzindo seu inconformismo em argumentação desenvolvida nos termos que se vos seguem:

- Que o lançamento em questão é nulo, pois não respeita o princípio do contraditório e da ampla defesa, sendo que sua fundamentação legal é a generalização de textos legais, feita para confundir o contribuinte e não para esclarecê-lo e orientá-lo na defesa, como deveria ser de acordo com a disposição constitucional;
- Que forneceu todos os esclarecimentos e documentos solicitados pela fiscalização;
- Quanto ao mérito, argumenta que multa exigida em valor quatro vezes superior ao mínimo é confiscatória;
- Informa que agiu de boa fé e que não procurou sonegar informações ao Fisco. Requer a relevação da multa ou, sucessivamente, a sua atenuação, nos termos do § 2º do artigo 656 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005;
- Que a atualização monetária do valor da multa não poderia ser fixada através de Portaria Ministerial.

Ao fim, requer a declaração de improcedência da presente autuação ou, alternativamente, a relevação ou a atenuação 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 CERCEAMENTO DE DEFESA.

Alega o Recorrente ser nulo o lançamento em questão por não respeitar o princípio do contraditório e da ampla defesa, sendo que sua fundamentação legal é a generalização de textos legais, feita para confundir o contribuinte e não para esclarecê-lo e orientá-lo na defesa, como deveria ser de acordo com a disposição constitucional;

A rogativa do Recorrente não merece acolhida.

A Constituição Federal 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.

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 estabeleceu um discrimen entre as obrigações definidas como principais e aquelas conceituadas como acessórias, estas decorrentes da legislação tributária, assim entendidas 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, ostentando por objeto tal espécie de obrigação tributária as prestações, positivas ou negativas, fixadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

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

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

Art. 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.

O marco primitivo da fundamentação legal em que se sustentam as obrigações tributárias estabelece, outrossim, que a ocorrência de violação a qualquer obrigação acessória tem natureza objetiva, sendo bastante e suficiente para a sua caracterização a mera inobservância de seus preceitos.

Com efeito, o art. 37 da Lei nº 8.212/91, com a redação vigente à época da lavratura do presente Auto de Infração, estabelece que, sendo constatado pela fiscalização o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições previdenciárias, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

Malgrado a norma legal acima transcrita se refira expressamente ao descumprimento de obrigação principal, o mesmo esmero na discriminação clara e precisa dos fatos geradores e dos períodos a que se referem deve ser observado em relação ao descumprimento de obrigação acessória, em atenção ao princípio do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

No presente caso, mediante a lavratura do Auto de Infração nº 35.707.047-0 foi apenada a conduta omissiva infracional violadora da obrigação tributária acessória prevista no inciso III do art. 32 da Lei nº 8.212/91, consistente no fato de não haver sido esclarecido à fiscalização, em que contas de sua escrituração contábil teriam sido apropriadas as remunerações dos segurados que lhe prestaram serviços, indicados por meio de Notas Fiscais de Serviços discriminadas em planilha a fls. 11/15 por CNPJ, nº da Nota Fiscal, competência, valor, número do atendimento e descrição dos serviços, no anexo ao Termo de Intimação para Apresentação de Documentos a fl. 10.

Todas as informações postadas no parágrafo precedente encontram-se devidamente relatadas no Relatório Fiscal, a fl. 06, bem como na Folha de Rosto do vertente Auto de Infração, a fl. 01, em cumprimento aos requisitos de precisão e clareza da descrição dos fatos geradores e do período a que se referem.

De outro eito, as informações pertinentes ao cálculo da multa aplicada encontram-se dispostas no Relatório Fiscal de Aplicação da Multa, a fl. 07.

De forma idêntica, guardadas as devidas particularidades, os preceitos normativos que fornecem sustentação jurídica ao lançamento então operado, foram devidamente especificados no corpo dos relatórios fiscais acima desfraldados, permitindo ao autuado a perfeita compreensão dos fundamentos e razões da autuação, sendo-lhe dessarte garantido o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Não há, portanto, qualquer obscuridade ou dúvida quanto à hipótese de incidência dos tributos objeto deste lançamento.

Como visto, verifica-se que o Auto de Infração em relevo foi lavrado em harmonia com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente fiscal demonstrado, de forma clara e precisa, a tipificação da obrigação tributária acessória violada, a conduta omissiva que profanou a obrigação acessória em apreço, fazendo constar, nos relatórios que compõem o presente Processo Fiscal os critérios adotados para quantificação da penalidade pecuniária aplicada.

O 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 à notificada.

Inexiste pois qualquer vício na formalização do débito a amparar a alegação de cerceamento de defesa erguida pelo Recorrente.

Vencidas as preliminares, passamos à análise do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumpra, 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

O Recorrente alega ter fornecido todos os esclarecimentos e documentos solicitados pela fiscalização;

Diversas, no entanto, são as circunstâncias apontadas nos autos.

Preambularmente, não se mostra despiciendo lembrar que o Lançamento Tributário configura-se como um ato administrativo por excelência. Como é cediço, os atos administrativos são dotados de presunção de veracidade e legitimidade que, segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro, consiste na "*conformidade do ato à lei. Em decorrência desse atributo, presumem-se, até prova em contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei*" (Direito Administrativo, pág. 191, 18ª Edição, 2005, Atlas, São Paulo). Ainda de acordo com a citada autora, "*A presunção de veracidade diz respeito aos fatos. Em decorrência desse atributo, presumem-se verdadeiros os fatos alegados pela Administração.*" (op. cit. pág. 191, grifos do original). Dessarte, a aplicação da presunção de veracidade tem o condão de inverter o ônus da prova, cabendo ao particular comprovar de forma cabal a inocorrência dos fatos descritos pelo agente público, ou circunstância que exima sua responsabilidade administrativa, nos termos dos art. 333, inciso I do Código de Processo Civil, ônus do qual não se desincumbiu o recorrente.

Consoante o magistério do Mestre Hely Lopes Meirelles, "*os atos administrativos, qualquer que seja sua categoria ou espécie, nascem com a presunção de legitimidade, independentemente de norma legal que a estabeleça. Essa presunção decorre do princípio da legalidade da Administração, que, nos Estados de Direito, informa toda a atuação governamental. Além disso, a presunção de legitimidade dos atos administrativos responde as exigências de celeridade e segurança das atividades do Poder Público, que não podem ficar na dependência da solução de impugnação dos administrados, quanto à legitimidade de seus atos, para só após dar-lhes execução*". (Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 1995).

Assim, a presunção de veracidade diz respeito aos aspectos jurídicos do ato administrativo, e, em decorrência desse atributo, presumem-se, até que se prove o contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei. No entanto, essa presunção abrange também a veracidade dos fatos contidos no ato, no que a doutrina convencionou denominar de "*presunção de veracidade*" dos atos administrativos, e, em decorrência desse atributo, serão presumidos como verdadeiros os fatos alegados pela Administração.

No caso presente, mediante o TIAD a fl. 10 a fiscalização intimou o Recorrente a "*Apresentar Folhas de Pagamento nas quais estão consignadas as remunerações dos segurados que prestaram os serviços relacionados em anexo, indicados por meio de Notas Fiscais emitidas; bem como esclarecer, por escrito, onde foram apropriadas essas remunerações na escrita contábil da empresa*". Os serviços a que se refere o citado Termo encontram-se indicados no anexo a fls. 11/15.

Dessai dos termos dos Relatórios que integram a presente autuação que a Fiscalização tinha conhecimento das notas fiscais de serviço, mas desconhecia ou não conhecia com exatidão a real remuneração auferida pelos segurados que efetivamente prestaram os serviços indicados nos documentos mencionados.

É certo que através das folhas de pagamento pode-se deduzir quais os trabalhadores que prestaram serviços ao Recorrente, mas de forma alguma detalham quais os serviços efetivamente prestados por cada um deles.

A Fiscalização constatou que alguns estabelecimentos da empresa auferiram receitas sem que houvesse registro de funcionários da área da saúde em seus quadros. Tal evento foi tido como relevante pela fiscalização, demandando, para o seu deslinde, a prestação das informações a que foi intimada a empresa.

Configura-se como obrigação acessória da empresa a prestação, ao fisco federal, de todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse do Órgão Fazendário, na forma por ele estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização, obrigação essa estabelecida por lei no interesse da arrecadação ou da fiscalização do tributo em debate.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

III- prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e ao Departamento da Receita Federal-DRF todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

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

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

Tal obrigação acessória evidencia-se como contínua, não se extinguindo com a mera apresentação de documentos. Ela pressupõe o dever de prestar esclarecimentos à Fiscalização a qualquer tempo, de molde que, mesmo após a apresentação de documentos, caso a Fiscalização solicite novos esclarecimentos, à empresa não concedida a faculdade de se furtar a cumprir o objeto da intimação, tampouco se escudar na pueril suposição de que eventuais documentos já exibidos anteriormente seriam suficientes e bastantes, eis que a mera exibição

de documentos não supre nem exclui qualquer demanda ulterior por esclarecimentos de ordem verbal ou escrita.

A conduta omissiva assim perpetrada pelo Recorrente representou ofensa direta à obrigação acessória ordenada no art. 32, III da Lei Orgânica da Seguridade Social, à qual reservou a legislação previdenciária a imputação de penalidade pecuniária nos termos do art. 283, II, 'b' do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, cujo valor é de ser reajustado nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social, a teor do art. 373 do Regulamento Previdenciário em comento.

Não se mostra despiciendo lembrar que o marco primitivo da fundamentação legal em que se sustentam as obrigações tributárias estabelece, taxativamente, que a ocorrência de violação a qualquer obrigação desse jaez tem natureza objetiva, figurando como motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a sua caracterização, a mera inobservância de seus dispositivos, a teor dos preceitos insculpidos no §3º do art. 113 c.c. art. 136, ambos do CTN, mostrando-se totalmente inútil a investigação do elemento subjetivo da conduta.

Fincamos os alicerces sobre os quais será erigida a *opinio juris* que ora se esculptura, nos dispositivos concretados no art. 113 do CTN, em excerto já rememorado em parágrafos precedentes para a melhor compreensão de seus fundamentos.

Da mera leitura dos preceitos legais comandados na *Codex* Tributário, avulta que a legislação que disciplina a espécie ora discutida não impôs, como pressuposto para a aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação tributária, qualquer interdependência com o elemento subjetivo da conduta do Sujeito Passivo.

Ao contrário, dispôs expressamente que tal obrigação surge com a ocorrência do fato gerador *ipso facto*. Mesmo em relação às obrigações acessórias, o simples fato de sua inobservância revela-se bastante, suficiente e determinante para convolar a obrigação deste naipe em principal, relativamente à penalidade pecuniária imposta pelo seu descumprimento.

Em reforço a tal assertiva, ilumine-se a expressão legislativa empregada no texto do art. 136 do Pergaminho Fiscal, o qual, obstando o dispêndio de energias intelectuais no exame da legislação em abstrato, irradia, com extrema clareza e intensidade, a natureza objetiva da infração *sub examine*.

Código Tributário Nacional - CTN

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

Do marco primitivo da fundamentação legal acima delineada, advêm os preceitos norteadores da atividade fiscal neste comenos atacada, inseridos no art. 92 da Lei nº 8.212/91, cujo enunciado, na formatação exigida pelo §3º do art. 113 do CTN, assenta-se firme no sentido de que a mera constatação de infração a qualquer dispositivo estampado na Lei Orgânica da Seguridade Social sujeitará o responsável ao pagamento de penalidade pecuniária, variável em sua origem, independentemente de qualquer perquirição a respeito da subjetividade da conduta do infrator.

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.

Categoricamente, assela-se nas leis que disciplinam as obrigações tributárias acessórias a desnecessidade de se demonstrar o elemento subjetivo da conduta do Sujeito Passivo que venha a desaguar no descumprimento das obrigações instrumentais nas situações aqui abordadas, sendo juridicamente irrelevante para caracterizar a legalidade, legitimidade e procedência da lavratura do correspondente Auto de Infração a investigação da boa-fé, do dolo ou da culpa do infrator.

Outrossim, a imposição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, sendo esta de natureza eminentemente objetiva, independe do cumprimento ou não de qualquer obrigação principal eventualmente a ela associada, sendo, por conseguinte, irrelevante, que o obrigado tenha procedido corretamente ao recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes.

Diante desse quadro legislativo, não há como atender ao pedido de relevação tampouco de atenuação da penalidade ora imposta com fundamento único e exclusivo na existência de boa-fé ou na falta de dolo de sonegação de informações.

Não logrou, portanto, o Recorrente adimplir, nem mesmo de forma parcial, mesmo em sede de impugnação, a exigência fiscal de exibição dos documentos e de prestação de esclarecimentos explicitados no Termo de Intimação para Apresentação de Documentos a fl. 10.

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

Ademais, a natureza da infração perpetrada pelo Recorrente é de consumação instantânea. Nessas circunstâncias, vencido o prazo consignado pela fiscalização para o adimplemento da exigência fiscal, a infração se consuma e se exaure definitivamente, não mais admitindo convalescença ou correção ulterior.

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 a 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 reajustamento 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 cominação 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 reajustamento 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)

(...)

Conforme demonstrado, não vislumbramos qualquer vício de natureza material ou formal a macular o procedimento de reajustamento do valor da penalidade pecuniária por descumprimento de obrigação acessória.

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 Custeio da Seguridade Social, o seu art. 92 estabeleceu que a infração de qualquer dispositivo dessa Lei, para a qual não houver penalidade expressamente cominada, sujeitará o responsável ao pagamento de penalidade pecuniária, de caráter variável em função da gravidade da infração, conforme dispuser o seu regulamento.

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

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

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

(...)

V- incorrido em reincidência.

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

(...)

IV- a agravante do inciso V do art. 290 eleva a multa em três vezes a cada reincidência no mesmo tipo de infração, e em duas vezes em caso de reincidência em infrações diferentes, observados os valores máximos estabelecidos no caput dos arts. 283 e 286, conforme o caso; e

No caso presente, com relação à fiscalização de 27/09/2002, fiscalização constatou a existência de reincidência genérica com relação aos Autos de Infração nº 35.386.480-3 (Fund. Legal 38), 35.386.481-1 (Fund. Legal 54) e 35.386.479-0 (Fund. Legal 81), todos com decisão administrativa transitada em julgado, os quais importariam na elevação da multa em 2 vezes o valor mínimo.

Em 28/10/03 foi igualmente lavrado Auto de Infração DebCad nº 35.543.303-6 (Fund. Legal 68), já transitado em julgado administrativamente, ocorrência que se aquilata, da mesma forma, em circunstância agravante, pela reincidência genérica, motivando a elevação da multa em duas vezes o seu valor mínimo, também.

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\$ 11.568,83, conforme art. 283, II, 'b' 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 das reincidências, eis que o inciso IV do art. 292 do RPS estabelece que a agravante do inciso V do art. 290 eleva a multa em três vezes a cada reincidência no mesmo tipo de infração, e em duas vezes em caso de reincidência em infrações diferentes.

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

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

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

Diante de tal panorama jurídico, sendo o valor básico da multa aquele constante no art. 283, II, ‘b’ do RPS, ou seja, R\$ 11.568,83, o efeito da reincidência genérica decorrente dos Autos de Infração 35.386.480-3 (CFL 38), 35.386.481-1 (CFL 54) e 35.386.479-0 (CFL 81) importará no acréscimo de R\$ 11.568,83 ao valor básico da MULTA. Da mesma forma, a reincidência genérica decorrente do Auto de Infração 35.543.303-6 (CFL 68) implicará o acréscimo de R\$ 11.568,83 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 1ª reincidência genérica + acréscimo decorrente da 2ª reincidência genérica.

Pena Administrativa = 11.568,83 + 11.568,83 + 11.568,83

Pena Administrativa = R\$ 34.706,49.

Adotar o mecanismo de cálculo empregado pela fiscalização significaria 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 reincidência, 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:

Valor parcial da multa = 11.568,83 (multa) x 2 (agravante) = 23.137,66

b) Na aplicação da 2ª reincidência

Pena administrativa = valor parcial da multa x 2 = 46.275,32

Pena administrativa = [11.568,83 (multa) + 11.568,83 (agravante)] x 2 = 46.275,32

Desmembrando o termo entre colchetes teremos:

Pena administrativa = 11.568,83 (multa) x 2 + 11.568,83 (agravante) x 2 = 46.275,32

Pena administrativa = 23.137,66 (multa majorada) + 23.137,66 (agravante majorada) = 46.275,32

Tal majoração da AGRAVANTE decorrente da primeira incidência 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, 'b' 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 personalidade 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, estatuidando *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 Custeio da Seguridade Social, para a qual não houver penalidade expressamente cominada, sujeitará o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável, a qual será reajustada nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.

Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

Atendendo ao comando inscrito no art. 92, in fine, da Lei nº 8.212/91, o art. 283, II, '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.

Cumpra ainda salientar, por relevante, ser vedado aos membros das turmas de julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar o conteúdo encartado em leis e decretos sob o fundamento de incompatibilidade com a Constituição Federal, conforme determinado pelo art. 62 Regimento Interno do CARF, aprovado pela PORTARIA 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 n° 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 n° 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 n° 6.032, de 1° 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 diretivas 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

Processo nº 37311.007233/2006-33
Acórdão n.º **2302-01.270**

S2-C3T2
Fl. 128
