RESOLUÇÃO GERADA NO PGD-CARF PROCESSO 36802.000092/2007-14

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

Processo nº	36802.000092/2007-14
Recurso nº	Voluntário
Resolução nº	**2201-000.302 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data	06 de março de 2018
Assunto	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente	COMÉRCIO MATERIAIS CONSTRUÇÃO LORENZETTI
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiyama - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), José Alfredo Duarte Filho (Suplente convocado), Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Dione Jesabel Wasilewski, Daniel Melo Mendes e Douglas Kakazu Kushiyama.

Relatório

O presente Auto de Infração (DEBCAD 35.898.014-3 - CFL 38) foi lavrado em complemento ao Auto de Infração nº 10911.000419/2007-27 (DEBCAD 35.772.854-8), que cobrava multa decorrente da apresentação de livros Diário e Razão do período de 01/1994 a 12/2003 com omissão de informação verdadeira, ou seja, sem registrar inúmeros pagamentos efetuados, conforme pode ser verificado no Auto de Apreensão, Guarda e Devolução de Documentos - AGD (fls. 20 a 30 do Auto Original/Apenso).

No Auto Original/Apenso, aplicou-se multa e o contribuinte efetuou o pagamento com o benefício da redução de multa em 50% (cinquenta por cento), conforme relatório abaixo transcrito:

> *Trata-se de Auto de Infração, lavrado pela fiscalização contra a empresa acima identificada, em razão da mesma, não haver lhe exibido, apesar de intimada para este fim, o Livro Diário e Razão do período de 01 a 05/2004, fato este, que levou-a a incorrer na infração contida no art. 33 parágrafo 2º, da Lei 8.212/91.*
>
> *A multa aplicada, correspondeu ao montante de R$ 10.359,14 (dez mil trezentos e cinquenta e nove reais e quatorze centavos) estando prevista no art. 283 inciso II letra "j" do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3048/99. Referido valor foi atualizado conforme a PT MPS nº 479 de 07/05/2004.*
>
> *Conforme contido no anexo geral do Grupo Lorenzetti, elaborado pela fiscalização, em anexo ao processo, esta informou que no decurso dos trabalhos fiscais, constatou-se a existência de diversas irregularidades praticadas pelas empresas do Grupo, mediante o exame de livros contábeis e fiscais, bem como através da verificação in loco, sendo ainda encontrados vários obstáculos no decorrer da execução da fiscalização e provas materiais que comprovam a existência de "caixa dois" e sistema de contabilidade paralelo (não oficial) sendo realizada uma ação conjunta com a Polícia Federal para apreensão de documentos, mediante mandado da Justiça Federal.*
>
> *A Autuação, foi lavrada em 28/03/2005, sendo o autuado intimado pessoalmente em 31/03/2005 (quinta-feira), onde o prazo inicial de defesa, ou a possibilidade de pagamento da multa com 50% (cinquenta por cento) de redução, começaria em 01/04/2005 (sexta-feira), encerrando em 15/04/2005 (sexta-feira).*
>
> *Utilizando da prerrogativa de pagamento de 50% (cinquenta por cento) do valor do Auto, conforme previsto no art. 293, § 1º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3048/99, a empresa na data de 15/04/2005 (doc. de fls. 48/49), portanto tempestivamente, promove o pagamento da multa decorrente do Auto de Infração.*
>
> *Reconhecido o pagamento de forma tempestiva, houve a extinção do crédito em cobro naqueles autos e foi determinada a imediata lavratura de Auto de Infração Complementar para que fossem consideradas as circunstâncias agravantes apontadas pela fiscalização.*

Do Relatório Fiscal (fls. 2/8), verifica-se que o presente lançamento é complementar ao DEBCAD 35.772.854-8 em que se cobra multa em valores originariamente lavrado, de R$ 41.436,56 (quarenta e um mil, quatrocentos e trinta e seis reais e cinquenta e seis centavos).

O contribuinte teve ciência pessoal no dia 18/07/2006 (fl. 9) e apresentou impugnação datada de 02/08/2006, em que pugnou pela suspensão do prazo para apresentação de defesa administrativa, tendo em vista que os documentos ainda estavam apreendidos. Impetrou mandado de segurança com obtenção de medida liminar e sentença procedente para

que determinasse que devolvessem os documentos custodiados e que suspendesse o prazo de impugnação.

A segunda impugnação (fls. 34/66) foi protocolizada em 29/03/2007, com amparo na determinação judicial as quais foram assim relatadas no acórdão proferido pelo órgão julgador de primeira instância, fl. 93/109:

> *1) PRAZO PARA IMPUGNAÇÃO "Por seu turno, a notificação da NFLD impugnada somente se aperfeiçoou, com a devolução dos documentos apreendidos (Mandado de Busca e Apreensão nº 1352/2004 - conforme Relatório Geral em anexo), que ocorreu no dia 16/03/2007, ou seja, somente agora a impugnante está em condições de apresentar a competente defesa administrativa".*
>
> *"Como é de conhecimento, o lançamento somente estará em condições de produzir todos os efeitos de direito, quando houver a efetiva notificação do sujeito passivo, ofertando-lhe, consequentemente, a possibilidade de apresentação de defesa administrativa (se for o caso)".*
>
> *2) DA DECADÊNCIA Argumenta sobre ocorrência da decadência no prazo de 5 anos, traz o escólio de vários doutrinadores que defendem esta tese e colaciona algumas decisões de variadas Cortes, desde o STJ, TRF3 até da Câmara Superior de Recursos Fiscais.*
>
> *"Conforme se verifica dos demonstrativos que fazem parte integrante da NFLD impugnada, foi exigida multa por deixar a empresa, de lançar em títulos próprios de sua contabilidade, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos dos anos de 1996 a 2004.*
>
> *A exigência para apresentação de referidos documentos somente ocorreu no mês de março de 2005 e o lançamento efetuado em março de 2007, onde, em razão de ter-se operado a decadência, o impugnante não tinha mais a obrigação de guarda e, por tais razões deixou de apresentá-los.*
>
> *O INSS pretende constituir crédito tributário que já restou extinto pelo advento da decadência, uma vez que, entre a data do fato gerador das contribuições exigidas e a data da lavratura da NFLD impugnada com a notificação ao sujeito passivo, transcorreram mais de cinco anos.*
>
> *Vale salientar que todas as contribuições administradas pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS estão sujeitas ao lançamento por homologação, nos termos do art. 30 de seguintes da Lei nº 8.212/91".*
>
> *"A decadência, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, é regulada pelo disposto no art. 150, § 4º, ou do art. 173, I, ambos do CTN, o fato é que, uma vez reconhecida a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, resta patente a ocorrência da decadência.*
>
> *O cerne da discussão sobre a inconstitucionalidade do disposto no art. 45 da Lei nº 8212/91 reside na limitação contida no art. 146, III, "b", da Constituição da República.*

Partindo-se da premissa de que a Lei nº 8212/91 tem natureza de lei ordinária, não é preciso muito esforço para perceber sua dissonância com o dispost6o na Constituição da República, devendo ser observadas as disposições constantes no Código Tributário Nacional".

3) DA NULIDADE - FALTA DE DISPOSITIVO LEGAL Argumenta sobre a falta de dispositivo legal e transcreve parte do voto da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social, na apreciação do processo nº 35.366.003124/2003-33, que reconhece da nulidade do lançamento, ante a ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa, bem como ao princípio da motivação, estampado no art. 37 da Constituição Federal.

"No caso vertente, verifica-se que o procedimento fiscal não reúne as condições necessárias para que o mesmo ingresse no ordenamento jurídico, tendo em vista que o mesmo é omisso quanto aos meios utilizados para a quantificação dos supostos segurados empregados que não foram registrados e culminaram com a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória.

É dizer que o procedimento fiscal está baseado na apreensão de outros documentos que não a contabilidade da impugnante, consistindo tal fato em verdadeiro procedimento especial para aferição da base de cálculo (no caso a multa) - a malsinada AFERIÇÃO INDIRETA.

Como se trata de aferição indireta, a descrição sumária da infração e dispositivo legal infringido, constantes do Auto de Infração, são completamente omissos quanto à aplicabilidade do art. 33, §§§ 3º, 4º e 62 da Lei nº 8.212/91".

4) DA IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DA PROVA OBTIDA PARA FINS DE LANÇAMENTO Questiona a validade dos documentos apreendidos em meio papel e digital (arquivos de computadores):

"... é preciso considerar que a impugnante e seus sócios, mantinham um arquivo eletrônico, única e exclusivamente para fins de gerenciamento pessoal, sendo que esse, em momento algum espelha a real situação tributária e, tampouco serve com base para a tributação.

Ocorre que para ser válido como prova, servindo para ordenamento jurídico, o documento eletrônico (HD) deve ter o conteúdo perfeitamente identificável, inclusive com todas as partes e elementos identificadores.

Em outras palavras, se houver uma identificação eletrônica, deve haver a correspondente prova documental. Caso isso não ocorra, teremos apenas indícios, que não se prestam para fins tributários."

Questiona o lançamento que não contempla a documentação necessária para defesa:

"...o lançamento restou efetuado ante a indicação genérica da quantidade de funcionários contidas no HD, sem contudo, haver a individualização de cada um deles."

"...constam a indicação genérica de funcionários, constando determinado número de pessoas em cada período de competência"

"...que inexiste nos autos nenhum documento que comprove o valor descrito em aludidas folhas, tampouco quais seriam esses supostos funcionários ali relacionados".

MÉRITO 5) DA MULTA APLICADA a) Cita o teor dos diplomas legais e assevera a omissão do dispositivo próprio para encartar a infração:

"Da simples leitura da fundamentação da infração cominada, conclui-se que não há fixação da penalidade por Lei, a ser aplicada ao caso concreto. O texto acima transcrito deixa vaga a previsão de penalidade específica para o descumprimento da obrigação acessórias por ele criada.

Isto porque a Lei nº 8.213/91 (que é, por excelência, o instrumento hábil a dispor acerca de penalidade por infrações à legislação previdenciária), delega à norma infralegal a imputação da multa aos atos infracionais concretizados pela Recorrente.

Isto porque, se não há penalidade expressamente cominada na Lei, não há disciplina legal da aplicação da multa.

Logo, é o Decreto n" 3.048/99 quem efetivamente aplica a penalidade ao caso da Recorrente, posto que nele estão contidas a completa definição da infração à legislação previdenciária, bem como a fixação dos valores aplicáveis à suposta infração incorrida".

b) Questiona a gradação da multa por ato de avaliação da autoridade lançadora:

"E mais, além de delegar ao Decreto a aplicação de multa aos casos de infração à legislação previdenciária, a Lei nº 8.213/91 deixou a cargo do Poder Executivo também a valoração das condutas que seriam sujeitas à penalidade, posto que o artigo 283 do Decreto 3.048/99 dispõe que a determinação da multa dar-se-á "(...) conforme a gravidade da infração (...J', valoração que foi feita por mero ato administrativo.

É IMPORTANTE ASSEVERAR QUE, EM MOMENTO ALGUMA LEI 8.213/91 ELENCA HIPÓTESES DE GRADAÇÃO DA MULTA, TAMPOUCO A POSSIBILIDADE DA MESMA SER MULTIPLICADA EM ATÉ TRÊS VEZES E APLICADA AS SITUAÇÕES AGRAVANTES EM CONCOMITÂNCIA, IMPLICANDO EM QUINTUPLICAÇÃO DA MULTA - CONFORME VEREMOS ADIANTE.

ALIÁS, RESTA COMPLETAMENTE ABSURDO DEIXAR AO PODER DA FISCALIZAÇÃO A ATRIBUIÇÃO DE QUESTÕES SUBJETIVAS, COMO POR EXEMPLO, A IDENTIFICAÇÃO DE CONDUTAS DOLOSAS E/OU PRATICADAS COM MÁ-FÉ".

c) Obrigação do fisco em comprovar a conduta que caracterizou a circunstâncias agravantes Colaciona decisões do Conselho de contribuintes do Ministério da Fazenda "Ainda que se admita a validade das normas infra-legais acima citadas, deveria haver o regular processo administrativo, com possibilidade de defesa, única e exclusivamente para comprovar a conduta dolosa do impugnante, o que de fato não ocorreu.".

6) DA IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE DUAS SITUAÇÕES AGRAVANTES PARA A GRADAÇÃO DA MULTA Impugna a gradação da multa.

a) Falta de previsão legal para aplicação cumulativa das situações agravantes:

"... o RPS completamente omisso quanto à possibilidade de aplicação em conjunto das hipóteses de gradação da multa, bem como a Lei 8.212/91, que, em momento algum especifica a gradação e sobretudo a possibilidade de triplicação e utilização em conjunto de duas situações agravantes".

b) Bis in idem "... o D. Agente Fiscal praticou autêntico "bis in idem", ou seja, diante do mesmo fato (suposta infração), aplicou duas penalidades diversas.

Ademais, em hipótese alguma a impugnante obstaculizou a ação da fiscalização. Tanto é verdade que os Agentes fiscais estiveram por um longo espaço de tempo nas dependências da impugnante, sem contudo demonstrar qualquer indício de obstáculo a fiscalização.

Frisa-se, em momento algum dos autos existe a demonstração de que o impugnante impediu qualquer ato da fiscalização".

c) Contrariedade com a disposição da legislação previdenciária "Para sacramentar esse entendimento, ou seja, que inexiste qualquer disposição legal contida tanto na Lei 8.212/91, como no RPS permitindo a soma das circunstâncias agravantes, a IN 100/2003, vigente à época dos fatos, assim disciplina a matéria:

Art. 685. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

...

VII - havendo concorrência entre as agravantes previstas nos incisos I a IV do art. 683, prevalecerá aquela que mais eleve a multa".

"O mesmo entendimento é repetido pelo artigo 657 da Instrução Normativa n" 03/2005, agora vigente, senão vejamos:

Art. 657. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

...

VII - caso haja concorrência entre as agravantes previstas nos incisos I a IV do art. 655, prevalecerá aquela que mais eleve a multa;"

"É o que basta para demonstrar a completa impossibilidade de utilização em conjunto das circunstâncias agravantes previstas no artigo 292 do RPS, devendo, na pior das hipóteses ser utilizada somente uma das agravantes, nos exatos termos acima delineados".

DO PEDIDO:

Finaliza com pedido de:

a) Reconhecimento da decadência;

b) Nulidade do lançamento por impossibilidade de agravamento da multa.

"Ante todo o exposto, a Impugnante requer seja julgada procedente a presente Impugnação, cancelando-se o Auto de Infração lavrado, em razão da decadência, da impossibilidade de triplicação e/ou quintuplicação da multa e pela manifesta ofensa ao princípio da legalidade, conforme aduzido " Debruçada sobre os argumentos expressos na impugnação, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS, por unanimidade de votos, concluiu pela procedência parciel. As conclusões do Julgador de 1ª instância podem ser assim resumidas (Acórdão de fl. fl. 93/109):

ADMISSIBILIDADE Do confronto da data limite para apresentação da impugnação, 03/04/2007, com a da manifestação da irrresignação, 29/03/2007, conclui-se pela tempestividade da defesa, conforme disposição da legislação vigente à época, esculpida na Portaria MPS 520/2004 (...)

A impugnação apresentada é tempestiva e atende aos demais requisitos de admissibilidade, nos termos da legislação que rege o processo administrativo fiscal relativo às contribuições sociais, Portaria MPS/GM 520, de 19.05.2004 c/c Portaria RFB n° 10.875, de 16.08.2007. Assim, é CONHECIDA a presente impugnação.

PRELIMINAR É de rigor hermenêutico que se aprecie a higidez do procedimento de constituição do crédito suplementar em que funda o presente processo, cuja senda deve ser iniciada pela análise da revogação do disposto no RPS, Art. 293, §5°, que autorizou, à contrario senso, a operação de pleno direito da extinção do crédito, sob condição resolutoria da não homologação, visto que a manutenção do Art. 293, §3° que admite o recolhimento da multa, e a previsão do CTN, Art. 156 c/c CTN, Art. 150, § 2o que estabelece a autonomia da obrigação tributária em relação ao crédito constituído parcialmente.

(...)

1)PRAZO PARA IMPUGNAÇÃO Houve a preclusão consumativa quanto ao conteúdo desta preliminar pois conforme determinação judicial houve o acatamento administrativo do prazo de impugnação solicitado.

2)DA DECADÊNCIA Não procede a alegação de que o prazo decadencial para lançamento de contribuições previdenciárias é de 5 (cinco) anos.

Observa-se que a partir da Constituição Federal de 1988, até o advento da Lei n° 8.212/91, as contribuições previdenciárias, por possuírem natureza tributária, submetiam-se, no que tange ao instituto da decadência, aos preceitos do CTN. Ocorre que a partir da lei acima mencionada, em 1991, passou a ser aplicada a regra específica do artigo 45, que preceitua:

(...)

Por força do artigo 146, III, b, da Constituição Federal de 1988, as normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributária devem estar reguladas em lei complementar. Contudo, devemos ponderar que a fixação de prazo não se vincula a hipótese de norma geral. O CTN, ao fixar prazo decadencial e prescricional, trata de matéria reservada à lei ordinária de cada pessoa política. Portanto, não há impedimento para que a lei ordinária federal fixe prazo decadencial e prescricional específico para as contribuições previdenciárias.

(...)

3)DA NULIDADE - FALTA DE DISPOSITIVO LEGAL Observa-se que a impugnação foi ampla e abrangeu todas as questões apuradas na Auditoria Fiscal, e esta alegação não é pertinente ao presente crédito e deve ser desconsiderada.

4)DA IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DA PROVA OBTIDA PARA FINS DE LANÇAMENTO A contabilidade faz prova a favor do sujeito passivo, quando regularmente escrita, e contra, se irregular, conforme se verifica na disciplina do Código de Processo Civil, Art.378:

"Os livros comerciais provam contra o seu autor. E lícito ao comerciante, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos ". (grifado)

Depreende-se com solar clareza e rochosa certeza que o sujeito passivo não juntou provas contundentes capazes de infirmar a presente autuação, e a defesa ficou limitada à alegação recorrente da ineficácia da contabilidade paralela, ou seja não fez prova contrária à verdade constante nos autos pois restringiu-se a uma negativa geral, e alegar sem provar é o mesmo que não alegar ou, no máximo, alegar sem efeitos.

MÉRITO 5) DA MULTA APLICADA Cita o teor dos diplomas legais e assevera a omissão do dispositivo próprio para encartar a gradação da penalidade:

Questiona a gradação da multa por ato de avaliação da autoridade lançadora:

Estes pontos da impugnação devem ser analisados em conjunto, e a premissa maior, de ilegalidade do decreto regulador, é rebatida pela norma encartada na Portaria RFB n° 10.875, de 16 de agosto de 2007, Art. 18:

"E vedado à autoridade julgadora afastar a aplicação, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, de tratado, acordo internacional, lei, decreto ou ato normativo em vigor, ressalvados os casos em que:

I - tenha sido declarada a inconstitucionalidade da norma pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, apôs a publicação da resolução do Senado Federal que suspender a sua execução;

II - haja decisão judicial, proferida em caso concreto, afastando a aplicação da norma, por ilegalidade ou inconstitucionalidade, cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República ou, nos termos do art. 4o do Decreto n" 2.346, de 10 de outubro de 1997, pelo Secretário da Receita Federal do Brasil ou pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional".

A conseqüência prejudicial do tópico anterior é que a competência atribuída por ato normativo válido, obriga a atuação do agente público sob pena de responsabilidade funcional, conforme disposto no CTN, Art. 142, Parágrafo único:

"A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

Portanto, enquanto a legislação continuar válida, ou seja não for retirada do ordenamento jurídico, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, o procedimento normatizado deve, obrigatoriamente, ser obedecido pela autoridade lançadora.

c) Obrigação do fisco em comprovar a conduta que caracterizou a circunstâncias agravantes Uma primeira linha de análise, é lançar luz sobre o procedimento que o auditor-fiscal, no exercício regular de suas atribuições, deve cumprir ao se defrontar com situações de embaraço à fiscalização, pois deverá adotar as providências necessárias à garantia da realização da Auditoria Fiscal.

O CTN define embaraço à fiscalização como a conduta praticada com o intuito de obstaculizar o exercício legal da atividade de fiscalização, realizada por auditor-fiscal no exercício regular da competência que lhe foi atribuída pela legislação tributária em vigor, seja ela tipificada ou não como crime ou contravenção.

A conduta de embaraço só pode ser imputada a pessoas físicas, que pode ser o próprio sujeito passivo, seu representante legal, seu procurador ou terceiros interessados nos procedimentos de fiscalização, a exemplo do contador e dos prepostos do sujeito passivo.

Embaraço é, portanto, toda ação ou omissão deliberadamente praticada com o fim de impedir, ou mesmo dificultar, o exercício normal da atividade de fiscalização, não se exigindo, para sua caracterização, que a conduta praticada configure, também, ilícito penal.

Constituem embaraço à fiscalização, entre outras, as seguintes condutas:

a)negar acesso às dependências ou estabelecimentos do sujeito passivo, com o fim de impedir a verificação física dos segurados;

b)negar acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal, ou a qualquer dependência do sujeito passivo onde se encontrem seus livros e documentos;

c)escusar-se, o sujeito passivo ou seu responsável, de forma reiterada, a receber o auditor-fiscal no intuito de impedir ou retardar a realização do procedimento fiscal;

d)recusar-se, sem justificado motivo, à exibição de livros, documentos e dados, inclusive os mantidos em arquivos digitais, necessários à verificação dos fatos geradores identificados no MPF, quando regularmente solicitados em TIAD;

e)recusar-se, sem justificado motivo, à prestação de informações sobre bens, negócios ou atividades solicitadas em TIAD, concernentes às verificações discriminadas no MPF.

Considera-se justificado motivo, por exemplo, a não-exibição de livros e documentos que tenham sido destruídos em incêndio ou enchente, furtados do estabelecimento do sujeito passivo, extraviados por contador ou alcançados pelo período decadencial. A legislação previdenciária não comina penalidade específica para o ato de embaraçar ou obstaculizar a fiscalização.

Nos casos em que o embaraço se caracteriza pela injustificada recusa à exibição de livros, documentos ou à prestação de informações cadastrais, financeiras e contábeis, inclusive em meio digital, ou à prestação de esclarecimentos necessários à fiscalização, a penalidade é a própria multa aplicada.

Portanto, a recusa imotivada à prestação de informações cadastrais, contábeis ou financeiras do sujeito passivo, ou à prestação de esclarecimentos à fiscalização, ou à apresentação de livros e documentos, inclusive em meios digitais, regularmente solicitados em TIAD, o auditor-fiscal deve lavrar Auto de Infração próprio.

Caracterizada conduta de embaraço à fiscalização diversa da hipótese anterior, cabe ao auditor-fiscal responsável pela emissão de AI contra o sujeito passivo, aplicar a agravante "obstar a fiscalização" conforme previsto no RPS, cuidando para:

a)Fundamentar, no Relatório Fiscal da Multa Aplicada do AI, a gradação da multa;

b)Descrever, no Relatório Fiscal da Infração, os fatos caracterizadores do embaraço, indicando, se possível, testemunhas.

A segunda linha de apreciação, deve focalizar a conduta do agente quanto à contemporaneidade com a auditoria fiscal, pois há de se verificar se há ações ou omissões durante a realização da auditoria para que se possa configurar o embaraço e o conseqüente agravamento da penalidade.

No caso em análise, não restou configurada a conduta do sujeito passivo visto que a prática contábil heterodoxa foi anterior à auditoria e a dificuldade decorrente, simplesmente refletiu o procedimento contábil escolhido pelo sujeito passivo. Além do mais, também não foi informado pela autoridade lançadora, nenhum comportamento pessoal do sujeito passivo durante a auditoria, que ensejasse motivo suficiente para a infligir a sanção da circunstância agravante.

Portanto, deve-se aceitar o argumento da defesa e desconsiderar a ocorrência da agravante do RPS, Art. 290, inciso IV.

6) DA IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE DUAS SITUAÇÕES AGRAVANTES PARA A GRADAÇÃO DA MULTA Impugna a gradação da multa:

Falta de previsão legal para aplicação cumulativa das situações agravantes;

Bis in idem;

Contrariedade com a disposição da legislação previdenciária.

Este tópico da impugnação realmente merece prosperar, pois não consta na lei nem no decreto regulamentador, a disciplina para aplicação cumulativa das circunstâncias agravantes, bem como se evidencia, à falta de elementos apresentados pela autoridade lançadora, que se tomou a prática contábil heterodoxa, como pressuposto de fato para a configuração da agravante do RPS, Art. 290, II (dolo, fraude ou má-fé) e também do inciso IV (obstado a ação da fiscalização), que já se valorou no tópico anterior, como equívoco da autoridade lançadora.

Além do mais, é realmente patente a disposição da norma infra-legal esculpida na INSTRUÇÃO NORMATIVA SRP n° 03, DE 14 DE JULHO DE 2005, Art. 657:

"As multas serão aplicadas da seguinte forma:

(...)

VII - caso haja concorrência entre as agravantes previstas nos incisos I a IV do art. 655, prevalecerá aquela que mais eleve a multa";

Assim, deve-se acolher este argumento da defesa e reduzir a aplicação da segunda circunstância agravante, que produzirá o mesmo efeito do equívoco no tópico anterior, cujo resultado será explicado no demonstrativo de revisão da aplicação da multa.

DEMONSTRATIVO DA RETIFICAÇÃO DA MULTA (+) Agravante do inciso IIdo art. 290 do RPS (Valor Base x 3): RS 31.077.42 (-) Valor Base recolhido em 15/04/2005:RS 10.359.14 (=) Valor da Multa Complementar:RS 20.718,28 Assim, aceita-se como válida e eficaz a retificação da multa nos termos demonstrados, embasado na combinação legal, primeiro da disposição esculpida na Portaria RFB n° 10.875, de 16 de agosto de 2007Art. 16, Parágrafo único:

"A multa aplicada a maior em Auto de Infração será corrigida na própria decisão, com abertura de prazo para recurso ou pagamento com redução de vinte e cinco por cento ".

Segundo, do entendimento que a nulidade do lançamento, por ser ato extremo, só deve ser declarada quando presente prejuízo insuperável para o sujeito passivo, sobretudo quando o vício do ato lhe impede o exercício da ampla defesa e do contraditório, ou quando lesar o interesse público, conforme estatuído, contrariu sensu, na Lei 9.784/99, Art. 55:

> *"Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração ".*
>
> *CONCLUSÃO Ante o exposto e considerando tudo mais que dos autos consta, VOTO por rejeitar as preliminares e, no mérito, acatar o vício na dosimetria da multa, e considerar a autuação PROCEDENTE EM PARTE, conforme a retificação demonstrada, declarando o contribuinte devedor à Seguridade Social do crédito previdenciário de R$ 20.718,28 (vinte mil, setecentos e dezoito reais e vinte e oito centavos).*

Cientificada do Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, conforme fl. 114, tempestivamente, o contribuinte apresentou o recurso voluntário de fl. 116 a 147, no qual reitera os mesmos argumentos expressos em sede de impugnação.

Após a inclusão do processo em pauta de julgamento para o dia 06 de março, o Recorrente protocolizou petição requerendo que o processo seja retirado da pauta, tendo em vista o pagamento do débito nos termos da Lei nº 11.941/2009.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiyama - Relator

Converto o presente julgamento em diligência para que verifique a adesão e pagamento noticiado conforme os termos da Lei nº 11.941/2009.

Conclusão

Diante todo o exposto, converto o julgamento em diligência para que se verifique a adesão e pagamento noticiado conforme os termos da Lei nº 11.941/2009.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiyama - Relator