



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

Processo n° 10120.000951/2010-56
Recurso n° 000.000 Voluntário
Acórdão n° 2401-02.044 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de setembro de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA
Recorrente SOCIEDADE DE EDUCAÇÃO E CULTURA DE GOIANIA □ □
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/12/2008 a 31/12/2008

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESATENDIMENTO À SOLICITAÇÃO DO FISCO PARA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS OU APRESENTAÇÃO DEFICIENTE. INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO.

Deixar de atender a solicitação fiscal para apresentar documentos relacionados às contribuições previdenciárias ou fazer a apresentação deficiente dos mesmos caracteriza infração à legislação por descumprimento de obrigação acessória.

MULTA AGRAVADA. DOLO, FRAUDE OU MÁ-FÉ

A multa agravada somente subsiste quando, nos autos, existe prova inequívoca de fraude, dolo ou simulação, o que não é o caso.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2008 a 31/12/2008

REUNIÃO DE PROCESSOS PARA JULGAMENTO CONJUNTO. INEXISTÊNCIA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL DE NORMA OBRIGANDO TAL PROCEDIMENTO.

Inexiste no âmbito do Processo Administrativo Fiscal Federal norma que torne obrigatório o julgamento conjunto de processos lavrados contra o mesmo contribuinte, ainda que guardem relação de conexão, quando há elementos que permitam o julgamento em separado.

PROCEDIMENTO FISCAL. NATUREZA INQUISITÓRIA. PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO. INAPLICABILIDADE.

O procedimento fiscal possui característica inquisitória, não sendo cabível, nessa fase, a observância do contraditório, que só se estabelecerá depois de concretizado o lançamento.

RELATÓRIO FISCAL QUE RELATA A OCORRÊNCIA DO ILÍCITO ADMINISTRATIVO, APRESENTA O DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO, ALÉM DE APRESENTAR A FUNDAMENTAÇÃO LEGAL PARA APLICAÇÃO DA MULTA E OS CRITÉRIOS PARA SUA GRADAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se vislumbra cerceamento ao direito do defesa do sujeito passivo, quando as peças que compõem o lançamento lhe fornecem os elementos necessários ao pleno exercício da faculdade de impugnar a exigência.

DECISÃO ADMINISTRATIVA QUE ENFRENTA TODOS OS PONTOS DA IMPUGNAÇÃO E CARREGA A MOTIVAÇÃO SUFICIENTE AO EXERCÍCIO DO DIREITO DE DEFESA DO SUJEITO PASSIVO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se vislumbra cerceamento ao direito do defesa do sujeito passivo, quando o órgão julgador enfrenta todas as alegações suscitadas por esse e traz a motivação necessária ao exercício do pleno direito defesa do administrado.

REQUERIMENTO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE PARA SOLUÇÃO DA LIDE. INDEFERIMENTO.

Será indeferido o requerimento de perícia técnica/diligência quando esta não se mostrar útil para a solução da lide.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/12/2008 a 31/12/2008

INDICAÇÃO DOS MOTIVOS PARA SELEÇÃO DE EMPRESA A SE SUBMETTER A PROCEDIMENTO FISCAL. OBRIGATORIEDADE. INEXISTÊNCIA.

Os procedimentos fiscais, em geral, tem por finalidade averiguar a regularidade do sujeito passivo quanto ao cumprimento de suas obrigações tributárias, não sendo obrigatório à Administração Tributária justificar os motivos que a levaram a selecionar determinado contribuinte a ser submetido a ação fiscal.

DESENVOLVIMENTO DOS TRABALHOS FISCAIS NA SEDE DA EMPRESA FISCALIZADA. OBRIGATORIEDADE. INEXISTÊNCIA.

Inexiste norma que obrigue o Fisco a desenvolver os trabalhos de auditoria obrigatoriamente em estabelecimento do sujeito passivo.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos: I) afastar as preliminares suscitadas; II) indeferir o pedido de perícia técnica/diligência; e III) no mérito, provimento parcial do recurso para que se exclua a agravante prevista no inciso II do art. 290 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Processo nº 10120.000951/2010-56
Acórdão n.º **2401-02.044**

S2-C4T1
Fl. 1.506

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

O lançamento

O presente processo administrativo-fiscal refere-se ao Auto de Infração n.º 37.229.027-2, no qual foi aplicada multa a contribuinte acima identificada pelo descumprimento de obrigação acessória de exibir ao Fisco livros e documentos relacionados às contribuições previdenciárias. A penalidade atingiu o valor de R\$ 84.646,62 (oitenta e quatro mil, seiscentos e quarenta e seis reais e sessenta e dois centavos).

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração, a empresa, mesmo regularmente intimada, deixou de apresentar os documentos ou os apresentou com deficiência.

Afirma a Auditoria que, tendo verificado da análise de processos judiciais a existência de pagamentos e recebimentos não contabilizados, requereu a apresentação dos comprovantes dos lançamentos contábeis para o mesmo período, para averiguar efetivamente se seriam confirmadas os fatos evidenciados nos processos judiciais, todavia, a empresa sonegou tais documentos ou os exibiu de forma deficiente.

Conforme o Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, a penalidade foi fixada em seis vezes o valor base em razão da ocorrência da agravante de fraude, dolo ou má-fé e também da agravante de reincidência.

Foi acostado texto comum dos Relatórios Fiscais dos AI's nos quais se apurou a obrigação principal decorrente das remunerações aferidas indiretamente com esteio em processos trabalhistas, por entender o Fisco que tal providência ajudaria a melhor compreender a situação fática encontrada na auditoria, facilitando o entendimento da presente lavratura.

A decisão recorrida

A Delegacia de Julgamento – DRJ em Brasília declarou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito.

O recurso voluntário

Irresignado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário no prazo legal, alegando, em apertada síntese, que:

- a) o recurso é tempestivo;
- b) todos os recursos relativos aos lançamentos efetuados na ação fiscal que deu ensejo ao presente AI devem ser julgados conjuntamente, em razão da conexão que os vincula;
- c) a empresa sempre cumpriu com suas obrigações previdenciárias e trabalhistas, prova disso é que contratou um dos mais conceituados escritórios de contabilidade do Estado de Goiás;

d) não ficou esclarecido qual motivo levou a RFB a iniciar o procedimento fiscal que culminou com a lavratura questionada;

e) há uma ação judicial envolvendo a recorrente, ajuizada para evitar que um sócio com poderes de gestão, mediante práticas criminosas, pudesse se apropriar indevidamente do controle da mesma;

f) tem-se a impressão que o procedimento fiscal foi iniciado a partir de denúncias relacionadas à referida ação judicial;

g) os autos lavrados na ação fiscal são de um todo absurdos e improcedentes, posto que a empresa sempre cumpriu com suas obrigações tributárias;

h) as solicitações da Auditoria Fiscal sempre foram prontamente atendidas pela recorrente;

i) com as autuações foram carreados ao processo inúmeros documentos, esses até então desconhecidos pela empresa;

j) dentre os processos trabalhistas mencionados pela Fiscalização, verifica-se a existência de um do ano de 2003, portanto, fora do período fiscalizado;

k) conforme a melhor doutrina, o lançamento deve ser efetuado em conformidade com o art. 142 do CTN, não sendo possível o Fisco extrapolar os limites legais;

l) devem ser observados os princípios da legalidade, da objetividade da ação fiscal, da audiência do interessado e da instrução probatória ampla;

m) a coleta de documentos e a investigação levada a cabo durante o procedimento fiscal deve ser notificada ao fiscalizado, sob pena de invalidação do trabalho da Auditoria;

n) a empresa desconhece a maneira como foram feitas diligências em outros órgãos e até mesmo junto a pessoas físicas;

o) tem-se a impressão que o presente AI foi lavrado apenas com o intuito de justificar a aplicação do arbitramento nos lançamentos relativos à obrigação principal;

p) a Auditoria Fiscal ateve-se mais a questão da coerência dos registros contábeis de que a efetiva ocorrência da hipótese de incidência tributária;

q) a presente lavratura é equivocada, posto que a empresa atendeu a todas as solicitações do Fisco;

r) não se justifica a aplicação da agravante do inciso II do art. 290 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, haja vista que o Agente Fiscal não se aprofundou nas investigações, preferindo enveredar por pesquisas de situações não diretamente relacionadas ao objeto da auditoria;

s) o lançamento do tributo foi realizado pelo contribuinte, mediante declaração em GFIP, não sendo possível que seja alterado sem que o Fisco demonstre a ocorrência de irregularidades;

t) o Relatório Fiscal não é taxativo, posto que não indica expressamente quais documentos deixaram de ser apresentados e quais foram apresentados com deficiência;

u) o valor da hora/aula encontrado nos documentos mencionados pelo Fisco está em conformidade com o valor estabelecido em convenção coletiva;

v) o fato da empresa ter firmado acordo, perante a Justiça do Trabalho, com seus ex-empregados não pode ser tomado como confissão de culpa, uma vez que esse instrumento de conciliação tem larga utilização em processos judiciais, em especial nos Tribunais Trabalhistas;

w) a análise da documentação deveria ter sido realizada nas dependências da empresa, como manda a boa técnica de auditoria, evitando-se assim conclusões errôneas, dissociadas da realidade administrativa da recorrente;

x) não pode ser aplicada a aferição indireta se existe a possibilidade de se verificar a base de cálculo pelas folhas de pagamento, GFIP e contabilidade;

y) a Auditoria não determinou o momento em que se materializa o fato gerador da obrigação tributária;

z) se houve o lançamento das contribuições por arbitramento não poderia haver na mesma ação fiscal outros lançamentos decorrentes de divergências de GFIP, de glosa de compensações, de diferenças de segurados, sob pena de se recair em *bis in idem*;

a1) uma vez arbitrados os valores e descontadas as quantias recolhidas, descabe qualquer outro lançamento complementar;

b1) o Fisco desrespeitou o princípio da verdade material, uma vez que não comprovou a ocorrência do fato gerador, não confirmou sua materialidade com base em documentos idôneos, tendo a Auditoria tomado como base apenas em registros secundários, informações obtidas unilateralmente e sem o formalismo exigido para que o ato de investigação pudesse produzir efeito;

c1) é obrigação dos agentes da Administração Tributária investigar e demonstrar cabalmente a ocorrência do fato jurídico tributário, somente se podendo inverter o ônus da prova nos casos expressamente previstos em lei, o que não se aplica à situação sob enfoque;

d1) nota-se que o cálculo do tributo foi levado a efeito de forma obscura, carecendo de maiores explicações sobre a forma de apuração da matéria tributável, donde se conclui que foi atropelado o art. 37 da Lei n. 8.212/1991;

e1) se não há clareza e precisão, é evidente o cerceamento ao seu direito de defesa, o que é causa de nulidade, conforme tem decidido reiteradamente o próprio Conselho de Contribuintes;

f1) a decisão da DRJ simplesmente homologou as conclusões a que chegou o Fisco, sem levar em conta as diversas alegações de ilegalidade lançadas na peça de defesa;

g1) ao tentar arrecadar a contribuição sem a destinação clara de sua aplicação, o ato fiscal fere o princípio de contrapartida da contribuição previdenciária;

Ao final, requereu:

Processo nº 10120.000951/2010-56
Acórdão n.º **2401-02.044**

S2-C4T1
Fl. 1.508

- a) o reconhecimento da tempestividade do recurso e o seu regular processamento;
- b) o reconhecimento dos lançamentos efetuados através da declaração da GFIP;
- c) a declaração de nulidade do lançamento;
- d) que o processo seja baixado em diligência para correção das irregularidades apontadas;
- e) a realização de perícia técnica, conforme quesitos que formula.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

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

Reunião dos processos para julgamento conjunto

Requer a contribuinte que todos os recursos relativos aos processos de débito lavrados na mesma ação fiscal, que são vinte e três julgamento conjunto.

O pedido, apesar de desejável, não é obrigatório, posto que não há norma legal na seara do processo administrativo fiscal que preveja esse procedimento. Por outro lado, há de se convir que estamos incluindo nessa reunião de julgamento quinze dos processos referidos, de modo que se tenha a eficiência e a coerência desejadas nos julgamentos dos processos dessa empresa.

Posso dizer ainda que, para o AI sob cuidado, os dados constantes dos autos são suficientes para o deslinde da controvérsia, não havendo necessidade de que se aguarde a chegada dos oito processos restantes a esse Conselho para que se inicie o seu julgamento.

Da necessidade do contraditório durante o procedimento de fiscalização

No que diz respeito à falta de comunicação à empresa fiscalizada acerca dos passos seguidos na fiscalização, deve-se ter em conta que no decorrer da ação fiscal não há contraditório. Os agentes do fisco dão ciência de que a empresa está sob ação fiscal através da entrega do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, promovem a intimação para apresentação da documentação necessária ao desenvolvimento dos trabalhos, elaboram os lançamentos (se cabível) e, por fim, comunicam ao sujeito passivo o resultado da fiscalização.

Essa seqüência de atos é que deve ser observada, sob pena de nulidade do lançamento. Na espécie, não vislumbrei qualquer vício relativo ao procedimento narrado que pudesse macular o resultado da ação fiscal.

A oportunidade disponibilizada ao contribuinte para demonstrar seu inconformismo ocorre durante o contencioso fiscal. Neste momento é possível apresentar todas as razões e provas que possam afastar ou modificar o lançamento fiscal. Assim, em relação ao trabalho de investigação do auditor fiscal não há o que se falar na obrigatoriedade de manter o contribuinte ciente de todos os passos seguidos pelo agente do Fisco, no entanto, quando da conclusão da fiscalização, o contribuinte deve ser municiado de todos os elementos que lhes sejam úteis a exercer o seu direito de defesa, sob pena de nulidade dos lançamentos porventura lavrados.

Nessa linha de pensamento, vale repisar que a ação fiscal é um procedimento inquisitório, de investigação, durante o qual não há obrigatoriedade de ciência do contribuinte em relação ao modo de proceder da Auditoria. Isso porque o direito constitucional ao

contraditório e à ampla defesa só é de observância obrigatória na fase litigiosa do processo, que tem início apenas com a impugnação ao lançamento.

Nesse sentido, mesmo para as diligências realizadas pelo Fisco em órgãos fora da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, não havia obrigatoriedade de se cientificar previamente o sujeito passivo de tais providências, sendo, todavia, obrigatória a menção no Relatório Fiscal dos elementos coletados nas diligências efetuadas que tiveram influência nas conclusões da Auditoria quanto à existência de obrigação tributária não adimplida.

Uma leitura do relato do Fisco me deixa à vontade para afirmar com convicção que foram apresentadas à contribuinte todas as fases do procedimento fiscal, bem como, as evidências que foram tomadas como base para se concluir sobre a necessidade de efetuar o lançamento das contribuições previdenciárias.

Das motivações para início da ação fiscal

Também não há necessidade de que a ação fiscal tenha uma motivação específica, posto que o objetivo do procedimento de fiscalização é sempre verificar a regularidade das obrigações tributárias do sujeito passivo, relativas aos tributos administrados pela RFB. Os elementos relativos ao procedimento fiscal que devem obrigatoriamente ser informados ao contribuinte são aqueles constantes do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF (art. 7.º da Portaria RFB n.º 11.371/2007), quais sejam:

- a) natureza do procedimento (fiscalização/diligência);
- b) o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal;
- c) o período da verificação.

Vejo que esses dados constam do MPF e que não há obrigatoriedade de se informar qual o motivo determinante para que se programe determinada ação fiscal, posto que a seleção de empresas fica no campo da discricionariedade da Administração Tributária.

Nesse sentido, não posso dar razão à recorrente quando alega nulidade em razão do seu desconhecimento dos motivos que deram ensejo ao procedimento fiscal, uma vez que, o próprio MPF já esclarece que a finalidade do procedimento é verificar o cumprimento das obrigações tributárias do contribuinte.

Da apuração fiscal fora da sede da empresa

Acerca do inconformismo da empresa quanto ao fato dos trabalhos fiscais terem se desenvolvido fora da sede da empresa, não de acatá-lo. Essa matéria já se encontra pacificada no CARF, sendo inclusive objeto de súmula, conforme se vê:

***Súmula CARF nº 6:** É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.*

Portanto, descabe a alegação de que a apuração fiscal deveria obrigatoriamente ter se dado nas dependências da empresa fiscalizada.

Da natureza jurídica da autuação

A maior parte dos argumentos lançados no recurso está dirigida a lançamento contra obrigação principal, qual seja o dever de recolher o tributo, todavia, a lavratura sob enfoque é relativa ao inadimplemento da obrigação acessória de apresentar documentos solicitados durante a ação fiscal.

É necessário então que façamos um breve comentário sobre a natureza jurídica da presente autuação, a luz do Código Tributário Nacional. No texto do *Codex* está bem nítida a distinção entre a obrigação tributária principal, que consiste no adimplemento do dever de pagar o tributo e a obrigação tributária acessória, vinculada às prestações positivas e negativas no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos e cuja desobediência dá ensejo à aplicação de penalidade pecuniária.

Eis as disposições do referido Codex sobre o tema:

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.

Portanto, não há de se confundir a aplicação da multa no presente AI com a exigência das contribuições que o sujeito passivo deixou de recolher. Nesse sentido, irei direcionar a minha análise apenas para as questões que digam respeito à análise do possível cometimento da infração à legislação previdenciária e aos critérios utilizados para fixação da penalidade.

Da ocorrência da infração

Afirma a recorrente que o Fisco não se desincumbiu do encargo de demonstrar a ocorrência da infração.

Nos termos do art. 33, §§ 2.º e 3.º, da Lei n.º 8.212/1991:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 2º A empresa, 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 exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

Compulsando os autos, pude verificar que o Fisco intimou à empresa, fls. 18/19, a apresentar documentos que deram ensejo a lançamentos contábeis, todavia, não há qualquer comprovação de que a empresa os tenha apresentado.

De outra banda, há prova de que a contabilidade da empresa continha diversas falhas, dentre as quais deve-se ressaltar o pagamento de remuneração sem o registro contábil, recebimento de receitas sem contabilização, pagamento de acordo trabalhista sem contabilização e declaração de compensação sem a devida escrituração contábil.

Essas evidências podem ser verificadas mediante da leitura do Relatório Fiscal acostado, o qual diz respeito a lançamento de exigência de contribuição arbitrada com base na constatação de que a empresa pagava parte da remuneração de seus empregados sem efetuar o registro em folha de pagamento, nem a contabilização dos mesmos, tampouco os declarava na GFIP.

Tais fatos indicam que a escrita contábil da recorrente foi exibida de forma deficiente. Observe-se que a definição de documento ou livro deficiente vem estampada no parágrafo único do art. 233 do RPS, nos seguintes termos:

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.

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.

Assim, tendo sido verificado que a contabilidade da empresa não apresenta consonância com a sua realidade financeira, é possível afirmar com arrimo no dispositivo legal acima que a mesma foi apresentada com deficiência.

Nesse sentido, fica claro que a infração imputada ao contribuinte há de prevalecer, uma vez que se nota ter havido a um só tempo a recusa na apresentação documental e a apresentação deficiente da contabilidade.

Deixo, portanto, de acolher o inconformismo da recorrente quanto à falta de comprovação pelo Fisco de que houve a conduta infracional.

Da aplicação da multa

Uma vez comprovada a ocorrência da infração, tem o Fisco o dever de efetuar a lavratura para imposição da penalidade correspondente. No caso presente, a multa foi aplicada com base no art. 283, II, “c”, do RPS, conforme indicado na fundamentação legal da imposição da penalidade.

Todavia, o Fisco agravou a multa em razão da ocorrência de duas circunstâncias:

- a) dolo, fraude ou má-fé – inciso II do art. 290 do RPS;
- b) reincidência – inciso V do art. 290 do RPS.

A reincidência restou comprovada nos autos, posto que há infração ao mesmo dispositivo legal, que deu ensejo a lavratura de AI, cometida em ação fiscal anterior, cujo processo administrativo fiscal teve decisão definitiva desfavorável à recorrente em 13/06/2006. Frise-se que a contribuinte não se insurgiu contra a consideração dessa agravante. Todavia, não se conformou quanto a existência de dolo, fraude ou má-fé.

No entendimento desse Julgador o agravamento da penalidade em razão desse motivo deve ser suficientemente comprovado pela Auditoria, uma vez que não se pode olvidar dos princípios da boa-fé e da presunção de inocência.

Além de que o Código Tributário Nacional, em seu art. 112, dispõe que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade, ou punibilidade e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Assim, somente nos casos em que restar demonstrado nos autos a cabal ocorrência do elemento subjetivo que possa caracterizar o dolo, a má-fé ou a fraude é que se pode aplicar a agravante prevista no inciso II do art. 290 do RPS.

A mera omissão na entrega de documentos ou a sua apresentação deficiente não são suficientes a justificar o agravamento. Não custa transcrevermos as palavras do Auditor para justificar o seu procedimento quanto à questão:

3. DAS CIRCUNSTÂNCIAS AGRAVANTES

Não há como não se verificar nas condutas que conduziram à infração, as práticas descritas no inciso II do art. 290 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, verbis:

(...)

Não devo me satisfazer apenas com esse arrazoado para concluir que a multa deveria sofrer tal agravamento. O Fisco para justificar essa majoração teria que ir mais além e demonstrar que a empresa teve o intuito de fraudar o aparato fiscalizador escondendo documentos que efetivamente estavam em seu poder quando da intimação. A mera falta de exibição documental já é punida pela multa simples e pela possibilidade de arbitramento do

tributo, sendo que o agravamento da pena deve vir acompanhado de substancial justificativa de que a conduta possuiu o elemento subjetivo do dolo ou da má-fé.

Por não ter encontrado nos autos motivação suficiente para imposição da agravante prevista no inciso II do art. 290 do RPS, entendo que deva ser dado provimento ao recurso para excluir a majoração da multa dela decorrente.

Da inversão do ônus da prova

Na situação sob testilha, inexistiu a alegada inversão do ônus da prova, uma vez que o Fisco, ao alegar a ocorrência da infração, apresentou demonstrativo de que efetivamente a empresa deixou de atender a solicitação documental ou apresentou documentos com deficiência. Por outro lado o Relatório Fiscal da Aplicação da Multa expôs a fundamentação legal utilizada para fixar a penalidade e os critérios utilizados para a sua graduação.

Nessa toada, o dever de provar foi cumprido pela parte acusadora. Não há, portanto, que se acatar o argumento de que o Relatório Fiscal seria omissivo e lacunoso, uma vez que foram apresentados ao sujeito passivo todos os elementos necessários ao exercício amplo do seu direito de defesa.

Da decisão de primeira instância

A decisão de primeira instância abordou todos os pontos trazidos ao processo com a impugnação, não merecendo sucesso a afirmação da recorrente de que a decisão se baseou tão-só nos argumentos da peça de acusação.

Estando em confronto as teses do Fisco e do sujeito passivo, o órgão julgador tem obrigatoriamente que aderir a uma delas para dar uma solução para a contenda jurídica. Todavia essa escolha deve se dar de forma motivada, de modo a não prejudicar o direito de defesa do contribuinte. A motivação apresentada pela DRJ foi satisfatória, tendo sido abordados todos os pontos de inconformismo apresentados pela empresa.

Na situação sob testilha, se a tese vencedora foi a da procedência do lançamento, fatalmente a DRJ teria que se basear nos fatos trazidos ao processo pela Auditoria Fiscal. Uma vez expostas as peças de ataque de defesa, tem o julgador que se posicionar, pondo fim à lide naquela instância, desde que o faça com esteio nas provas e na legislação aplicável ao caso.

Ponderar se a decisão foi ou não acertada é o que deve fazer o órgão *ad quem* quando do enfrentamento das questões de mérito.

O Decreto n. 70.235/1972, quando trata das nulidades, prevê:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Por não enxergar na decisão recorrida qualquer das hipóteses acima listadas, afastou a preliminar de nulidade suscitada.

Da perícia contábil/diligência

Deixo de acatar o pedido para a produção de novas provas, haja vista que os elementos analisados já são suficientes para concluir pela procedência do lançamento, não havendo necessidade de outras dilações probatórias além daquelas já carreadas ao processo.

Tenho que concordar com o indeferimento pelo órgão *a quo* do pedido de produção de novas provas, por entender que no processo administrativo fiscal vigora o princípio do livre convencimento motivado. Segundo o qual a autoridade julgadora tem liberdade para adotar a tese que ache mais adequada a solução da contenda, desde o que o faça com a devida motivação.

Nesse sentido, somente à autoridade que preside o processo é dado determinar a realização de perícias e diligências caso ache necessário. Não está o julgador obrigado a deferir pedidos de dilação probatória se os elementos constantes nos autos já lhe dão o convencimento suficiente para emissão da decisão.

Assim, sendo a prova dirigida à autoridade julgadora, é essa que tem a prerrogativa de determinar ou não a sua produção. Tenho que concordar com a decisão original, quando afirma que o relato do fisco e os documentos colacionados permitem concluir pela existência de obrigação tributária acessória não observada pelo devedor.

Não há, portanto, necessidade de realização de perícia contábil/diligência, haja vista que os elementos constantes dos autos são suficientes para que se tenha um julgamento seguro da presente lide.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso, por afastar as preliminares suscitadas, por indeferir o pedido de perícia técnica/diligência e, no mérito, pelo seu provimento parcial de modo que se exclua a agravante prevista no inciso II do art. 290 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999.

Kleber Ferreira de Araújo