



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10315.001374/2008-18
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-008.290 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de novembro de 2020
Recorrente SOCIEDADE ANONIMA AGUA E ESGOTO DO CRATO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 01/09/2008

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA CFL 30

Deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela RFB. Multa corretamente aplicada.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA

No auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, que traz em seu bojo uma penalidade pecuniária, não há que se cogitar sobre antecipação de recolhimento, logo o prazo de decadência a ser aplicado será o do artigo 173, I, do CTN. Desta forma, no presente caso, em que o contribuinte deixou de incluir em folhas de pagamento, referentes ao período de 01 a 12/2004, relação de contribuintes individuais que lhe prestaram serviço, e o crédito restou definitivamente constituído em 30/09/2008, com a ciência da autuação pelo sujeito passivo, deduz-se claramente que o direito de o Fisco lançar as contribuições não está alcançado pela decadência.

CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. AFRONTA. INOCORRÊNCIA

Facultou-se ao sujeito passivo a apresentação de elementos probatórios na fase impugnatória para apreciação, pelo órgão colegiado, de eventual inoccorrência do fato gerador, de acordo com o Princípio da Verdade Material que, ao buscar a comprovação da concreção da hipótese de incidência da norma, acaba por privilegiar mesmo a legalidade, que é princípio que confere segurança a todo o sistema tributário. Entretanto, no caso em exame, destaque-se, o sujeito passivo, em sua Defesa, não trouxe prova alguma que pudesse confrontar com aquelas carreadas aos autos pela Auditoria.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

As hipóteses de nulidade estão previstas expressamente no art. 59 do Decreto n. 70.235/72. No caso, estão presentes, nulidade ou irregularidades, incorreções ou omissões.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares, afastar a decadência e negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 203-231) em que a recorrente sustenta, em síntese:

- a) A autuação não retrata a verdadeira situação por qual passa a recorrente, vez que a mesma, atualmente, apenas opera com um quadro mínimo de funcionários, sem a contratação de autônomos e avulsos, também não tendo qualquer contratação de transportes autônomos.
- b) Parte do crédito tributário já foi alcançado pela decadência, na medida em que constituído fora do prazo de 5 anos, já que não se aplicará o prazo de 10 anos previsto pelo art. 45 da Lei nº 8.212/91.
- c) Se os salários prescrevem em 5 anos (art. 7º, XXIX, da CF), não há razão para prazo de decadência superior a este no caso das Contribuições Previdenciárias incidentes sobre tais verbas.
- d) A gestão da empresa em nenhum momento atuou com má fé para ludibriar a fiscalização.
- e) A imputação realizada é fundada por meras presunções da ocorrência do ilícito, em desrespeito ao princípio da verdade material.
- f) A constituição do débito feriu os princípios do contraditório e da ampla defesa, na medida em que não se permitiu à contribuinte comprovar como falsa uma alegação que lhe foi imputada. A não participação da recorrente quando da apuração do crédito tributário é suficiente para eivar de nulidade o lançamento.

Ao final, são formulados pedidos nos seguintes termos (fl. 231):

“Do exposto, é o presente RECURSO VOLUNTÁRIO para exorar a VOSSA SENHORIA para que se digne em conceder-lhe provimento e, por: reformar a decisão de 1ª Instância a fim de que seja reconhecida a nulidade do referido Auto de Infração.

Em tempo, pugna pela utilização de sustentação oral de sua pretensão recorrente quando de sua análise e julgamento”.

A presente questão diz respeito ao Auto de Infração - AI/DEBCAD nº 37.175.546-8 (fls. 3-47) que constitui crédito tributário de penalidade em face de Sociedade Anônima de Água e Esgoto do Crato – SAAEC (CNPJ nº 07.172.885/0001-55), pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, I, da Lei nº 8.212/91 referente a fatos geradores ocorridos no período de 01/2004 a 12/2004. A autuação alcançou o montante de R\$ 1.254,89 (mil duzentos e cinquenta e quatro reais e oitenta e nove centavos). A notificação aconteceu em 30/09/2008 (fl. 91).

Na descrição dos fatos que deram causa ao lançamento, consta do Relatório Fiscal do Auto de Infração (fl. 27) o seguinte:

“Na análise da documentação apresentada observou-se que o contribuinte deixou de elaborar as folhas de pagamento, de acordo com os padrões e normas estabelecidas pela legislação previdenciária, tendo assim infringido as disposições legais dispostas no artigo 32, inciso I, da lei 8.212/91, c/c artigo 47, inciso I e § 4º do Decreto 2173 de 05/03/1997 e com artigo 225, inciso I, e § 9º do RPS (regulamento da previdência social), aprovado pelo Decreto 3048/99.

No exame da documentação (recibos de pagamento e folhas de pagamento) foi observado que o contribuinte deixou de incluir nas folhas de pagamento todos os segurados contribuintes individuais que lhes prestaram serviços no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2004 (autônomos diversos e fretistas) conforme se verifica nos resumos das folhas de pagamento e planilhas, anexas, por amostragem”.

Consta do AI as planilhas referentes aos levantamentos realizados (fl. 31-51) e Cópias das folhas de pagamento (fls. 53-87).

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 103-133) em 30/10/2008 (fl. 181), apresentando os mesmos argumentos do Recurso Voluntário acima transcritos. Ao final, formulou pedidos nos seguintes termos:

“Diante de todo o exposto, requer a Impugnante, que se digne a ilustre Autoridade Julgadora de decidir a presente impugnação para:

- em sendo acolhidas as alegações de existência de vício formal, tendo em conta o cerceamento do direito de defesa, por ofensa ao contraditório e ampla defesa tal como acima esposado, julgar nula o presente AI - auto de infração n.º 37.175.546-8;
- em não sendo julgada nula, V.Sa se digne de julgá-la TOTALMENTE IMPROCEDENTE, por conta da decadência do direito do Fisco lançar/homologar os respectivos créditos tributários, notadamente aqueles referentes as competências anteriores a 05 (cinco) anos;
- em consequência da decisão supra, se digne de desconsiderar a aplicação da multa e dos juros, vez que inexistente crédito tributário a ser cobrado.

Caso seja do desejo de V.a., na oportunidade de não haver, ainda, convencimento sobre a presente demanda, requer que seja determinada a realização de Exame Pericial na documentação fiscal da Impugnante, de modo que se afaste definitivamente a indevida cobrança dos valores em tablado”.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE (DRJ), por meio do Acórdão nº 08-16.019, de 21 de agosto de 2009 (fls. 183-197), negou provimento à impugnação, mantendo integralmente a exigência fiscal, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2008 a 30/09/2008

PREVIDENCIÁRIO. INFRAÇÃO. DEIXAR A EMPRESA DE PREPARAR FOLHAS DE PAGAMENTO DE ACORDO COM NORMAS E PADRÕES PREVIDENCIÁRIOS. — AUSÊNCIA DE CONTRIBUÍNTES INDIVIDUAIS.

Constitui descumprimento de obrigação acessória deixar a empresa de preparar folhas de pagamento de todos os segurados que lhe prestaram serviço, entre estes, contribuintes individuais - autônomos diversos e fretistas.

CAPACIDADE TRIBUTÁRIA. CONCEITO QUE NÃO SE CONFUNDE COM CAPACIDADE CIVIL.

Diversa da capacidade civil, em que o predomínio é do elemento volitivo, a capacidade tributária não leva em conta a vontade ou condição econômica do agente, bastando para consubstanciá-la o surgimento do fato jurídico tributário objetivamente considerado.

PERÍCIA. REQUISITOS. PEDIDO GENÉRICO. INDEFERIMENTO.

Não há como prosperar o pleito genérico de realização de perícia, em documentação fiscal já analisada pela Auditoria, sem demonstração específica do objeto do exame pericial, indicação de nome, endereço e qualificação profissional do perito, além da quesitação pertinente.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

Conhecimento

A intimação do Acórdão deu-se em 19 de outubro de 2009 (f. 201), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 16 de novembro de 2009 (fls. 203-231). A contagem do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço integralmente.

Mérito**1 Verdade material**

É comum a afirmação de que o processo administrativo é informado pelo *princípio da verdade material*. É importante, aqui, firmar que recebo com temperamentos a noção de verdade material, principalmente após os estudos de filósofos e de processualistas que afastam a velha distinção entre *verdade formal* e *verdade material*, também conhecidas como *verdade relativa* e *verdade absoluta*, respectivamente. Quanto aos filósofos, menciono, aqui, principalmente, Newton Carneiro Affonso da Costa, criador do conceito de *verdade aproximada* ou *quase-verdade*. (*O conhecimento científico*. 2. ed. São Paulo: Discurso Editorial, 1999, p. 25-60). Quanto aos processualistas, lembro, aqui, das palavras de Michele Taruffo, quando afirma

que “Na realidade, em todo contexto do conhecimento científico e empírico, incluído o dos processos judiciais, a verdade é relativa. No melhor dos casos, a ideia geral de verdade se pode conceber como uma espécie de ideal regulativo, isto é, como um ponto de referencia teórico que se deve seguir a fim de orientar a empresa do conhecimento na experiência real do mundo”. (La prueba. Marcia Pons: Barcelona, 2008, p. 26). No processo muito provavelmente não alcançaremos a verdade. E, se a alcançarmos, não saberemos que efetivamente a alcançamos. A verdade material, então, é ideal perseguido, nunca resultado garantido.

Ao comentar o princípio, James Marins afirma que “...no procedimento e no Processo Administrativo Tributário a autoridade administrativa pode e deve promover as diligências averiguatórias e probatórias que contribuam para a aproximação com a verdade objetiva ou material” (Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial. 12 ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2019, p. 180). Não há dúvidas de que o Fisco deverá, como leciona Cleucio Santos Nunes, “estreitar a reconstituição da verdade (fatos) ao ponto mais próximo de sua efetiva ocorrência”. Isso porque, parte-se da premissa de que o Fisco, ao exigir o cumprimento da obrigação tributária, “cercou-se de todos os elementos probatórios possíveis, os quais expressam a realidade dos fatos que se pode reconstituir” (Curso completo de direito processual tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 347).

Esse princípio – *da verdade material* – está diretamente ligado à função desempenhada pelo processo administrativo. No Brasil, ele desempenha função subjetiva, e não objetiva. Quero com isso dizer que tem o processo administrativo a função de proteger os direitos subjetivos e os interesses dos particulares, e não apenas o de defesa da ordem jurídica e dos interesses públicos confiados à Administração Fiscal, nas precisas lições de Alberto Xavier (Princípios do processo administrativo e judicial tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 155). São de Alberto Xavier, ainda, as lições que busco para concluir que no processo administrativo, o “...órgão de julgamento não está limitado, como o antigo ‘juiz-árbitro’, às provas voluntariamente exibidas pelos particulares, vigorando o princípio inquisitório que lhe atribui o poder de promover, por sua iniciativa, todas as diligências que considere necessárias ao apuramento da verdade no que concerne aos fatos que constituem o objeto do processo” (Princípios do processo administrativo e judicial tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 158). Nesses processos, dominados pelo princípio inquisitivo, diz Saldanha Sanches, “vão ser atribuídos poderes mais amplos para a determinação dos factos que vão ser objecto de escrutínio judicial, e isto por efeito da natureza do litígio, que, por versar sobre uma questão de interesse público, escapará necessariamente aos poderes de disposição das partes, podendo, por isso mesmo, o juiz, proceder à modificação do programa processual, alargando-o a questões não suscitadas pelas partes” (O ônus da prova no processo fiscal. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1987, p. 12-13). Tomo, por exemplo, o prescrito pelo art. 29 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, que **ao tratar do julgamento de primeira instância**, prescreve o princípio do livre convencimento do julgador, ao estabelecer que “Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias”. No mesmo caminho, cito o art. 29 da Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, a Lei do Processo Administrativo Federal, o qual prescreve que “As atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulsão do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias”. Esses são exemplos de um sistema pautado pela busca da “verdade material”, que, na visão de Cleucio Santos Nunes, “...exige do Poder Público a produção de provas necessárias ao cumprimento da legalidade e proteção do interesse público

indisponível” (*Curso completo de direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 108).

O Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, prescreve, em seu art. 14, que a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. A impugnação, nos termos do art. 15 deve ser “...*formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar...*”. Ela deverá mencionar, de acordo com o que prescreve o art. 16: i) a autoridade julgadora a quem 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; as diligências, ou perícias que o impugnante pretende 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; e v) se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. Percebe-se, portanto, que, quanto à causa de pedir, que se refere ao *por que se pede*, a lei optou pela *teoria da substanciação*, ou seja, é necessária a indicação do objeto do processo, sendo vedada a negativa geral (XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 163). Fundamentos não alegados *precluem*.

Ao ler o disposto no art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, poder-se-ia questionar se, de fato, aplica-se ao processo administrativo tributário o princípio dispositivo. Se não lhe seria reservado, ao oposto, o princípio dispositivo, e, com ele, a chamada “verdade formal”. Sobre isso, aponto a boa resposta de Cleucio Santos Nunes:

Por outro lado, conforme tem-se visto ao longo deste livro, o processo administrativo tributário decorre do procedimento de constituição da exigência fiscal. Inexiste com o encerramento da fase procedimental uma solução de continuidade do procedimento que o faça caducar juridicamente. Ao contrário, o procedimento é o que dá causa ao processo administrativo contencioso, exercendo sobre ele várias influências, inclusive principiológicas. Saliente-se, que o regime do processo administrativo tributário contencioso é orientado pelo princípio dispositivo, pois cabe ao sujeito passivo impugnante alegar toda matéria de defesa e requerer as provas com que pretende desconstituir a pretensão administrativa. Isso não significa, no entanto, que o processo administrativo não possa absorver o regime da verdade material se, no fundo, a exigência tributária constitui direito indisponível da Fazenda, tendo por escopo a revisão da legalidade. A ausência de provas no processo quando estas podem ser produzidas, poderá prejudicar tanto o contribuinte quanto à própria Fazenda, porque a verdade não foi descoberta. Assim, caso o impugnante não requeria as provas com que poderia ser dirimida a controvérsia, nada obsta, em homenagem à verdade material, que a autoridade julgadora determine as provas que possam formar melhor o seu convencimento para uma decisão analítica e correta.

[...]

Vale salientar que o sistema da verdade material no processo administrativo tributário não poderá neutralizar a lei quanto às restrições procedimentais relativas à preclusão. Não tendo sido requeridas as provas pelo impugnante, não poderá ser reaberta essa oportunidade pelo simples interesse do sujeito passivo, mas se a prova for necessária, a análise de sua necessidade ficará a critério do julgador. (*Curso completo de direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 1349-351).

No que se refere ao **ônus da prova**, é importante distinguir alguns momentos, e isso porque a prova poderá ser produzida tanto por ocasião do procedimento administrativo quanto no processo administrativo, ou seja, nas fases de fiscalização e litigiosa, respectivamente.

No primeiro desses momentos, **o ônus da prova – ou melhor, o dever da prova – é da Administração**. Trata-se daquele o relativo ao fato que embasa o lançamento tributário. Observo, aqui, o disposto no art. 9º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.

Não há dúvida, portanto, de que o ônus (dever) da prova relativo à comprovação do fato que embasa o lançamento é da Administração, e não do particular. É o que diz Sérgio André Rocha: “...a Administração não goza de ônus de provar a legalidade de seus atos, mas sim de verdadeiro dever de demonstrá-la” (*Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018, p. 226). Alberto Xavier, menciona que “...é hoje concepção dominante que não pode falar-se num ônus da prova do Fisco, nem em sentido material, nem em sentido formal. Com efeito, se é certo que este se sujeita às consequências desfavoráveis resultantes da falta da prova, não o é menos que a averiguação da verdade material não é objetivo de um simples ônus, mas de um dever jurídico. Trata-se, portanto, de um verdadeiro *encargo da prova*, ou *dever de investigação*...” (*Lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 156).

Observo que o art. 142 do Código Tributário Nacional é expresso ao mencionar a *verificação da ocorrência do fato gerador*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Lembro aqui das palavras de Mary Elbe Queiroz, que, em obra específica sobre o tema conclui:

À autoridade lançadora compete o dever e o ônus de investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário e apurar o *quantum* devido pelo sujeito passivo, somente se admitindo que se transfira ou inverta ao contribuinte o *onus probandi*, nas hipóteses em que a lei expressamente o determine [...].

De regra à autoridade lançadora incumbe o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário ou da infração que deseja imputar ao contribuinte. Os fatos tributários não são fatos notórios que prescindam de prova, prevalecendo, sempre, no processo administrativo-tributário a máxima *onus probandi incumbit ei quid dicit*. Portanto, é a Fazenda Pública que deverá produzir a prova da materialidade dos fatos que resultarão no lançamento tributário a ser efetuado contra o sujeito passivo. (*Do lançamento tributário: execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 141-142)

Paulo de Barros Carvalho manifesta o mesmo entendimento:

É imprescindível que os agentes da Administração, incumbidos de sua constituição, ao relatar o fato jurídico tributário, demonstrem-no por meio de uma linguagem admitida pelo direito, levando adiante os procedimentos probatórios necessários para certificar o acontecimento por eles narrado. Tal requisito aparece como condição de legitimidade da norma individual e concreta que documenta a incidência, possibilitando a conferência da adequação da situação relatada com os traços seletores da norma padrão daquele tributo (O procedimento administrativo tributário e o ato jurídico do lançamento. *Derivação e positivação no direito tributário*. v. II. São Paulo: Noeses, 2016, p. 233).

É justamente a comprovação da ocorrência do fato, que é motivo do ato administrativo e lançamento, que lhe confere validade. Lembro, aqui, que “[n]o ato-norma de lançamento tributário, o motivo do ato é o fato jurídico tributário, i. é, ‘a ocorrência da vida real’ que satisfaz ‘a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese’ tributária” (Eurico Marcos Diniz de Santi. *Lançamento tributário* 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 165). Inexistente o motivo, o lançamento é nulo. Novamente, nas didáticas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

A motivação é o antecedente da norma administrativa do lançamento. Funciona como. Descritor do motivo do ato, que é fato jurídico. Implica declarar, além do (i) motivo do ato (fato jurídico); o (ii) fundamento legal (motivo legal) que o torna fato jurídico, bem como, especialmente nos atos discricionários; (iii) as circunstâncias objetivas e subjetivas que permitam a subsunção do motivo do ato ao motivo legal. [...]

A Teoria dos Motivos Determinantes ou – no nosso entender, mais precisamente – a Teoria da Motivação Determinante, vem confirmar a tese de que a motivação é elemento essencial da norma administrativa. Se a motivação é adequada à realidade do fato e do direito, então a norma é válida. Porém, se faltar a motivação, ou esta for falsa, isto é, não corresponder à realidade do motivo do ato, ou dela não decorrer nexo de causalidade jurídica com a prescrição da norma (conteúdo), consequentemente, por ausência de antecedente normativo, a norma é inválida. A motivação do ato administrativo de lançamento é a descrição da ocorrência do fato jurídico tributário normativamente provada segundo as regras de direito admitidas. Sem esta, o direito submerge em obscuro universo kafkaniano. O liame que possibilita a consecução do princípio da legalidade nos atos administrativos é exatamente a motivação do ato. A força impositiva da obrigação de pagar o crédito tributário decorre desses elementos, que se lastreia na prova da realização do fato e na subsunção à hipótese da norma jurídica tributária. (O procedimento administrativo tributário e o ato jurídico do lançamento. *Derivação e positivação no direito tributário*. v. II. São Paulo: Noeses, 2016, p. 237-238).

Além disso, da leitura do enunciado do art. 9º é possível concluir que preclui temporariamente para a Administração o direito à apresentação probatória caso o auto de infração ou a notificação de lançamento não venham dela acompanhados. A prova, aqui, serve como motivação do ato administrativo. Sem ela, não há como aceitar que tais atos gozam de presunção de validade. Cito, aqui, passagem de recente obra intitulada *Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF*:

A Administração tem o direito de fiscalizar o contribuinte de forma plena: pode solicitar documentos escritos, provas eletrônicas, verificar fisicamente o estoque, solicitar esclarecimentos para os administradores e funcionários, intimar terceiros que mantiveram relações comerciais com o fiscalizado e promover toda e qualquer outra diligência não vedada em lei e pertinente ao fato que se busca investigar. Por isso, nada justifica a juntada posterior de provas imprescindíveis à comprovação do fato típico. Ou a prova é conhecida até o momento da lavratura do auto de infração, ou não é. Sendo conhecida, deve ser obrigatoriamente juntada; não sendo, a informação nela teoricamente contida é irrelevante para a produção *daquele* ato administrativo. (Maria

Rita Ferragut. Provas e o processo administrativo fiscal. *Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 39).

Não fosse assim, estaríamos diante do princípio da comodidade tributária, presente em sistemas de extrativismo fiscal. O mencionado princípio pode ser explicado nos seguintes termos:

Sob a lógica do “princípio da comodidade tributária”, o Fisco não precisa provar para acusar o contribuinte. É o contribuinte que, acusado sem provas (pela inversão do ônus da prova), tem que provar situação jurídica que é da esfera de competência do Fisco dispor. Nessa cômoda racionalidade, o contribuinte cumpre suas obrigações tributárias, muitas vezes incorrendo em custos de adequação para facilitar a atividade da fiscalização, os quais, na verdade, deveriam ser suportados pelo Estado [...]. Não obstante, ainda fica sujeito à ulterior autuação em decorrência da ineficiência da fiscalização do Poder Público, que, não raro, não empreende todos os esforços possíveis para realizar sua atividade e, quase sempre, limita-se a procurar ilícitos para punir, em vez de auxiliar o contribuinte no correto cumprimento da legislação. (Eurico Marcos Diniz de Santi. *Kafka: alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: RT e FiscoSoft, 2014, p. 354).

No presente caso, a Administração desincumbiu-se de seu dever. Observe-se o Relatório Fiscal do Auto de Infração n. 37.175.546-8 (fl.; 27-29 destes autos):

1. RELATÓRIO DA INFRAÇÃO

1.1 O contribuinte acima qualificado tomou ciência do início da ação fiscal através do Mandado de Procedimento Fiscal — MPF 0310200.2008.00109-3 de 11/06/2008 e do Termo de Início de Ação Fiscal — TIAF de 24 de junho de 2008, cujo TIAF foi enviado por via postal em 25/06/2008.

1.2 Na análise da documentação apresentada observou-se que o contribuinte deixou de elaborar as folhas de pagamento, de acordo com os padrões e normas estabelecidas pela legislação previdenciária, tendo assim infringido as disposições legais dispostas no artigo 32, inciso I, da lei 8.212/91, c/c artigo 47, inciso I e § 4º do Decreto 2173 de 05/03/1997 e com artigo 225, inciso I, e § 9º do RPS (regulamento da previdência social), aprovado pelo Decreto 3048/99.

1.3 No exame da documentação (recibos de pagamento e folhas de pagamento) foi observado que o contribuinte deixou de incluir nas folhas de pagamento todos os segurados contribuintes individuais que lhes prestaram serviços no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2004 (autônomos diversos e fretistas) conforme se verifica nos resumos das folhas de pagamento e planilhas, anexas, por amostragem.

1.4 A fiscalização foi atendida pelo Sr. Jéferson Teles Alves, técnico em contabilidade, que ficou ciente do procedimento fiscal e da origem e natureza do débito.

2. RELATÓRIO DA MULTA APLICADA

2.1 A multa aplicada é a prevista no art. 92 e 102 da Lei 8.212/91 c/c artigo 283, inciso I, "a", e artigo 373 do Regulamento da Previdência Social, Decreto 3.048/99, de 06/05/1999, no valor de R\$ 1.254,89 (Um mil, duzentos e cinquenta e quatro reais e oitenta e nove centavos), atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF — Ministério da Previdência Social/Ministério da Fazenda nº77 de 11 de março de 2008.

2.2 Não ocorreram as circunstâncias agravantes do artigo 290 do Decreto 3048/99, nem as atenuantes constantes no artigo 291 do mesmo Decreto.

2.3 O documento em epígrafe foi lavrado na estrita observância das determinações legais, devendo o contribuinte, no prazo de 30 (trinta) dias do recebimento do presente Auto de Infração, providenciar o recolhimento ou parcelamento dos valores apurados ou apresentar sua impugnação, por escrito, com defesa individualizada para cada autuação no seguinte endereço: Delegacia da Receita Federal do Brasil, situada na Av. Perimetral D. Francisco, 79, São Miguel, CEP — 63.122-290, Crato — CE. Demais informações ver o IPCAI — Instruções para o contribuinte que segue anexo a este documento em meio digital e meio papel, juntamente com os demais documentos.

A recorrente, entretanto, não se desincumbiu de seu ônus probatório. Quanto ao **ônus da prova do particular**, o Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, prescreve, em seu art. 16, III, incumbir ao *impugnante* o ônus da prova. Isso porque, o inciso III estabelece que a impugnação deverá mencionar “...os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir”. Além disso, é importante observar o contido no art. 36 da Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, a Lei do Processo Administrativo Federal, de acordo com o qual “Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei”. O mencionado art. 37 prescreve: “Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, a obtenção dos documentos ou das respectivas cópias”.

Quanto à **prova documental**, segundo o § 4º do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, ela deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual. A determinação, entretanto, não é absoluta. Observe-se que na parte final do mesmo § 4º consta a cláusula “a menos que”. Ou seja, diante de algumas das circunstâncias dispostas nas alíneas “a”, “b”, ou “c”, a prova documental poderá ser apresentada após a impugnação. São elas: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivos de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; e c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. A ocorrência dessas circunstâncias deve ser comprovada pelo recorrente. Eis, para tanto, a prescrição do § 5º do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972: “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”. Entretanto, no caso de já ter sido proferida a decisão, dispõe o § 6º do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, que “...os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância”.

Por fim, não desconheço a prescrição do art. 3º, III, da Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, a Lei do Processo Administrativo Federal, de acordo com o qual “o administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados: [...] formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente”. Como também conheço aquela do art. 38, o qual prevê que “O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo”. A leitura isolada desses dois dispositivos poderia abrir margem para interpretações que admitissem a apresentação da prova documental em qualquer fase do processo, desconsiderando-se, assim, a eventual preclusão. Afasto, aqui, essa interpretação, lembrando que o art. 69 da mesma Lei estabelece que “Os processos administrativos específicos

continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei”.

Desse modo, sou da opinião que a apresentação extemporânea de documentos, ou seja, apresentados após o protocolo da impugnação (não a acompanhando), somente tem lugar naqueles casos previstos expressamente nas alíneas “a”, “b” e “c” § 4º do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972.

No que se refere, especificamente, a **pedido de realização de diligência ou de produção de prova pericial**, é importante observar o prescrito pelo § 1º, de acordo com o qual o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, considerar-se-á não formulado. O art. 18, entretanto, permite a determinação, de ofício, da realização da perícia. A teor do dispositivo, a “...*autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entende-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine*”. O mencionado art. 28 prescreve que o indeferimento do pedido de diligência ou de perícia deverá ser fundamentado, como ocorreu neste caso, conforme se extrai das fls. 195 da decisão da DRJ.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso.

2 As obrigações tributárias acessórias

Aqui, parece-me oportuno lembrar, de saída, que, como ressalta José Casalta Nabais, a relação jurídica tributária, chamada por ele de “relação jurídica fiscal”, é complexa. Além do particular individualmente considerado como sujeito passivo e da Administração Tributária (ou Fisco), integra também a relação jurídica tributária uma terceira parte, que é justamente a coletividade, “...*cujo interesse na relação jurídica se traduz na legalidade dos actos tributários e dos actos de fiscalização enquanto suporte do dever de todos contribuírem para as despesas públicas em correspondência com a sua capacidade contributiva*” (Direito fiscal. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2006, p. 240-245).

No que se refere à obrigação tributária, o Código Tributário Nacional, no *caput* do art. 113, menciona que ela poderá ser *principal* ou *acessória*. O § 1º dispõe que 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*”. O § 2º, por sua vez, ao tratar da obrigação acessória, prescreve que ela “...*decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos*”. Por fim, o § 3º, ainda quanto à obrigação acessória, dispõe que pelo simples fato da inobservância dela, converter-se-á em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Antes mesmo do Código Tributário Nacional, já se tinha a noção de obrigação acessória como aquela de “...*praticar certos atos ou abster-se de outros, em virtude de lei que, assim determinando, visa a garantir o cumprimento da obrigação principal e facilitar a fiscalização desse cumprimento*”, nas palavras de José Geraldo Ataliba Nogueira (*Noções de direito tributário*. São Paulo: RT, 1964, p. 44).

Rubens Gomes de Sousa, que integrou a comissão de elaboração do Código Tributário Nacional, define obrigação tributária como “...o poder jurídico por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação) nas condições definidas pela lei tributária (causa da obrigação)”, O mesmo Rubens Gomes de Sousa lembra que essa obrigação poderá ser principal (de pagar o tributo) ou acessória, que consiste em “...praticar ou não praticar certos atos exigidos ou proibidos por lei para garantir o cumprimento da obrigação principal e facilitar a sua fiscalização”. (Compêndio de legislação tributária. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 63-64.). Esse fato demonstra, na visão de Alcides Jorge Costa, a adesão de Rubens Gomes de Sousa à posição de Ezio Vanoni, para o qual “...a preeminência da obrigação de dar e o fato de que todas as obrigações diversas surjam para concorrer para o desenvolvimento da obrigação principal, não devem induzir o erro de considerar tais obrigações como simples momentos ou como deveres colaterais do vínculo fundamental de pagar tributo. [...] Conclui Vanoni, as obrigações podem classificar-se em obrigações de dar, de fazer, de não fazer e de suportar” (Algumas notas sobre a relação jurídica tributária. Estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 35).

A expressão “obrigação acessória” vem recebendo, há muito, críticas da doutrina. Ricardo Lobo Torres aponta as três principais razões ensejadoras das críticas. A primeira delas, pelo fato de faltar à obrigação acessória conteúdo patrimonial, não se poderia defini-la como obrigação, que seria vínculo sempre ligado ao patrimônio de alguém. A segunda, porque nem sempre o dever instrumental será acessório, efetivamente, de alguma obrigação principal. Há casos, inclusive, que a obrigação principal sequer existirá, e, mesmo assim, poderá surgir, independentemente disso, a obrigação acessória. Por fim, o termo “obrigações acessórias” deveria ser reservado apenas àquelas obrigações que efetivamente “...se colocam acessoriamente ao lado da obrigação tributária principal, como sejam as penalidades pecuniárias e os juros e acréscimos moratórios” (Curso de direito financeiro e tributário. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 238-239).

Não investirei tempo, aqui, na discussão sobre ser a patrimonialidade característica exclusiva das obrigações, que as distinguiria dos deveres. Essa discussão está superada, parece-me com a obra de José Souto Maior Borges, que teve por objeto justamente “...expor a tese de que é impossível demonstrar indubitavelmente um enunciado universal sobre normas, tais como o de que toda obrigação é patrimonial” (Obrigação tributária: uma introdução metodológica. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 23) e que encontrou eco na obra de José Wilson Ferreira Sobrinho (Obrigação tributária acessória. 2. ed. Porto Alegre: SAFE, 1996, p. 61 e ss.).

Em razão disso, de ora em diante mencionarei “obrigações acessórias”, “obrigações tributárias instrumentais”, “deveres formais”, “deveres instrumentais” ou “deveres de colaboração ou de cooperação” como sinônimos.

Parece-me que não há, aqui, que se reiterar a importância do cumprimento de tais “obrigações acessórias”. Como lembra Ana Paula Dourado, “os deveres de cooperação e de colaboração dos sujeitos passivos estão no centro das prestações tributárias” (Direito fiscal: lições. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2017, p. 89). Sem o seu correto cumprimento, não é possível tributar o fato em sua correta dimensão econômica. As obrigações acessórias auxiliam na identificação da realidade fática! E mais: é importante lembrar, como faz Dino Jarach quando trata dos deveres formais, que existe um dever geral dos cidadãos em colaborar com a

Administração (*Finanzas públicas y derecho tributario*. 4. ed. Buenos Aires: AbeledoPerrot, 2013, p. 420). E esse dever pode ser facilmente exercido quando lembramos, com Vasco Valdez, que, em regra, há sempre obrigações acessórias (A constituição e as normas fiscais. Noção de imposto e taxa. A relação jurídica tributária. *Lições de fiscalidade*. Coordenação de João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 195). E, que tais obrigações acessórias, podem dar-se entre particulares e o Fisco (Administração Tributária), ou, ainda, entre os próprios particulares. Lembro, aqui, que essas obrigações acessórias, enquanto deveres de conduta que tem por escopo o regular desenvolvimento da relação jurídica tributária principal, baseiam-se no princípio da boa-fé (José Casalta Nabais. *Direito fiscal*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2006, p. 245)!

No que se refere ao suposto caráter acessório, é importante, de saída, firmar a premissa de que a chamada “obrigação acessória” é autônoma. Examinando o conteúdo do art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional, Maurício Zockun identifica que a expressão “acessória” não representa, efetivamente, o conteúdo dessa relação jurídica. Diz, ainda, que essa obrigação tributária acessória “...pretende que o sujeito passivo leve (consistente num fazer) ao conhecimento da pessoa competente (que figura no pólo ativo dessa relação jurídica), informações que lhe permitam apurar o surgimento de relações jurídicas de direito tributário material, de tal forma a instrumentalizar a atividade de arrecadação e de fiscalização de tributos, mas não apenas isso” (*Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 119). E menciona “não apenas isso” porque faz referência, também, à obrigação de terceiros de suportar fiscalização e de prestar informações. E, após mencionar vários exemplos em que inexistente a chamada obrigação principal, subsistindo a obrigação acessória, conclui: “...a efetiva eclosão dos efeitos jurídicos da obrigação tributária material no mundo fenomênico é circunstância independente e autônoma à do nascimento de uma obrigação tributária ‘acessória’” (*Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 122).

Observemos, sobre isso, que Eduardo Marcial Ferreira Jardim é enfático ao mencionar que essas “...obrigações de fazer e de não fazer não são acessórias das de dar, ainda que guardem com elas alguma relação” (*Dicionário jurídico tributário*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 231).

E, na visão de Tércio Sampaio Ferraz Júnior: “Essa sua acessoriedade não tem, como à primeira vista poderia parecer, o sentido de ligação a uma específica obrigação principal, da qual dependa. Na verdade, ela subsiste ainda quando a principal (à qual se liga ou parece ligar-se seja inexistente em face de alguma imunidade, isenção ou não incidência. A marca da sua acessoriedade está, antes, na instrumentalidade para controle de cumprimento, sendo, pois, uma imposição de fazer ou não fazer de caráter finalístico” (*Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 721).

Lembro, por fim – e para arrematar a questão – das palavras de Arnaldo Borges: “A obrigação tributária acessória é vínculo jurídico independente da obrigação principal” (*Obrigação tributária acessória*. *Revista de direito tributário*, n. 4, p. 85).

Quanto à sujeição passiva das obrigações acessórias, cabe a distinção realizada por Pedro Mário Soares Martínez, que trata da “...relação tributária acessória cujo sujeito passivo é o mesmo daquela [obrigação principal] e a relação tributária acessória cujo sujeito

passivo é pessoa diversa” (Direito fiscal. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 172). (Esclarecemos entre os colchetes)

No que se refere à sujeição passiva da obrigação acessória, prescreve o art. 122 do Código Tributário Nacional: “*Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto*”.

Da leitura do art. 122 do Código Tributário Nacional é possível perceber que não foi estabelecido nenhum critério de individualização de quem poderá ser sujeito passivo da obrigação acessória. Concorro parcialmente com Arnaldo Borges quando escreve que “...o sujeito passivo da obrigação acessória não encontra relação nenhuma com o sujeito passivo da obrigação principal. Não tem aquele que estar vinculado ao fato gerador da obrigação principal nem lhe é necessária qualquer ligação com o sujeito passivo desta obrigação. O Estado pode, portanto, eleger qualquer pessoa para ser sujeito passivo da obrigação acessória, desde que julgue conveniente à fiscalização e à arrecadação dos tributos” (O sujeito passivo da obrigação tributária. São Paulo: RT, 1981, p. 67). Nesses casos, estaremos diante de um caso de *sujeição passiva administrativo fiscal* que, de acordo com Luís Cesar Souza de Queiroz, ocorre quando o “...o sujeito passivo está obrigado (O) a fazer certas atividades instrumentais que contribuem, direta ou indiretamente, para o atendimento dos interesses tributários (fiscalização e arrecadação) do Estado-fisco (sujeito ativo), em certo tempo e espaço” (Sujeição passiva tributária. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 221).

Disse acima que concordo parcialmente porque há casos em que o sujeito passivo da obrigação principal e o sujeito passivo da obrigação acessória coincidem. Ainda que isso não ocorra necessariamente, pode vir a ocorrer contingentemente. Maurício Zockun faz menção às espécies, por assim dizer, de sujeitos passivos das obrigações tributárias acessórias. O primeiro deles, justamente aquele que é sujeito passivo da obrigação principal:

O primeiro critério a ser empregado para aferir o rol de pessoas que podem ser eleitas como sujeitos passivos pela norma de tributação instrumental nos é fornecido pela materialidade do descritor normativo, onde se encontra indicada a norma jurídica tributária material (geral e abstrata), bem como seus possíveis sujeitos passivos.

Com efeito, aquela pessoa que tem aptidão para ser o sujeito passivo da norma jurídica tributária material (veiculada, por imperativo lógico, no aspecto material do descritor da norma de tributação instrumental) pode ser posta na condição de sujeito passivo da norma tributária instrumental e, portanto, na contingência de prestar informações relativas à ocorrência, no mundo fenomênico, de um fato jurídico tributário e o seu eventual adimplemento.

Por força da íntima conexão (relação) existente entre o sujeito passivo da obrigação tributária instrumental e a materialidade da norma tributária instrumental, essa pessoa detém o conhecimento e/ou os documentos que permitem ao agente público competente apurar o nascimento e o adimplemento da obrigação tributária material. (*Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 138-139)

O segundo, aquele que integrou a relação jurídica que formou o fato ensejador da tributação:

Se afirmamos [...] que a relação jurídica é construída mentalmente como o vínculo abstrato que une dois ou mais sujeitos de direito ao qual se encontra subjacente um objeto que consiste numa conduta humana de alguém fazer ou não fazer algo em relação a outros em uma das modalidades deonticas possíveis (obrigatório, permitido ou

proibido), os termos dessa relação detêm conhecimento da conduta prescrita em relação a determinado bem jurídico. Por tal razão, estão credenciadas a prestar informações sobre a natureza jurídica do fato decorrente de sua eclosão no mundo fenomênico.

Essas pessoas (que se encontram nos pólos da relação jurídica) podem informar e apresentar documentos que permitam ao agente competente apurar com elevado grau de certeza se o fato decorrente da eclosão dos efeitos dessa relação jurídica é patrimonialmente relevante [...] e ao mesmo tempo, é um fato jurídico tributário material. Ninguém mais estará tão intimamente atrelado a um fato jurídico tributário – podendo prestar essa espécie de informação na busca da verdade material – do que aqueles sem o qual o seu surgimento no mundo fenomênico seria impossível.

[...]

Decorre disso a primeira conclusão objetiva: a pessoa que ocupou um dos pólos da relação jurídica vinculada ao aspecto material da hipótese de incidência da norma jurídica de direito tributário material pode ser posta na condição de sujeito passivo da obrigação tributária instrumental. (*Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 139-140).

Por fim, um terceiro estranho aos pólos da relação jurídica também poderia ser alçado à condição de sujeito passivo da obrigação acessória em determinados casos. Diz Maurício Zockun:

Reconheça-se, contudo, que pessoa estranha aos pólos d'uma relação tributária substantiva pode deter conhecimento a respeito do nascimento da relação jurídica que supostamente ensejaria o nascimento desse dever de levar dinheiro ao erário a título de tributo.

De fato, a ciência do nascimento dessa relação jurídica pode decorrer de liame fático circunstancial e episódico formado entre o destinatário constitucional do tributo e a pessoa estranha à referida relação ou, por outro lado, emanar de vínculo previamente prescrito pela ordem jurídica... (*Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 141).

Quanto ao **objeto**, é fundamental observar o conteúdo do prescrito pelo § 2º do art. 113 do Código Tributário Nacional, de acordo com o qual são objeto da obrigação acessória “...as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. É importante lembrar das lições de Hugo de Brito Machado quando afirma que “...só se incluem no conceito de obrigações acessórias aqueles deveres cujo cumprimento seja estritamente necessário para viabilizar o controle do cumprimento da obrigação principal” (Fato gerador da obrigação acessória. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 96, p. 32)

Vasco Valdez exemplifica a prestação de informações como obrigação acessória. Diz ele: “...também se consideram obrigações acessórias todas aquelas que respeitem à necessidade de guardar a documentação relevante, se for o caso, a contabilidade ou escrita da sociedade ou da pessoa singular e ainda a prestação de informações. Isto significa que a administração fiscal pode chamar o contribuinte para prestar informações com vista a esclarecer quaisquer dúvidas que possam existir” (A constituição e as normas fiscais. Noção de imposto e taxa. A relação jurídica tributária. *Lições de fiscalidade*. Coordenação de João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 196).

Tema relativamente comum é o do **abuso do poder-dever de fiscalizar**, manifestado por meio da exigência de “obrigações acessórias” indevidas.

Tem razão Renato Lopes Becho ao afirmar que “*as obrigações acessórias podem constituir um grande ônus para os sujeitos passivos, nem sempre correspondendo aos fins para os quais elas foram criadas (auxiliar a fiscalização e o cumprimento da legislação)*” (Considerações sobre a obrigação tributária principal e acessória. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 230, p. 158).

Hugo de Brito Machado enfrentou o tema do abuso do poder-dever de fiscalizar em algumas oportunidades (Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 24, p. 61-67; e *Normas gerais de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 217-221)

Em 1997, escreveu:

Tem se tornado comum, especialmente no âmbito da fiscalização federal, a intimação de contribuintes para que forneçam aos fiscais demonstrativos os mais diversos, verdadeiros relatórios de certas atividades, para que os fiscais não tenham o trabalho de extrair dos livros e documentos mantidos pelo contribuinte, por exigência legal, as informações que desejam.

Os contribuintes estariam obrigados a atender tais exigências, porque estariam cumprindo obrigação acessória, ou o dever de informar. Importa, pois, determinar-se o que constitui objeto de uma obrigação acessória, e o que configura abuso do poder-dever de fiscalizar.

Obrigação tributária acessória é aquela prevista na legislação tributária. A escrituração de livros e a emissão de documentos, por exemplo. Inexistem obrigações acessórias instituídas caso a caso pelos agentes fiscais. Resta a obrigação acessória consistente no dever de informar, ou de prestar esclarecimentos, e nesta é que se concentra a questão de saber até onde vai a obrigação tributária acessória e onde começa o dever de fiscalizar, certo que “o sistema de fiscalização dos tributos repousa, fundamentalmente, na tessitura das obrigações acessórias”.

[...]

É comum a solicitação, por parte de agentes do fisco federal, de verdadeiros relatórios de certas atividades, ao argumento de que o contribuinte tem o dever de prestar informações e, portanto, tem o dever de lhes fornecer os dados dos quais necessitam para o desempenho da tarefa de fiscalização.

Evidente, porém, que o dever de prestar informações, que configura obrigação tributária acessória, é diverso de um suposto dever, absolutamente inexistente, de fornecer ao agente do fisco as informações que este normalmente pode obter com o exame dos livros e documentos que o contribuinte é obrigado a manter à disposição das autoridades da Administração Tributária.

[...]

A prestação de informações que configura obrigação acessória é aquela que a legislação tributária estabelece para ser ordinariamente cumprida pelo sujeito passivo, periodicamente. [...]

A obrigação acessória de prestar informações é sempre prevista normativamente, em caráter geral, vale dizer, exigível de todos os contribuintes que se encontrem na mesma

situação fática. Não pode resultar de determinação do agente fiscal, em cada caso, até porque o tributo há de ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

O documentário fiscal existe exatamente para que nele os agentes do fisco colham as informações das quais necessitam. Exigir do sujeito passivo da obrigação tributária que as colham e organizem, segundo a conveniência dos agentes do fisco, é puro abuso do poder de fiscalizar. Cabe ao agente fiscal, no cumprimento de seu indeclinável dever, colher no documento fiscal as informações das quais necessita para o desempenho de suas tarefas. Para isto é que existe e percebe remuneração, que afinal é paga pelo contribuinte, não sendo razoável, pois, onerá-lo duplamente.

Por outro lado, se o fisco pudesse exigir do contribuinte verdadeiros e extensos relatórios, demonstrativos de contas diversas, ter-se-ia instituído, por simples manifestação do agente fiscal em cada caso, verdadeiros documentos, cuja elaboração a lei não impõe ao sujeito passivo.

Em síntese, tem-se que o critério para a distinção entre o objeto da obrigação tributária de prestar informações e o objeto do cumprimento do dever de fiscalizar consiste na previsão normativa e na generalidade e periodicidade. As obrigações acessórias são somente aquelas normativamente estabelecidas, de observância periódica e exigíveis dos sujeitos passivos em geral.

A lei atribui ao agente público o dever de fiscalizar, e ao contribuinte o de tolerar tal fiscalização, mesmo invadindo a sua privacidade, examinando mercadorias, livros e documentos.

[...]

Não pode a norma infralegal transferir para o contribuinte deveres que a lei atribuiu aos agentes fiscais. Ninguém de bom senso admite que uma norma inferior modifique uma lei. Desprovida, pois, de validade, é a norma inferior que a pretexto de instituir obrigação acessória atribui ao contribuinte o dever de oferecer ao agente fiscal dados que ele pode obter examinando a escrituração, ou os documentos que lhe servem de base. Mais evidente, ainda, é a invalidade do ato do agente fiscal que, sem norma alguma que o autorize, exige do contribuinte aqueles dados, que por comodismo não busca obter na escrituração ou nos documentos que este tem o dever de lhe exhibir.

(Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 24, p. 64-67).

Mais recentemente, Hugo de Brito Machado voltou a enfrentar o tema:

Constitui obrigação tributária acessória, imputável ao contribuinte dos tributos em geral, o tolerar a fiscalização no estabelecimento, exibindo aos agentes do Fisco os livros e documentos fiscais solicitados.

É importante ressaltar que os livros e documentos que o contribuinte tem o dever de exhibir são somente aqueles que é obrigado a possuir, nos termos da legislação aplicável em cada caso. O contribuinte não tem o dever de elaborar relatórios, demonstrativos, inventários, ou outros documentos exigidos pelos agentes do Fisco, que costumam fazer tais exigências por puro comodismo.

Realmente, é muito comum a transferência, pelos agentes do fisco, de encargos seus para o contribuinte. Em vez de fazerem os levantamentos que podem fazer nos livros do contribuinte, exigem que este lhes forneça demonstrações de contas, de operações, relatórios de ocorrências e outras informações que podem com segurança obter no exame de livros e documentos, mas preferem, por comodismo, que lhes sejam fornecidos prontos. Essa prática tornou-se ainda mais frequente depois que a lei instituiu o

denominado crime fiscal, que se pode configurar pela conduta de *elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato*, que inibe o contribuinte de fornecer ao fiscal documento que não corresponda à verdade.

(Fato gerador da obrigação acessória. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 96, p. 34-35).

Concordo com a conclusões apresentadas por ele.

Por fim, é importante tecer algumas palavras sobre o **veículo introdutor de enunciados prescritivos que encerram obrigações acessórias**. A questão gira em torno de poderem as obrigações acessórias serem estabelecidas por atos infralegais. Concordo, aqui, com a posição de Hugo de Brito Machado, para quem o estabelecimento de obrigações acessórias prescinde de lei. A partir da interpretação conjunta do art. 96 do Código Tributário Nacional – o qual prescreve que “A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes” – e do art. 133, § 2º – de acordo com o qual “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” – conclui que as obrigações acessórias podem ser estabelecidas por regulamentos. Diz ele: “...ao não se referir à obrigação tributária acessória quando estabelece que somente lei pode estabelecer, e ao definir essa espécie de obrigação como decorrente da legislação – conceito que abrange regras de hierarquia inferior –, o Código Tributário Nacional deixa claro que as obrigações acessórias podem ser, sim, instituídas por regulamentos” (*Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 253).

Isso não quer dizer que qualquer dever administrativo possa ser instituído por regulamento. Não. Novamente, apoio-me nas lições de Hugo de Brito Machado, para o qual “...nem todos os deveres administrativos impostos a contribuintes e a terceiros no interesse da Administração Tributária configuram obrigações tributárias acessórias. Estas, porque acessórias, instrumentais, necessárias para viabilizar o cumprimento da obrigação principal, podem ser instituídas por normas de natureza simplesmente regulamentar. Não os outros deveres administrativos, que, embora possam ser úteis no controle do cumprimento de obrigações tributárias, não são inerentes a estas, e, assim, não se caracterizam como obrigações tributárias acessórias” (*Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 254). Posição reiterada em escrito dele mais recente (Hugo de Brito Machado. *Normas gerais de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 212-216). Afinal, “...um dever administrativo que não seja indispensável ao controle do cumprimento de obrigação tributária principal só por lei pode ser instituído. Não se enquadra no conceito de obrigação tributária acessória” (Fato gerador da obrigação acessória. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 96, p. 33).

A obrigação acessória a que sujeito a recorrente não padece de qualquer ilegalidade.

Observe-se que o art.32, I da Lei n. 8.212/91 prescreve que “A empresa é também obrigada a preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social”. Observo que a obrigação acessória, bem como a descrição da infração pelo seu descumprimento, constam da lei, como também no art. 225, I, § 9º do RPS.

O art. 225, I, § 9º do RPS assim dispõe:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;

[...]

§ 9º A folha de pagamento de que trata o inciso I do caput, elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, deverá:

I - discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado;

II - agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual;

III - destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade;

IV - destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais; e

V - indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.

Eis a descrição da conduta ilícita:

Deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela RFB.

Diante disso, nego provimento ao recurso.

3 Decadência

A alegação de decadência, em absoluto, não procede. Cito, aqui, a decisão da DRJ, que bem enfrentou a questão, às fls. 191:

Assentado que o regime de prazos para a contagem da decadência deve ser o previsto pelo CTN, a questão que se apresenta imediata é quanto a aplicação do art. 150, §4º ou 173, I do codex, tendo-se em conta que as contribuições para a Seguridade Social são sabidamente sujeitas a lançamento por homologação.

O que vai ser determinante é saber se, em cada competência, houve ou não antecipação de pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Em caso positivo, incidirá o artigo 150, §4º do CTN, e o prazo decadencial será de cinco anos contados data de ocorrência do fato gerador. Não se acusando antecipação de nenhum recolhimento o prazo decadencial será o do art. 173, I — cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se poderia exigir o tributo.

No auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, que traz em seu bojo uma penalidade pecuniária, não há que se cogitar sobre antecipação de recolhimento, logo o prazo de decadência a ser aplicado será o do artigo 173, I, do CTN. Desta forma, no presente caso, em que o contribuinte deixou de incluir em folhas de pagamento, referentes ao período de 01 a 12/2004, relação de contribuintes individuais que lhe prestaram serviço, e o crédito restou definitivamente constituído em 30/09/2008, com a

ciência da autuação pelo sujeito passivo, deduz-se claramente que, o direito de o Fisco lançar as contribuições não está alcançado pela decadência.

Neste particular, portanto, nego provimento ao recurso.

4 Contraditório e ampla defesa.

A alegação da recorrente que a constituição do débito feriu os princípios do contraditório e da ampla defesa, na medida em que não se permitiu à contribuinte comprovar como falsa uma alegação que lhe foi imputada não procede. Como também não procede a alegação de que a sua não participação quando da apuração do crédito tributário é suficiente para eivar de nulidade o lançamento.

Quanto à suposta mácula ao contraditório e à ampla defesa, cito a decisão da DRJ, cujos fundamentos às fls. 191-193, tomo para esta decisão:

Sobreleva deixar bem clara a diferença existente entre a Administração Ativa e a Administração Judicante. A primeira diz respeito, no âmbito da Auditoria Fiscal, tarefa de constituição do crédito tributário, possuindo natureza notadamente inquisitória, uma vez que se traduz em procedimento investigatório realizado em livros e documentos do sujeito passivo com o fito de se verificar o adimplemento das obrigações tributárias — principais e acessórias. Este procedimento, pela sua própria natureza investigativa, não comporta a participação do contribuinte, que, não obstante, dele toma conhecimento de seu início e de sua conclusão, aí incluídas eventuais lavraturas de autos de infração. Já a segunda, a Administração Judicante, visa a afastar lesão a direito, decorrente de vício formal ou material, que possa resultar do desempenho da função administrativa ativa, momento em que se oferta ao sujeito passivo prazo legal para impugnar créditos lançados através de autos de infração, de forma a atender, em sua plenitude, os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa. E neste momento que a participação do sujeito passivo se mostra possível, através da contestação do crédito constituído pelo lançamento, com o intuito de persuadir o julgador com argumentações convincentes, sempre fundadas no Direito.

Por tudo, afasta-se, aqui, a arguição de nulidade do lançamento por malferimento dos princípios do contraditório e da ampla defesa, vez que ao contribuinte foi ofertado trintidário legal para impugnação do crédito, podendo para tanto se servir dos amplos meios de prova possibilitados pelo ordenamento jurídico pátrio.

Também não se trata aqui de lançamento por mera presunção, pois a autoridade administrativa indica os meios que lhe serviram de base para apuração dos valores lançados — livros contábeis, folhas de pagamento, GFIP -, além de elaborar planilha demonstrativa de valores declarados e daqueles verificados em Auditoria.

Facultou-se ao sujeito passivo a apresentação de elementos probatórios na fase impugnatória para apreciação, pelo órgão colegiado, de eventual inocorrência do fato gerador, de acordo com o Princípio da Verdade Material que, ao buscar a comprovação da concreção da hipótese de incidência da norma, acaba por privilegiar mesmo a legalidade, que é princípio que confere segurança a todo o sistema tributário. Entretanto, no caso em exame, destaca-se, o sujeito passivo, em sua Defesa, não trouxe prova alguma que pudesse confrontar com aquelas carreadas aos autos pela Auditoria.

Friso, também, que, aqui, não se está diante de nulidade.

Lembro que no que se refere às nulidades, é imprescindível observar o que prescrevem os arts. 59 a 61 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. Logo no art. 59 há a

previsão das circunstâncias consideradas nulidades do processo. São elas: i) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e ii) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Reconhecida a nulidade de qualquer ato, ela, nos termos do § 1º do art. 59, apenas prejudica os atos posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência. No caso de declaração de nulidade, o § 2º do mesmo artigo estabelece que a “...a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo”. Entretanto, naqueles casos em que a autoridade julgadora puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, ela não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta, conforme preconiza o § 3º do art. 59.

Por fim, prescreve o art. 60 que outras irregularidades, incorreções ou omissões, que não as previstas no art. 59, “...não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhe houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio”.

Aqui, não estão presentes, nulidade ou irregularidades, incorreções ou omissões.

Novamente, não assiste razão à recorrente, motivo pelo qual, nego provimento, também neste particular, ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle