



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

**Processo n°** 10540.720154/2010-48  
**Recurso n°** 002.317 Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-002.317 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de fevereiro de 2013  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AI 35  
**Recorrente** MUNICÍPIO DE IGAPORA - PREFEITURA MUNICIPAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 12/08/2010

AUTO DE INFRAÇÃO. NÃO PRESTAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS. PROCEDÊNCIA.

Constitui infração à obrigação tributária acessória assentada no inciso III do art. 32 da Lei nº 8.212/91, deixar a empresa de prestar os esclarecimentos solicitados mediante termo próprio pela fiscalização, sujeitando o Infrator à penalidade pecuniária prevista nos artigos 283, II, 'b' e 373 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. ART. 37 DA LEI Nº 8.212/91.

Constatado o descumprimento de obrigação acessória, a fiscalização previdenciária lavrará, de ofício, o competente auto de infração.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AFERIÇÃO INDIRETA. INEXISTÊNCIA.

A penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória é fixada de acordo com a cominação estabelecida previamente na legislação tributária, e não por arbitramento da autoridade lançadora.

AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. RELATÓRIO FISCAL. INEXISTÊNCIA.

Não incorre em cerceamento do direito de defesa o Auto de Infração cujos relatórios típicos, incluindo o Relatório Fiscal e seus anexos, descreverem de forma clara e precisa a descrição da conduta infracional perpetrada, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, assim como os motivos ensejadores da autuação e os fundamentos legais que lhe dão amparo jurídico, além da qualificação do autuado, favorecendo dessarte o contraditório e a ampla defesa do sujeito passivo.

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EXERCÍCIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA.

O Processo Administrativo Fiscal constitui-se no instrumento processual próprio e adequado para que o sujeito passivo exerça, administrativamente, em sua plenitude, o seu constitucional direito ao contraditório e à ampla defesa em face da exigência fiscal infligida pela fiscalização, sendo de observância obrigatória o rito processual fixado no Decreto nº 70.235/72.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

Não constitui confisco a imposição de penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória.

Foge à competência deste Colegiado a análise da adequação das normas tributárias fixadas pela Lei nº 8.212/91 às vedações constitucionais ao poder de tributar previstas no art. 150 da CF/88.

PRODUÇÃO DE PROVAS. MOMENTO PRÓPRIO. JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS APÓS PRAZO DE DEFESA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.

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

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente Substituta.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Adriana Sato, André Luis Mársico Lombardi, Bianca Delgado Pinheiro e Arlindo da Costa e Silva.

## Relatório

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/03/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 15/03/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 19/03/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI  
Impresso em 20/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Data da lavratura do AIOP: 12/08/2010.

Data da Ciência do AIOP: 23/08/2010

Trata-se de auto de infração decorrente do descumprimento de obrigações acessórias previstas no art. 32, III da Lei nº 8.212/1991 c/c art. 283, II, “b” do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, lavrado em desfavor do Recorrente, em virtude de não haverem sido prestados à fiscalização tributária os esclarecimentos relativos às divergências entre os valores de remuneração consignados nas folhas de pagamento e os valores repassados pelo TCM/BA, conforme descrito no relatório fiscal a fl. 14.

**CFL - 35**

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

A multa foi aplicada em conformidade com a cominação nos artigos 92 e 102 ambos da Lei nº 8.212/91 c.c. artigos 283, II, ‘b’ e 373 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, no seu valor mínimo de R\$ 14.317,90 – valor atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 333, de 29 de junho de 2009 -, conforme destacado no Relatório Fiscal de Aplicação da multa a fl. 15.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 23/37.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão a fls. 45/53, julgando procedente o Auto de Infração, e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 04 de maio de 2011, conforme Aviso de Recebimento a fl. 55.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 59/73, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que o lançamento é nulo quando a narração for confusa e dificultar o direito de defesa;
- Que a multa cominada no Auto de Infração é inconstitucional, pois se caracteriza como confiscatória;
- Que para que seja aplicada uma multa é necessário que haja um processo administrativo em que seja garantido o contraditório e a ampla defesa, para que depois a multa seja mensurada e aplicada;
- Que os Autos de Infração nº 37.289.708-8, 37.289.709-6, 37.289.711-8, 37.289.714-2, e 37.289.716-9 possuem a mesma motivação e fundamentação legal, devendo, por isso, ser declarados nulos;

- Que o arbitramento tem caráter excepcionalíssimo, devendo ser utilizado em casos extremos, na medida em que deve sempre prevalecer a base de cálculo originária, regra-matriz de incidência tributária;
- Que a omissão de alguns segurados na escrituração contábil e nas folhas de pagamentos, jamais poderia legitimar a opção do Fisco pela utilização do arbitramento;
- Que os Autos de Infração nº 37.289.708-8 e 37.289.709-6, até a presente data, não foram decididos pela turma julgadora de primeiro piso, atrapalhando e prejudicando o direito de defesa do Recorrente;
- Que houve erro na identificação da base de cálculo relativa à aferição indireta no exercício de 2007.

Alfim, requer a declaração de nulidade, insubsistência e improcedência do lançamento.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

## **Voto**

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

### **1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

#### **1.1. DA TEMPESTIVIDADE**

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 04/05/2011, Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 03 de junho de 2012, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Estando presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

### **2. DAS PRELIMINARES**

#### **2.1. DO ARBITRAMENTO**

Pondera o Recorrente que o arbitramento tem caráter excepcionalíssimo, devendo ser utilizado em casos extremos, na medida em que deve sempre prevalecer a base de cálculo originária, regra-matriz de incidência tributária. Aduz que o arbitramento só tem cabimento quando for impossível ao Fisco verificar a documentação fiscal do contribuinte. Em se tornando esta imprestável é lícita à aplicação do arbitramento.

Pondera, ainda, que a omissão de alguns segurados na escrituração contábil e nas folhas de pagamentos, jamais poderia legitimar a opção do Fisco pela utilização do arbitramento.

Tal alegação é perfeita, do ponto de vista principiológico, mas não se aplica, de forma alguma, ao presente caso, uma vez que neste não se houve por empregado qualquer espécie de arbitramento para apuração de base de cálculo.

O Recorrente dá a perceber que não se atentou para o fato de que o presente Processo Administrativo Fiscal não tem por objeto lançamento tributário referente a obrigação principal, mas, sim, Auto de Infração lavrado em razão do descumprimento de obrigação tributária acessória. Aquela pode ter sua base de cálculo apurada, em casos excepcionais, mediante arbitramento. Esta tem o valor da penalidade expressamente prevista na legislação tributária, inexistindo lugar para qualquer espécie de arbitramento.

No capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, a Carta Constitucional outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre as obrigações tributárias, dentre outras.

### **Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988**

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*(...)*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*(...)*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

Nessa vertente, no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo Constituinte Originário, o CTN honrou prescrever, com propriedade, a distinção entre as duas modalidades de obrigações tributárias, *ad litteris et verbis*:

### **Código Tributário Nacional - CTN**

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

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

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

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

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

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

Envolto no ordenamento realçado nas linhas precedentes, o Inciso III do art. 32 da citada lei de custeio da Seguridade Social estatuiu como obrigação acessória da empresa o dever instrumental de prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

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

*Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

*I - 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;*

*II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;*

*III - prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)*

*IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

No presente caso, foi o Recorrente intimado mediante os Termos de Intimação Fiscal nºs 002 e 003 a fls. 07 e 08, a prestar esclarecimentos, através de planilha comparativa mês a mês, sobre as divergências existentes entre os valores das despesas de pessoal constantes nas folhas de pagamento e os oriundos do Tribunal de Contas dos Municípios (dados informados ao TCM/BA, auditados e publicados, conforme procedimentos disciplinados em resoluções desse Tribunal).

No caso em exame, conforme consignado no Relatório Fiscal da Infração a fl. 14, o ente público atuado não apresentou esclarecimentos solicitados nos TIF 2 e 3, a fls. 7 e 8, respectivamente. Para a solicitação constante do TIF 2, reapresentou os documentos solicitados no TIF 1, **não esclarecendo as divergências existentes entre os valores repassados pelo TCM / BA e os dados das folhas de pagamento.**

A conduta omissiva assim perpetrada pelo sujeito passivo representou ofensa ao dispositivo legal encartado no inciso III do art. 32 da Lei nº 8.212/91, c.c. art. 225, III do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

Almejando brindar a máxima efetividade à obrigação acessória ora ilustrada, o art. 92 do mesmo Pergaminho Legal em foco aviou norma sancionatória prevendo a punição do obrigado em caso de infração de qualquer dispositivo dessa Lei, sujeitando o responsável ao pagamento de penalidade pecuniária, de caráter variável em função da gravidade da infração, conforme disposição analítica assentada no Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

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

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

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

*Parágrafo único. O reajuste dos valores dos salários-de-contribuição em decorrência da alteração do salário mínimo será descontado quando da aplicação dos índices a que se refere o caput. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).*

Ancorado no dispositivo legal acima revisitado, a alínea 'b' do inciso II do art. 283 do Regulamento da Previdência Social especificou a inflição de penalidade pecuniária a ser aplicada à empresa que deixar de exhibir os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesse Regulamento ou apresentá-los sem atender às formalidades legais exigidas ou contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira, *in verbis*:

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

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

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

*(...)*

*b) deixar a empresa de apresentar ao Instituto Nacional do Seguro Social e à Secretaria da Receita Federal os documentos que contenham as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, ou os esclarecimentos necessários à fiscalização;*

*Art. 373. Os valores expressos em moeda corrente referidos neste Regulamento, exceto aqueles referidos no art. 288, são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.*

Cumprindo o mandamento inscrito no art. 102 da Lei nº 8.212/91, em 30 de junho de 2009 foi publicada no Diário Oficial da União a Portaria Interministerial MPS/MF nº 333, de 29 de junho de 2009 que fixou em R\$ 14.317,90 o valor mínimo da multa indicada no inciso II do art. 283 do Regulamento da Previdência Social, conforme destacado no Relatório Fiscal de Aplicação da multa a fl. 15.

Como visto, inexistente no presente caso qualquer espécie de arbitramento de base de cálculo. A multa aplicada corresponde exatamente àquela prevista na legislação tributária para o descumprimento da obrigação tributária acessória em relevo nos autos.

Não tem qualquer fundamento, portanto, a alegação de existência de erro na identificação da base de cálculo relativa à aferição indireta no exercício de 2007.

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

O lançamento encontra-se revestido de todas as formalidades exigidas por lei, havendo sido o Sujeito Passivo cientificado de todas as decisões de relevo exaradas no curso do presente feito, restando garantido dessarte o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao autuado.

Não vislumbramos, pois, qualquer vício na formalização do presente Auto de Infração a amparar a alegação de irregularidades exortada pelo Autuado.

## 2.2. DA NULIDADE DO LANÇAMENTO

Argumenta o Recorrente que o lançamento é nulo quando a narração for confusa e dificultar o direito de defesa.

A alegação do Autuado não se coaduna com as provas dos autos.

Compulsando os autos do processo verifica-se que o Relatório Fiscal da Infração, a fl. 14, destaca com clareza todo o desenvolvimento da ação fiscal que culminou na

inflição da penalidade em debate. Descreve, em seu desenvolvimento, as intimações levadas a efeito no curso do procedimento fiscal, assim como os pedidos de esclarecimento ao município autuado, bem como as omissões deste na prestação do solicitado.

A resenha fiscal realiza toda a descrição da conduta infracional perpetrada pelo sujeito passivo, os dispositivos legais infringidos, assim como os fundamentos legais da penalidade pecuniária imposta, de molde que sua correção e consistência podem ser sindicadas a qualquer tempo e oportunidade pelo Autuado.

Não há, portanto, qualquer confusão ou obscuridade quanto à conduta infracional cometida pelo Autuado, tampouco quanto a quantificação da penalidade imposta.

Como visto, verifica-se que o Auto de Infração em relevo foi lavrado em harmonia com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente fiscal demonstrado, de forma clara e precisa, a tipificação da obrigação tributária acessória violada, a conduta típica perpetrada pelo Município, a composição pecuniária da multa aplicada, tudo de forma bem detalhada e discriminada em seus elementos de constituição.

O lançamento encontra-se revestido de todas as formalidades exigidas por lei, dele constando, além dos relatórios já citados, os MPF, TIPF, TIF e TEPF, dentre outros, havendo sido o Sujeito Passivo cientificado de todas as decisões de relevo exaradas no curso do presente feito, restando garantido dessarte o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao notificado.

Não procede, portanto, a alegação recursal de que os autos de infração aplicados ao Município não possuem motivação, apenas se limitando a dar o enquadramento da conduta.

A motivação é clara e está muito bem descrita e delineada nos relatórios fiscais acima referidos. A fiscalização constatou discrepâncias significativas entre as remunerações efetuadas a segurados empregados e a segurados contribuintes individuais informadas nas GFIP, nas folhas de pagamento, na contabilidade e os valores de despesas de pessoal declarados pelo próprio município ao TCM/BA, e intimou o sujeito passivo a prestar esclarecimentos a respeito de tal discrepância, os quais não foram prestados à fiscalização previdenciária.

Também se revela infundado o argumento esposado pelo Autuado de que os Autos de Infração nº 37.289.708-8 e 37.289.709-6, até a presente data, não foram decididos pela turma julgadora de 1ª Instância, atrapalhando e prejudicando o direito de defesa do Recorrente.

Os suso aludidos documentos fiscais referem-se a Autos de Infração lavrados pelo descumprimento de obrigação acessória, consistente na apresentação de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com omissões ou incorreções relativas aos fatos geradores apurados mediante os Autos de Infração nºs 37.289.713-4 e 37.289.715-0.

Ocorre que inexistente qualquer relação de prejudicialidade daqueles Autos de Infração com o presente. Os autos de infração mencionados no parágrafo precedente são completamente independentes e autônomos em relação a este, eis de decorrem do descumprimento de obrigação tributária totalmente distinta da vertente, ostentando natureza jurídica totalmente diversa, inexistindo qualquer interdependência entre si.

Inexiste, pois, qualquer vício na formalização do débito a amparar a alegação de cerceamento de defesa tão veementemente defendida pelo sujeito passivo, razão pela qual impende repelir peremptoriamente tal preliminar.

### 2.3. DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Pondera o Município que, para que seja aplicada uma multa, é necessário que haja um processo administrativo em que seja garantido o contraditório e a ampla defesa, para que, depois, a multa seja mensurada e aplicada.

Tal alegação dispensaria qualquer comentário.

... melhor fazê-lo.

O Recorrente precisa ser apresentado, com a máxima urgência, em meio a requintes de plena intimidade, com os preceitos inscritos nos artigos 142 e 149, I do CTN e art. 37 da Lei nº 8.212/91.

#### **Código Tributário Nacional - CTN**

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

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

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

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

*Art. 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. (grifos nossos)*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

*Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*I - quando a lei assim o determine;*

*(...)*

O caso ora em apreciação trata de Auto de Infração, mediante o qual a autoridade fiscal, de maneira privativa, promoveu o lançamento de ofício de penalidade pecuniária decorrente de descumprimento de obrigação tributária acessória, nos contornos fixados nos §§ 2º e 3º do art. 113 do CTN.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 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).*

*§1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*§2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventário 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).*

(...)

*§7º O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de lançamento, de auto de infração e de confissão de valores devidos e não recolhidos pelo contribuinte. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (grifos nossos)*

Diante dos aludidos dispositivos, avulta, por decorrência lógica, que a condução do procedimento de constituição do crédito tributário é prerrogativa privativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de seus auditores fiscais, a qual detém a competência para planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previdenciárias previstas na Lei de Custeio da Seguridade Social.

Nessa prumada, nos termos do art. 37 da Lei nº 8.212/91, c.c. art. 149, I do CTN, havendo o auditor fiscal constatado o descumprimento de obrigação acessória, teve ele, por dever de ofício, ante a natureza plenamente vinculada de suas atribuições institucionais, que lavrar a competente auto de infração, descrevendo de maneira clara e precisa a conduta infracional perpetrada, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, assim como os motivos ensejadores da autuação e os fundamentos legais que lhe dão amparo jurídico, além da qualificação do autuado, favorecendo dessarte o contraditório e a ampla defesa do sujeito passivo.

Mostra-se auspicioso destacar que o lançamento tributário se configura legalmente como um procedimento administrativo privativo da autoridade fiscal competente, com o objetivo de apurar 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.

O procedimento administrativo delineado no parágrafo precedente é inaugurado, em regra, por uma fase preliminar, de natureza eminentemente inquisitiva, na qual a autoridade fiscal promove a coleta de dados e informações, examina documentos, procede à auditoria de registros contábeis e fiscais e verifica a ocorrência ou não de fato gerador de obrigação tributária aplicando-lhe a legislação tributária.

Durante a fase oficiosa, os atos *ex officio* praticados pelo agente fiscal bem como os procedimentos que antecedem o ato de lançamento são unilaterais da fiscalização, sendo juridicamente inexigível a presença do contraditório na fase de formalização do lançamento.

A fase oficiosa ou não contenciosa encerra-se com a ciência do contribuinte do lançamento tributário levado a cabo, podendo ele, aquiescendo, nada alegar, vindo a pagar ou a parcelar o que lhe é exigido, ou, numa atitude diametralmente oposta, discordando da exigência fiscal, impugnar o lançamento, exercendo assim o seu direito ao contraditório e à ampla defesa, inaugurando, assim, a fase litigiosa do Processo Administrativo Fiscal, a teor do art. 14 do Decreto nº 70.235/72.

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

*Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.*

Nessa perspectiva, tanto as provas coletadas diretamente pela fiscalização quanto àquelas obtidas por intermédio dos trabalhos complementares de investigação não se submetem ao contraditório e à ampla defesa nessa fase inquisitorial acima mencionada, mas, sim, posteriormente, com a impugnação ao lançamento pelo sujeito passivo, quando então se instaura o contencioso fiscal.

Em virtude de sua natureza inquisitiva, a ausência do contraditório na fase preparatória do lançamento não o nulifica. Anote-se que o auditor fiscal possui a prerrogativa, mas não a obrigação, de exigir do sujeito passivo a prestação de esclarecimentos e informações de interesse da fiscalização. O contribuinte, sim, encontra-se jungido pelo dever jurídico de prestar à autoridade fiscal todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização, conforme assim preceitua o inciso III do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

Se o Recorrente ainda não percebeu, cumpre iluminá-lo: O presente Processo Administrativo Fiscal constitui-se, exatamente, no meio processual próprio, único e adequado para que o sujeito passivo exerça, na instância administrativa, em sua plenitude, o seu constitucional direito ao contraditório e à ampla defesa em face da exigência fiscal que lhe ora lhe é infligida pela fiscalização, sendo de observância obrigatória o rito processual fixado no Decreto nº 70.235/72.

Dessarte, mediante o presente Processo Administrativo Fiscal, a autoridade administrativa competente, *in casu*, o Auditor Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil, inaugura o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência de Infração à legislação tributária e à apurar a penalidade pecuniária cabível à espécie, tudo na forma encartada no art. 142 do CTN.

Inexiste pois qualquer vício na formalização do lançamento em debate.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

### **3. DO MÉRITO**

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que, em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho.

#### **3.1. DOS LANÇAMENTOS EFETUADOS NA MESMA AÇÃO FISCAL**

Alega o Recorrente que os Autos de Infração nº 37.289.708-8, 37.289.709-6, 37.289.711-8, 37.289.714-2, e 37.289.716-9 possuem a mesma motivação e fundamentação legal.

Não procede.

A alegação acima postada revela uma necessidade imediata de reciclagem a respeito dos conceitos de obrigação tributária principal e acessória, bem como as consequências inafastáveis pelos seus respectivos descumprimentos.

Realmente, conforme descrito no item 5.1. do Relatório Fiscal do Auto de Infração nº 37.289.715-0, a fl. 58 do Processo Administrativo Fiscal 10540.720158/2010-26,

no curso da ação fiscal em debate houve-se por lavrado, por descumprimento de obrigação principal, além do vertente Auto de Infração, o AIOP nº 37.289.715-0, que promoveu o lançamento de contribuições previdenciárias a cargo dos segurados, incidentes sobre as remunerações pagas pelo ente público, aferidas indiretamente.

**Relatório Fiscal do Auto de Infração nº 37.289.715-0**

*5.1. No curso da ação fiscal foram lavrados, também por descumprimento da obrigação principal:*

*5.1.1. AUTO DE INFRAÇÃO nº. 37.289.713-4: Contribuição previdenciária sobre as remunerações pagas aos segurados, base de cálculo arbitrada.*

*5.1.2. AUTO DE INFRAÇÃO nº. 37.289.716-9: Contribuição previdenciária sobre remunerações pagas aos segurados, destinada a financiar benefícios acidentários, base de cálculo arbitrada.*

*5.1.3. AUTO DE INFRAÇÃO nº. 37.289.714-2: Valores referentes a contribuições dos segurados incidentes sobre as remunerações pagas pelo ente público, descontadas e não repassadas à Seguridade Social.*

*5.2. Foram emitidos, ainda, por descumprimento de obrigações acessórias:*

*5.2.1. AUTO DE INFRAÇÃO nº. 37.289.711-8: por não apresentação de documentos solicitados mediante termo de intimação.*

*5.2.2. AUTO DE INFRAÇÃO nº. 37.289.709-6: apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP com omissões ou incorreções nos fatos geradores.*

*5.2.3. AUTO DE INFRAÇÃO nº. 37.289.708-8: apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP sem a totalidade dos fatos geradores.*

*5.2.4. AUTO DE INFRAÇÃO nº. 37.289.710-0: por não prestar, de forma suficiente, esclarecimentos solicitados.*

Ocorre que o presente Auto de Infração tem por objeto, tão somente, a inflição de penalidade pecuniária pelo descumprimento objetivo da obrigação tributária acessória inscrita no art. 32, III da Lei nº 8.212/91, Código de Fundamentação Legal 35, o qual é apenado com a penalidade pecuniária fixada nos artigos 92 e 102 da citada Lei de Custeio da Seguridade Social, combinado com os artigos 283, II, 'b' e 373 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

O Auto de Infração 37.289.711-8 tem por objeto a inflição de penalidade pecuniária pelo descumprimento objetivo da obrigação tributária acessória inscrita nos §§ 2º e 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, Código de Fundamentação Legal 38, o qual é apenado com a penalidade pecuniária fixada nos artigos 92 e 102 da citada Lei de Custeio da Seguridade Social, combinado com os artigos 283, II, 'j' e 373 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

O Auto de Infração 37.289.708-8 tem por objeto a inflição de penalidade pecuniária pelo descumprimento objetivo da obrigação tributária acessória inscrita no art. 32, IV da Lei nº 8.212/91, Código de Fundamentação Legal 69, o qual é apenado com a penalidade

pecuniária fixada no art. 32, §6º do mesmo Diploma Legal, combinado com os artigos 284, III do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

O Auto de Infração 37.289.709-6 tem por objeto a inflição de penalidade pecuniária pelo descumprimento objetivo da obrigação tributária acessória inscrita no art. 32, IV da Lei nº 8.212/91, Código de Fundamentação Legal 68, o qual é apenado com a penalidade pecuniária fixada no art. 32, §5º do mesmo Diploma Legal, combinado com os artigos 284, II do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

Já o Auto de Infração nº 37.289.714-6 tem por objeto lançamento tributário decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, consubstanciada no não recolhimento tempestivo de tributo, *in casu*, contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social, a cargo dos segurados empregados, cuja responsabilidade pela retenção e recolhimento é atribuída ao empregador pelas alíneas 'a' e 'b' do inciso do art. 30 da Lei nº 8.212/91.

Por fim, o Auto de Infração nº 37.289.716-9 tem por objeto lançamento tributário decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, consubstanciada no não recolhimento tempestivo de tributo, *in casu*, contribuições previdenciárias destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, a cargo do empregador, incidente sobre a remuneração mensal dos seus segurados empregados, nos termos do art. 22, II da Lei nº 8.212/91.

Conforme visto, ao contrário da leitura realizada pelo Recorrente, os Autos de Infração referidos não possuem nem motivação, tampouco fundamentação legal idêntica à vertente autuação.

### 3.2. DO CONFISCO

Alega o Recorrente que a multa cominada no Auto de Infração é inconstitucional, pois se caracteriza como confiscatória,

A razão, todavia, não lhe sorri.

Com efeito, a Constituição Federal de 1988, no Capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional assentou, em relação aos impostos, os princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva do contribuinte. Nessa mesma prumada, ao tratar das limitações do poder do Estado de tributar, o inciso IV do art. 150 da Carta obstou, igualmente, a utilização de tributos com efeito de confisco, estatuinto *ipsis litteris*:

**Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988**

*Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:*

(...)

*§1º - Sempre que possível, **os impostos** terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifos nossos)*

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*IV - utilizar tributo com efeito de confisco;*

Inicialmente, mostra-se valioso elucidar uma questão de natureza jurídica que o Recorrente dá a transparecer não compreender bem.

O art. 3º do CTN define legalmente tributo como “*toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”. Os grifos são nossos.

Em realidade, a penalidade pecuniária aplicada mediante o vertente Auto de Infração não se qualifica, legalmente, como tributo, mas, sim, sanção decorrente de ato ilícito tributário, consistente na não-declaração em GFIP de dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias a cargo da empresa e de seus segurados.

Conforme já elucidado no tópico precedente, a multa aplicada possui natureza jurídica de penalidade pecuniária (sanção) decorrente do descumprimento objetivo de obrigação acessória a todos imposta mediante lei formal (ato ilícito tributário).

Multa aplicada não é tributo, é penalidade. O preceito constitucional invocado pelo Recorrente aplica-se a tributo.

Por outro viés, trigo de outra safra, porém, do exame dos Princípios Constitucionais realçados nos artigos 145 e 150 da CF/88 avulta que as vedações constitucionais ao poder de tributar são dirigidas, sem sombra de dúvida, aos membros políticos do Congresso Nacional, como vetores a serem seguidos no processo de gestação de normas matrizes de cunho tributário, não ecoando nos corredores do Poder Executivo, cujos servidores auditores fiscais subordinam-se cegamente ao princípio da atividade vinculada aos ditames da lei, dele não podendo se descuidar, sob pena de responsabilidade funcional.

Imerso nessa Ordem Constitucional positiva e eficaz, a disciplina atinente à aplicação de penalidade decorrente do descumprimento tempestivo de obrigações tributárias acessórias de cunho previdenciário ficou a cargo da Lei nº 8.212/91, cujo art. 32, III estatui, de forma objetiva, que a empresa é obrigada a prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

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

*Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

*(...)*

*III – prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse,*

*na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)*

Imerso na Ordem Constitucional positiva e eficaz, a disciplina atinente à aplicação de penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigações tributárias acessórias de cunho previdenciário ficou a cargo da Lei nº 8.212/91, cujos artigos 92 e 102 estatuem, de forma objetiva, que a infração de qualquer dispositivo constante na Lei de Custeio da Seguridade Social, para a qual não houver penalidade expressamente cominada, sujeitará o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável, a qual será reajustada nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

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

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

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

Atendendo ao comando inscrito no art. 92, *in fine*, da Lei nº 8.212/91, o art. 283, II, 'b' do Regulamento da Previdência Social estabeleceu que a conduta infracional consistente na não prestação de esclarecimentos exigidos pela fiscalização será apenada com a multa de, *in casu*, R\$ 14.317,90, valor esse já reajustado nos termos da Portaria Interministerial MPS/MF nº 333, de 29 de junho de 2009.

Escapa, contudo, à competência desta Corte Administrativa a sindicância da adequação das normas tributárias introduzidas pela Lei nº 8.212/91 ao Ordenamento Jurídico às vedações e princípios constitucionais aviados nos artigos 145 e 150 da Lei Maior.

Revela-se mais do que sabido que a declaração de inconstitucionalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos constitui-se prerrogativa outorgada pela Carta de 1988 exclusivamente ao Poder Judiciário, não podendo os agentes da Administração Pública imiscuírem-se *ex proprio motu* nas funções reservadas pelo Constituinte Originário ao Poder Togado, sob pena de usurpação da competência exclusiva deste.

Ademais, perfilando idêntico entendimento como o acima esposado, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

**Súmula CARF nº 2:**

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Cumpra ainda salientar, por relevante, ser vedado aos membros das turmas de julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar o conteúdo encartado em leis e decretos sob o fundamento de incompatibilidade com a Constituição Federal, conforme determinado pelo art. 62 Regimento Interno do CARF, aprovado pela PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009, do Ministério da Fazenda.

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

*Art. 62. Fica vedado aos membros afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou*

*c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.*

Por outro viés, mas vinho de outra pipa, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pelas leis que regem as contribuições ora em apreciação plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Autuante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Cumpra-nos chamar a atenção para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer sequela decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa seja na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo, portanto, todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Desbastada nesses talhes a escultura jurídica, impedido se encontra este Colegiado de apreciar tais alegações e afastar a multa aplicada nos trilhos mandamentais da lei, sob alegação de inconstitucionalidade por violação ao princípio previsto no artigo 150, IV da Constituição Federal, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

### 3.3. DA PRODUÇÃO ULTERIOR DE PROVAS

Protesta o Recorrente pela produção de todos os meios de provas em Direito permitidos, inclusive as periciais.

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

No âmbito do Ministério da Fazenda, a disciplina da matéria em relevo foi confiada ao Decreto nº 70.235/72, cujo art. 16 assinala, categoricamente, que o instrumento de bloqueio deve consignar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir. Mas não pára por aí: Impõe ao impugnante o ônus de instruir a peça de defesa com todas as provas documentais, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em momento futuro, ressalvadas, excepcionalmente, as hipóteses taxativamente arroladas em seu parágrafo quarto.

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

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

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;*

*II - a qualificação do impugnante;*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas que possuir**; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)*

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

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

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

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

*§3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)*

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

**§5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.** (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)

**§6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.** (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

**Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.** (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)

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

Avulta, nesse panorama jurídico, que a produção de provas e a juntada de documentos após a fase processual da impugnação somente será deferida mediante a comprovação, a ônus do Recorrente, da impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, de a prova se referir a fato ou a direito superveniente ou de a prova se destinar a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Afora as exceções delineadas no parágrafo precedente, pode-se asselar categoricamente que se encontrará precluso o direito do Recorrente de produzir provas ou apresentar documentos em momento posterior à fase processual da impugnação.

De acordo com os princípios basilares do direito processual, incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Conforme demonstrado, no Processo Administrativo Fiscal o sujeito passivo não tem que protestar pela produção de provas documentais, mas sim, produzir as provas do direito alegado, de forma concentrada, já em sede de impugnação, colacionadas juntamente na peça de defesa, sob pena de preclusão.

#### **4. CONCLUSÃO:**

Processo nº 10540.720154/2010-48  
Acórdão n.º 2302-002.317

S2-C3T2  
Fl. 96

---

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito,  
NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva