



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

Processo nº 15374.002950/2009-44
Recurso nº 001.630 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2302-01.630 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de fevereiro de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD
Recorrentes TELEMAR NORTE LESTE S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2004

SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS A CARGO DA EMPRESA. ART. 22, III DA LEI Nº 8.212/91.

A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 173, I DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91. Incidência do preceito inscrito no art. 173, I do CTN.

Encontra-se atingida pela fluência do prazo decadencial parte dos fatos geradores apurados pela fiscalização.

NFLD. ÔNUS DA PROVA. IMPUGNAÇÃO SEM ESTEIO EM PROVAS MATERIAIS.

A apresentação de documentação deficiente autoriza o Fisco a lançar a contribuição previdenciária que reputar devida, recaindo sobre o sujeito passivo o ônus da prova em contrário. O Recurso pautado unicamente em alegações verbais, sem o amparo de indício de prova material, não desincumbe o Recorrente do ônus probatório imposto pelo art. 33, §3º, *in fine* da Lei nº 8.212/91, eis que alegar sem provar é o mesmo que nada alegar.

JUROS E MULTA MORATÓRIOS. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR.

Os artigos 132 e 133 do CTN impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável.

Recurso Voluntário Provido em parte e Recurso de Ofício 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 de ofício. Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado, reconhecendo a fluência do prazo decadencial nos termos do art. 173, inciso I do CTN. Vencido o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior que entendeu aplicar-se o art. 150, parágrafo 4º do CTN para todo o período. Para o período não decadente não houve divergência.

MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA - Presidente.

ARLINDO DA COSTA E SILVA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liége Lacroix Thomasi, Adriana Sato e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2004.

Data da lavratura da NFLD: 08/07/2005.

Data da Ciência do NFLD: 12/07/2005.

Trata-se de crédito tributário lançado em desfavor da empresa em epígrafe, consistente em contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços em cada mês, a cargo da empresa e, também, a cargo dos segurados contribuintes individuais, estas, no período compreendido entre abril/2003 a dezembro/2004, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls.64/72.

Informa a Autoridade Lançadora que as bases de cálculo utilizadas para a quantificação do débito correspondem às remunerações pelos serviços prestados pelos segurados sem vínculo empregatício, não informadas nas respectivas GFIP, obtidas das

Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF feitas à Receita Federal e apresentadas pela empresa à fiscalização, conforme discriminação individual, mês a mês, por beneficiário, por incorporadas e incorporadora.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 186/194, acompanhada pelos documentos a fls. 195/2.397.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil – Previdenciária - RJ/SUL baixou o feito em diligência, para que fossem esclarecidos pontos controversos no lançamento, conforme Despacho a fl. 2.402.

Informação fiscal a fls. 2.404/2.406 e anexos fls. 2.407/2.412.

Promovida a ciência da referida Informação Fiscal ao sujeito passivo, este se manifestou a fls. 2.416/2.417.

A Delegacia RJ-Sul da Secretaria da Receita Previdenciária no Rio de Janeiro/RJ lavrou Decisão-Notificação a fls. 2.418/2.429, julgando procedente em parte a autuação, para dela excluir os pagamentos efetuados a pessoas físicas que se referiam a alugueis, bem como aqueles em que restou comprovado o devido recolhimento das contribuições devidas, retificando-se o crédito tributário na forma da tabela a fls. 2.423/2.424, e recorrendo de ofício de sua decisão.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 09/07/2007, conforme atesta documento a fl. 2.432.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 2.434/2447, deduzindo seu inconformismo em argumentação desenvolvida nos termos que se vos seguem:

- Que houve decadência parcial das obrigações tributárias;
- Que o indeferimento da produção da prova pericial importou em cerceamento ao direito de defesa e também em violação ao princípio da verdade material;
- Que recolheu as contribuições previdenciárias sobre os pagamentos realizados aos prestadores de serviços autônomos;
- Que não existe responsabilidade da Recorrente por supostas infrações praticadas por suas sucedidas;
- Protesta pela produção de prova pericial.

Ao fim, requer a desconstituição 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 09/07/2007. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 08 de agosto do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

2. DAS QUESTÕES PRELIMINARES

2.1. DA DECADÊNCIA

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, em julgamento realizado em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, nos termos que se vos seguem:

Súmula Vinculante nº 8 - “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Conforme estatuído no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 é de observância obrigatória tanto pelos órgãos do Poder Judiciário quanto pela Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la de imediato.

Constituição Federal de 1988

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Afastada por inconstitucionalidade a eficácia das normas inscritas nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, urgem serem seguidas as disposições relativas à matéria em relevo inscritas no Código Tributário Nacional – CTN e nas demais leis de regência.

O instituto da decadência no Direito Tributário, malgrado respeitadas posições em sentido diverso, encontra-se regulamentado no art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN, que reza *ipsis litteris*:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

A análise da subsunção do fato *in concreto* à norma de regência revela que, ao caso *sub examine*, opera-se a incidência das disposições inscritas no inciso I do transcrito art. 173 do CTN.

Cumpre focalizar, neste comenos, a questão pertinente ao *dies a quo* do prazo decadencial relativo à competência dezembro de cada ano calendário.

O art. 37 da Lei Orgânica da Seguridade Social prevê o lançamento de ofício de contribuições previdenciárias sempre que a fiscalização constatar o atraso total ou parcial no recolhimento das exações em apreço.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

Parágrafo único. Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.

De outro canto, o art. 30 do mesmo Diploma Legal, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, estabelece como obrigação da empresa de recolher as contribuições previdenciárias a seu encargo e aquelas descontadas dos segurados obrigatórios do RGPS a seu serviço até o dia 02 do mês seguinte ao da competência.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, até o dia dois do mês seguinte ao da competência; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

No caso da competência *dezembro*, até que se expire o prazo para o recolhimento, diga-se, o dia 02 de janeiro do ano seguinte, não pode a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício, eis que o sujeito passivo ainda não se encontra em atraso com o adimplemento da obrigação principal. Trata-se de concepção análoga ao o princípio da *actio nata*, impondo-se que o prazo decadencial para o exercício de um direito potestativo somente começa a fluir a contar da data em que o sujeito ativo dele detentor pode, efetivamente, exercer-lo. Dessarte, a deflagração do aludido lançamento, referente ao mês de dezembro, somente pode ser perpetrada a contar do dia 03 de janeiro do ano seguinte.

Nesse contexto, a contagem do prazo decadencial assentado no inciso I do art. 173 do CTN relativo à competência dezembro do ano xx somente terá início a partir de 1º de janeiro do ano xx + 2.

Pacificando o entendimento acerca do assunto em realce, o Superior Tribunal de Justiça assentou em sua jurisprudência a interpretação que deve prevalecer, espandendo definitivamente qualquer controvérsia ainda renitente, conforme dessaí em cores vivas do julgado dos Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 674.497, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000.

Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

Nessa cadência, tendo sido a vertente Notificação Fiscal lavrada em 08 de julho de 2005, esta alcançaria todos os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/1999, inclusive, excluídas as relativas ao 13º salário desse mesmo ano.

No caso vertente, o prazo decadencial relativo à competência dezembro de 1999 tem seu *dies a quo* assentado no dia 1º de janeiro de 2001, o que implica dizer que a constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos nessa competência poderia ser objeto de lançamento até o dia 31 de dezembro de 2005, inclusive.

Pelo exposto, encontram-se atingidas pela fluência do prazo decadencial todas as obrigações tributárias relativas aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro de 1999, exclusive, caducando, por conseguinte, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário a elas correspondente.

2.2. DA PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL

Pondera o Recorrente que o indeferimento da produção da prova pericial importa em cerceamento ao direito de defesa e também em violação ao princípio da verdade material.

Não vislumbramos conteúdo em tal apelo.

Cumpre de plano ressaltar, de molde a nocautear qualquer dúvida, que a perícia tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a solução da controvérsia objeto do litígio.

Nesse panorama, a produção de prova pericial revela-se apropriada e útil somente nos casos em que a verdade material não puder ser alcançada de outra forma mais célere e simples. Por tal razão, as autoridades a quem incumbe o julgamento do feito frequentemente indeferem solicitações de diligência ou perícias sob o fundamento de que as informações requeridas pelo contribuinte não serem necessárias à solução do litígio ou já estarem elucidadas, por meios, nos documentos acostados aos autos.

Estatisticamente, constata-se que grande parte dos requerimentos de perícia aviados no processo administrativo fiscal versa sobre o exame de assentamentos registrados na escrita fiscal do sujeito passivo ou em outros documentos obrigatórios, cujo teor já é do conhecimento do auditor fiscal no momento da formalização do lançamento, eis que sindicado e esclarecido durante todo o curso da ação fiscal. Diante desse quadro, o reexame de tais informações por outro especialista somente se revelaria necessário se ainda perdurassem dúvidas quanto ao convencimento da autoridade julgadora quanto às matérias de fato a serem

consideradas no julgamento do processo.

Por óbvio, nada impede que o contribuinte venha aos autos demonstrar a questão que se queira discutir no levantamento fiscal, e o motivo pelo qual a prova não possa ser trazida diretamente aos autos, já que os julgadores administrativos têm, como requisito para o exercício de suas funções, o conhecimento da matéria tributária. Nada obstante, a palavra final acerca da conveniência e oportunidade da produção da prova pericial caberá sempre à autoridade julgadora, a teor do preceito inscrito *caput* do art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

*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)*

Nesse contexto, simples pedidos de perícia da documentação contábil e fiscal do contribuinte desacompanhados da devida justificativa de sua imprescindibilidade são tidos, via de regra, como meramente protelatórios.

De outro eito, mostra-se auspicioso destacar que os artigos 15, 16 e 18 do Decreto nº 70.235/72 estipulam que a impugnação tem que ser formalizada com os documentos em que se fundamentar a defesa do impugnante, devendo mencionar o correspondente instrumento de bloqueio, as perícias pretendidas, expostos obrigatoriamente os motivos que as justifiquem, a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados.

No caso vertente, o requerimento para produção de prova pericial traz como quesito único a ser respondido pelo perito o questionamento se “*Com base nas guias de recolhimento (GPS) de posse da Impugnante e das guias juntadas aos autos, é possível verificar o recolhimento integral ou parcial dos débitos exigidos na autuação*”.

Avulta de plano que a perícia pretendida pela parte se revela impraticável, pois nenhum perito, por mais capaz que seja, conseguirá responder tal questão apenas com base nas GPS.

Isso porque as Guia da Previdência Social possuem apenas dois campos de informação de valores referentes a fatos geradores: o Campo 6. Valor do INSS, e o campo 9. Valor de outras entidades.

Ora, o campo 6: valor do INSS é o campo indicado para se informar o somatório de todas as contribuições vertidas à autarquia previdenciária, dentre elas, contribuição dos segurados empregados, contribuição a cargo dos segurados contribuintes individuais, contribuição da empresa incidente sobre a remuneração de segurados empregados destinada ao custeio da Seguridade Social, contribuição da empresa incidente sobre a remuneração de segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços durante o mês, destinada ao custeio da Seguridade Social, contribuição da empresa destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, adicional de SAT para o custeio de aposentadoria especial, dentre muitas outras contribuições mais específicas para cada ramo da atividade econômica, como bancos, produtor rural, transportadoras, etc.

O mais iniciante dos matemáticos tem consciência que, para a solução de um sistema de equações, são necessárias tantas equações linearmente independentes quanto o número de incógnitas do sistema. Na presente hipótese, há pelo menos cinco ou seis incógnitas

a serem determinadas, dentre elas, contribuição da empresa incidente sobre a remuneração de segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços durante o mês e a contribuição previdenciária a cargo desses mesmos segurados, e apenas uma única equação, consubstanciada no valor recolhido ao INSS.

Em outras palavras, sem a análise de um conjunto integrado de documentos, tais como folhas de pagamento, GFIP, contabilidade, etc., revela-se impossível, pelo exame único da GPS, verificar se houve o recolhimento integral ou parcial dos débitos exigidos no presente lançamento. Por isso se mostra desnecessária e impraticável a perícia formulada nos termos requeridos pelo Recorrente.

No caso presente, a autoridade de 1ª instância indeferiu o pedido de produção de prova pericial pois entendeu que *“neste caso a realização de perícia é desnecessária, em razão de o levantamento do débito ter sido efetuado através do exame dos documentos de posse da recorrente, por ela elaborados e contabilizados, o que lhe permite contradizer e defender-se sem qualquer restrição, eis que, forçosamente, são de seu conhecimento”*.

Assentado que o Processo Administrativo Fiscal é permeado pelo Princípio da Livre Convicção da autoridade julgadora, não detém este Colegiado competência para sindicar as razões de conveniência e oportunidade de conduziram a autoridade de 1ª instância a considerar prescindível a realização da perícia requerida pelo contribuinte.

Não se mostra despiciendo relemburar que 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 primeiro.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

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

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou

*impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)*

Avulta, nesse panorama jurídico, que o Recorrente não tem que protestar pela produção de provas documentais no processo administrativo fiscal. Tem sim, por disposição legal, que produzir as provas de seu direito, de forma concentrada, já em sede de impugnação, colacionadas juntamente na peça de defesa, sob pena de preclusão, somente sendo permitido a sua produção em momento outro – futuro – caso restem caracterizadas as hipóteses autorizadoras excepcionais previstas no §5º do art. 16 do citado Decreto nº 70.235/72, pesando em desfavor do Recorrente o ônus da devida comprovação.

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.

Vencidas as preliminares, passamos à análise do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumpre assentar inicialmente que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente contestadas pelo Recorrente, as quais se presumirão verdadeiras.

3.1. DA RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES

Argumenta o Recorrente que não existe responsabilidade do sucessor por supostas infrações praticadas por suas sucedidas.

Razão não lhe assiste.

De plano, cabe trazer à balha que, na concepção legal das obrigações tributárias, o CTN honrou discernir, no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo art. 146, III, 'b' da CF/88, os traços delineadores das duas espécies de obrigação tributária, *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.

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

O caso em apreciação trata da obrigação tributária principal, consistente numa obrigação de dar, consubstanciada no recolhimento de tributos e seus acessórios legais, a saber, juros e multa moratórios.

Ao tratar da sujeição passiva, estatuiu o *codex* tributário que o sujeito passivo da obrigação principal pode ser o contribuinte ou o responsável tributário, o qual, mesmo sem revestir a condição de contribuinte, a sua obrigação pelo recolhimento do tributo e seus acessórios decorre de disposição expressa de lei.

Certo é que, no caso ora em estudo, o Recorrente não se caracteriza como o contribuinte do tributo em voga, eis que não possui relação pessoal e direta com os fatos geradores aqui apurados, mas a sua responsabilidade pelo recolhimento da exação decorre de disposição expressa da lei, *in casu*, o art. 132 do CTN, o qual adiante transcrevemos para melhor compreensão de seus fundamentos.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Anote-se que os juros e multa moratórios em debate tem sua origem, exclusivamente, na intempestividade objetiva do sujeito passivo no recolhimento das contribuições previdenciárias em foco, configurando-se, portanto, como acessórios da exação e, nessa qualidade, seguem o mesmo destino do principal.

Registre-se, por relevante, que mesmo as penalidades pecuniárias decorrentes do descumprimento de obrigação acessória também são transferidas para a responsabilidade do sucessor, eis que, nos termos do §3º do art. 113 do CTN, a penalidade pecuniária converte-se em obrigação principal, ou seja, segue o mesmo caminho traçado pela lei para os tributos.

A matéria ora em foco já foi bater às portas do Superior Tribunal de Justiça, que irradiou em seus arestos a interpretação que deve prevalecer na pacificação do debate em torno do assunto:

REsp 432.049 / SC

Relator Min. JOSÉ DELGADO

T1 - PRIMEIRA TURMA

DJ 23/09/2002 p. 279

Ementa

TRIBUTÁRIO. EMPRESA INCORPORADORA. SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR. MULTA FISCAL (MORATÓRIA). APLICAÇÃO. ARTS. 132 E 133, DO CTN. PRECEDENTES.

1. Recurso Especial interposto contra v. Acórdão segundo o qual não se aplicam os arts. 132 e 133, do CTN, tendo em vista que

multa não é tributo, e, mesmo que se admita que multa moratória seja ressalvada desta inteligência, o que vem sendo admitido pelo STJ, in casu, trata-se de multa exclusivamente punitiva, uma vez que constitui sanção pela não apresentação do livro diário geral.

2. Os arts. 132 e 133, do CTN, impõem ao sucessor a responsabilidade integral tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável. Portanto, é devida a multa, sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo, visto ser ela imposição decorrente do não pagamento do tributo na época do vencimento.

3. Na expressão "créditos tributários" estão incluídas as multas moratórias.

4. A empresa, quando chamada na qualidade de sucessora tributária, é responsável pelo tributo declarado pela sucedida e não pago no vencimento, incluindo-se o valor da multa moratória.

5. Precedentes das 1ª e 2ª Turmas desta Corte Superior e do colendo STF.

6. Recurso provido.

No mesmo sentido:

REsp n. 3097/RS

Relator Min. Garcia Vieira

DJ 19/11/90

Ementa

EXECUÇÃO FISCAL. MULTA MORATÓRIA. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR.

- O sucessor tributário é responsável pela multa moratória, aplicada antes da sucessão.

- Recurso conhecido e provido.

O posicionamento da Suprema Corte de Justiça não discrepa das disposições insculpidas no art. 671 da IN INSS/DC nº 100/2003, *in verbis*:

Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18 de dezembro de 2003

Art. 671. Na sucessão de empresas o AI será lavrado em nome do sucessor, identificando-se a seguir o antecessor ou os antecessores, se houver infração praticada em período anterior, registrando-se no relatório fiscal a forma como se deu a sucessão.

Inexiste dúvida, pois, de que os referidos dispositivos legais impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor.

3.2. DO ALEGADO RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS

Argumenta o Recorrente ter recolhido contribuições previdenciárias sobre os pagamentos realizados aos prestadores de serviços autônomos.

Tal alegação não reúne os requisitos necessários para prosperar.

Colhemos do Relatório Fiscal a fls. 67/68 que através do TIAD datado de 07/01/2005 foi a empresa intimada a apresentar as Folhas de Pagamento/Recibos de Pagamento dos Segurados Contribuintes Individuais. Em razão da não apresentação de tais documentos, estes foram novamente solicitados mediante os TIAD datados de 16/03/2005 e de 10/05/2005, tendo sido solicitado, mediante este último, também as respectivas GPS referentes aos recolhimentos dos Contribuintes Individuais.

Em virtude da não apresentação da documentação requerida, valeu-se a fiscalização das Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte apresentadas pela fiscalizada para a identificação dos segurados sem vínculo empregatício (segurados contribuintes individuais), os quais constam na DIRF com o código 0588 (Rendimentos do Trabalho Sem Vínculo Empregatício) e a consequente apuração de suas remunerações.

Informa a Autoridade Lançadora que, ao serem confrontados tais segurados com as informações prestadas pela empresa através das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, restou configurado que a grande maioria dos segurados dessa categoria não constava nas GFIP da empresa, sendo tais segurados relacionados nas planilhas anexas ao relatório fiscal, Anexo I, a fls. 115/183.

Assim, os somatórios das remunerações dos contribuintes individuais listados no anexo I aludido no parágrafo precedente, arrolados por competência, englobando todas as incorporadas e a incorporadora, foram considerados como bases de cálculo das contribuições, e constam no RELATÓRIO DE LANÇAMENTOS – RL, a fls. 42/51, nele constando também a contribuição de segurados de 11% para o período de 04/2003 a 12/2004.

Em sede de impugnação ao lançamento, logrou a empresa comprovar que parte dos fatos geradores apurados pela fiscalização referiam-se, em realidade, a pagamento de alugueis, os quais foram excluídos do lançamento.

De forma semelhante, constatou o órgão judicante de 1ª instância ter havido recolhimento de contribuições previdenciárias relativo a outra parcela dos fatos geradores apurados, os quais, igualmente, foram extirpados do lançamento, nos termos da informação fiscal a fls. 2.404/2.412.

Retorna, então, à carga o Recorrente afirmando que “*entende que recolheu as contribuições previdenciárias sobre os pagamentos realizados aos prestadores de serviços autônomos*”, mas sem qualquer esteio em indício de prova material.

Mas não é bem nesse tom que a banda toca.

A estrutura normativa dos tributos em geral aponta no sentido de que a sua base de cálculo, em princípio, deve ser apurada com base em documentos do Sujeito Passivo que registrem, de forma precisa, os montantes pecuniários correspondentes a cada hipótese de incidência prevista nas leis de regência correspondentes. Para tanto, exige o art. 32 da Lei de Custeio da Seguridade Social que a empresa, mensalmente, elabore folhas de pagamento, lance em títulos próprios de sua contabilidade todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, informe ao Fisco Federal, mediante GFIP, todos os citados fatos geradores e outras informações de interesse do INSS, etc.

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;

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 que pertine à elaboração das folhas de pagamento, ouvimos em alto e bom som das normas assentadas no Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99 que a folha de pagamento deve ser elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, devendo, necessariamente, discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado; agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade; destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais e indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.

Cite-se que tal documento deve ser mantido pela empresa à disposição da fiscalização, observadas as normas estabelecidas pelos órgãos competentes, até que ocorra a decadência das obrigações tributárias a eles associadas ou deles decorrentes.

De outro canto, mas ária de outra ópera, a lei ordena que sejam lançados mensalmente em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, todos os fatos

geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

Mostra-se auspicioso destacar que a contabilidade tem como uma de suas finalidades assegurar o controle do patrimônio e fornecer as informações sobre a composição e variações patrimoniais, bem como o resultado das atividades econômicas envolvidas, visando a atender, de forma uniforme, às exigências das leis e regulamentos dos órgãos públicos. Na atualidade ela cumpre, igualmente, o papel de instrumento gerencial, que se utiliza de um sistema de informações para registrar as operações da organização, elaborar e interpretar relatórios que mensurem os resultados, e fornecer informações necessárias à tomada de decisões no processo de gestão, planejamento, execução e controle.

Contudo, a razão maior para a uniformização dos princípios gerais da contabilidade é a configuração de um sistema de informações tributárias, através do qual o fisco possa sindicat os fatos geradores ocorridos e apurar os tributos devidos, fiscalizar a regularidade do seu recolhimento, para, assim, traçar as diretrizes da política tributária.

Registre-se, por relevante, que os registros contábeis devem ser feitos de modo preciso, com esteio em documentação idônea, a qual deve ser conservada em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, bem como a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, a teor do art. 4º do Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969.

Engana-se aquele que acredita serem os livros contábeis exigíveis apenas pela legislação comercial. A legislação Tributária é aquela que mais impõe modulações e padrões aos lançamentos contábeis e à estruturação e formalização dos livros, não sendo por outro motivo também conhecidos como “Livros Fiscais”. No tocante à escrituração contábil, a não observância das formalidades exigidas pela legislação tributária sujeita o contribuinte ao pagamento de penalidades pecuniárias a lhe serem impostas mediante o competente Auto de Infração.

Quanto as GFIP, exige a lei, taxativamente, que nela sejam declarados todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias além de outras informações de interesse da autarquia previdenciária federal, haja vista que as informações constantes nesse documento servirão como base de cálculo das contribuições devidas ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, bem como comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários.

Excepcionalmente, nas ocasiões em que o conhecimento fiel dos montantes acima referidos não for viável, o ordenamento jurídico admite o emprego meios indiretos para a apuração da base de cálculo das contribuições sociais em foco.

E foi exatamente o que se sucedeu no presente caso. Ante a omissão da empresa em apresentar a documentação exigida, mediante documento próprio, valeu-se a fiscalização das Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte como fonte de apuração do montante tributável, com esteio jurídico no permissivo legal encartado no §3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, o qual foi lançado como devido, transferindo-se para o sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/02/2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 22/02/

2012 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 11/03/2012 por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA

Impresso em 29/03/2012 por APARECIDA DA SILVA - VERSO EM BRANCO

único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

§1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal-DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados. (grifos nossos)

§2º A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, 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.

§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não discrepam dos mandamentos encartados no Código Tributário Nacional - CTN, cujo art. 148 aponta, inflexivelmente, para o mesmo norte.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Tivesse a empresa cumprido, com o devido rigor, as obrigações acessórias impostas pela legislação, os fatos geradores teriam sido apurados diretamente nas folhas de pagamento, nas GFIP e na escrita fiscal. Mas assim não ocorreu. A não observância das formalidades exigidas pela legislação tributária quebrou o mecanismo idealizado pelo legislador ordinário para a apuração ágil e precisa dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, obrigando os agentes fiscais a investigar uma miríade de outros documentos e

títulos diversos e genéricos da contabilidade, para a captação dos fatos jurígenos tributários de sua competência, no cumprimento efetivo do seu dever de ofício.

Diante desse quadro, a apresentação deficiente de qualquer documento ou informação figura como motivo justo, bastante, suficiente e determinante para que a fiscalização inscreva de ofício importância reputada como devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário, a teor do permissivo legal encartado no parágrafo 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

No presente caso, do exame minucioso da documentação acostada aos autos pelo Recorrente, apurou a fiscalização a existência de lançamentos que não correspondiam a fatos geradores de contribuições previdenciárias, os quais foram excluídos da notificação fiscal, assim como recolhimentos atrelados a fatos geradores aqui igualmente lançados, sendo estes, da mesma forma, retirados do presente lançamento tributário.

Dessa forma, ante a ausência de suporte probatório consistente, mantém-se a exigibilidade das contribuições previdenciárias referentes aos fatos geradores que o Recorrente não logrou desconstituir. Não basta para a elisão do crédito previdenciário a estes associado a singela argumentação do Recorrente de que *“entende que recolheu as contribuições previdenciárias sobre os pagamentos realizados aos prestadores de serviços autônomos”*, descalçada do indispensável esteio de provas materiais.

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.

Dada à reconfiguração do ônus probante imposta pelo §3º, *in fine*, do art. 33 da Lei nº 8.212/91, tem o Recorrente que demonstrar e comprovar ou o recolhimento das contribuições devidas ou que os fatos imputados pela fiscalização não se configuram como fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Diante desse quadro, não se revela possível a esta Corte Administrativa o provimento do pleito ora requerido pela empresa em epígrafe, em razão da carência de conjunto probatório robusto que dê esteio ao direito por si alegado. Nas circunstâncias específicas do presente caso, cabe a quem alega o lançamento indevido ou o recolhimento prévio dos tributos em apreço, o ônus probatório dessas alegações. Alegar sem nada provar é o mesmo que nada alegar.

Nesse contexto, não havendo o sujeito passivo produzido qualquer indício de prova material com pujança bélica poderosa ou suficiente a desintegrar os sólidos fundamentos do presente lançamento, este há de ser mantido.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo ser excluídos do lançamento todos os fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro/1.999, exclusive.

5. DO RECURSO DE OFÍCIO

Não merece reparos a decisão levada a efeito pelo Órgão Judicante Administrativo *a quo*.

Com efeito, restando comprovado que parte dos fatos jurídicos arrolados no Relatório de Lançamentos se referiam a alugueis e não a pagamento a segurados contribuintes individuais, estes têm que ser excluídos do lançamento tributário, eis que não se configuram como fatos geradores de contribuições previdenciárias.

De maneira análoga, restando comprovado o efetivo recolhimento de contribuições previdenciárias associado univocamente a fatos geradores integrante do lançamento, estes, necessariamente, tem que ser retirados do lançamento, sob pena de *bis in idem*.

Por tais razões, pugnamos pela negativa de provimento ao Recurso de Ofício.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva