



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15540.720282/2012-77
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-008.340 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de novembro de 2020
Recorrente CLINICA DE REPOUSO EGO LTDA - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO PATRONAL SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO DOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

São devidas pela empresa e equiparadas as contribuições sociais incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhes prestem serviços.

CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS.

A empresa é obrigada a arrecadar, mediante desconto das remunerações, e recolher à Seguridade Social, as contribuições dos segurados a seu serviço, conforme previsto nas Leis nº 8.212/91 e nº 10.666/93.

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições destinadas aos Terceiros, no mesmo prazo que a Lei 8.212/91 prescreve para as contribuições previdenciárias a seu cargo, bem como para as que, por imposição legal, devem ser arrecadadas dos segurados a seu serviço.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA PRECLUSÃO

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DESCUMPRIMENTO. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. CFL 68.

Constitui-se infração à legislação previdenciária deixar a empresa de Apresentar a empresa o documento a que se refere o art. 32, IV, da Lei nº 8.212/1991, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas contribuições previdenciárias. CFL 68. SÚMULA CARF N. 119.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de

ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

CONFISCATORIEDADE DA MULTA ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF 2.

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

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÚMULA CARF. 88.

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das matérias preclusas, e na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para aplicar a súmula CARF 119.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle - Relator

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 347-367) em que a recorrente sustenta, em síntese:

- a) Para a responsabilização do sócio pelos débitos tributários existentes em face da sociedade é indispensável a comprovação do dolo (art. 135 do CTN), o que não ocorreu no caso dos autos. O mero não recolhimento do tributo no prazo legal não significa violação de lei capaz de atrair a responsabilidade aos sócios. Além disso, os sócios que não exerceram

cargo de gerência também são excluídos da incidência da norma acima mencionada.

- b) A multa aplicada fere os Princípios da Razoabilidade e da Vedação ao Confisco e, portanto, é inconstitucional.
- c) As folhas de pagamentos sempre foram confeccionadas obedecendo as normas de RH, onde não há a obrigatoriedade de se lançar todos os pagamentos realizados a prestadores de serviços. Isso porque a Contribuição Previdenciária é apurada de forma diversa dos seus empregados, portanto não incorrendo em nenhuma falta que justificasse a aplicação da multa.
- d) Foi informado ao fiscal que a contribuinte está apta a prestar qualquer informação que seja necessária, não cabendo a aplicação de multa por não apresentar em tempo hábil a documentação solicitada.
- e) Quanto a falta de informações nas GFIP dos prestadores de serviço, a contribuinte tomou as providências necessárias para regularização apontadas no período em questão.

Ao final, formula pedidos nos seguintes termos:

“Por todo o exposto, de todos os ângulos que se examina a matéria, evidencia-se o direito da Recorrente de não ser submetida ao pagamento de multas tão exorbitantes, razão pela qual com base nos argumentos expendidos requer:

Seja julgada procedente a presente impugnação com a declaração de insubsistência total das multas cobradas nos DEBCAD's combatidos, tendo em vista o caráter confiscatório das multas aplicadas, tudo pelas razões de fato e de direito retro apresentadas.

Seja excluída a qualquer coresponsabilidade dos sócios gerentes ou não, diante de todo o acima exposto. Que caso V. Sas. Assim não entendam, sejam revistas as multas aplicadas reduzindo-as a um patamar que a RECORRENTE possa suportar sem ver comprometida a continuidade de suas atividades”.

A presente questão diz respeito aos Autos de infração - AI/DEBCAD nº 37.316.300-2; nº 37.316.301-0; nº 37.316.302-9 e nº 37.316.303-7 (fls. 2-284) que constituem créditos tributários de Contribuições Previdenciárias e penalidade em função do descumprimento de obrigações acessórias, em face de Clínica de Repouso EGO LTDA. (CNPJ nº 30.098.479/0001-01), referentes a fatos geradores ocorridos no período fiscalizado de 01/2008 a 12/2008. As autuações alcançaram, respectivamente, os montantes de R\$ 373.299,66 (trezentos e setenta e três mil duzentos e noventa e nove reais e sessenta e seis centavos); R\$ 90.453,27 (noventa mil quatrocentos e cinquenta e três reais e vinte e sete centavos); R\$ 98.423,60 (noventa e oito mil quatrocentos e vinte e três reais e sessenta centavos) e R\$ 24.256,80 (vinte e quatro mil duzentos e cinquenta e seis reais e oitenta centavos).

Na descrição dos fatos que deram causa ao lançamento, consta do Relatório Fiscal (fls. 44-49) que os três primeiros Autos de Infração são decorrentes de recolhimento a menor ou ausência de recolhimento das seguintes contribuições: i) A carga da empresa, incidente sobre a remuneração de segurados empregados, incluindo a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos

ambientais do trabalho, e, sobre a remuneração de segurados contribuintes individuais (AI/DEBCAD nº 37.316.300-2); ii) A carga da empresa, arrecadada mediante desconto da remuneração de segurados empregados e por aferição indireta quanto aos contribuintes individuais; iii) A carga da empresa, destinada a terceiros e incidente sobre a remuneração de segurados empregados.

Nesse sentido, afirma-se:

“Comparando as Folhas de Pagamento, os Recibos dos prestadores de serviço e os recolhimentos efetuados com as últimas GFIP’s declaradas antes do início desta ação fiscal, verificamos que o contribuinte, além de não declarar corretamente as GFIP’s, também não recolheu e/ou recolheu a menos a contribuição previdenciária devida no supracitado período. Apuramos diferenças a recolher nas contribuições patronais, dos segurados e as destinadas a terceiros.

O fato gerador das supracitadas diferenças é o total das remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais. No cotejo entre Folhas de Pagamento, Recibos e última GFIP entregue mensalmente antes do início desta ação fiscal apuramos as diferenças ora lançadas [AI/DEBCAD nº 37.316.300-2; nº 37.316.301-0 e nº 37.316.302-9].

O procedimento fiscal foi dividido em quatro levantamentos (V1 a V4), conforme fls. 45 e 46.

O AI/DEBCAD nº 37.316.303-7 refere-se ao descumprimento da obrigação acessória do art. 32, IV e § 5º, da Lei nº 8.212/91, pois a contribuinte deixou de “*informar corretamente em GFIP, nas competências 01, 02, e 03 de 2008, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e informações de interesse da Previdência Social*” (fl. 47).

Elenca-se, ainda, como documentos comprobatórios: i) Resumo das folhas de pagamento e respectivas explicações do contribuinte sobre a correta base de cálculo da contribuição, retenção, sem múltiplos vínculos, etc.; ii) Recibos dos prestadores de serviço em ordem crescente; iii) GFIP’s consideradas no período, iv) Recibos de pagamento a empregados (por amostragem) e v) Tela dos sistemas CCORGFIP apresentando batimento GFIP X GPS (fls. 50-236).

A contribuinte apresentou impugnação em 22/10/2012 (fls. 288-311) alegando, essencialmente, os mesmos argumentos do Recurso Voluntário acima mencionados. Ao final, formulou pedidos nos seguintes termos:

“Por todo o exposto, de todos os ângulos que se examina a matéria, evidencia-se o direito da impugnante de não ser submetida ao pagamento de multas tão exorbitantes, razão pela qual com base nos argumentos expendidos requer:

Seja julgada procedente a presente impugnação com a declaração de insubsistência total das multas cobradas nos DEBCAD’s combatidos, tendo em vista o caráter confiscatório das multas aplicadas, tudo pelas razões de fato e de direito retro apresentadas.

Seja excluída a qualquer coresponsabilidade dos sócios gerentes ou não, diante de todo o acima exposto.

Que caso V. Sas. Assim não entendam, sejam revistas as multas aplicadas reduzindo-as a um patamar que a IMPUGNANTE possa suportar sem ver comprometida a continuidade de suas atividades”.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF (DRJ), por meio do Acórdão n.º 03-55.809, de 30 de setembro de 2013 (fls. 333-343), negou provimento à impugnação, mantendo integralmente a exigência fiscal, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AIOP DEBCAD n.º 37.316.300-2 (PATRONAL)

37.316.301-0 (SEGURADOS)

37.316.302-9 (TERCEIROS)

AIOA DEBCAD n.º 37.316.303-7 (CFL 68)

CONTRIBUIÇÃO PATRONAL SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO DOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

São devidas pela empresa e equiparadas as contribuições sociais incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhes prestem serviços.

CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS.

A empresa é obrigada a arrecadar, mediante desconto das remunerações, e recolher à Seguridade Social, as contribuições dos segurados a seu serviço, conforme previsto nas Leis n.º 8.212/91 e n.º 10.666/93.

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições destinadas aos Terceiros, no mesmo prazo que a Lei 8.212/91 prescreve para as contribuições previdenciárias a seu cargo, bem como para as que, por imposição legal, devem ser arrecadadas dos segurados a seu serviço.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo.

OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP.

Determina a lavratura de auto de infração, a omissão de fatos geradores previdenciários na declaração prestada pela empresa em GFIP, conforme art. 32, inciso IV, e § 5º, da Lei n.º 8.212/91.

RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS.

O Relatório de Vínculos é um anexo que arrola as pessoas que possuem ou possuíam poder de mando/direção à época da ocorrência dos fatos geradores, servindo para fins de cadastro e possível responsabilização nos casos em que a lei determina.

MULTA. CONFISCO.

Não se pode, em sede administrativa, declarar que a multa aplicada viola o princípio constitucional do não confisco, visto que à Administração Pública cabe tão-somente dar aplicação aos comandos legais, sendo o Poder Judiciário o órgão competente para declarar qualquer irregularidade ou inconstitucionalidade existente no ordenamento jurídico.

MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Tratando-se de auto de infração decorrente do descumprimento de obrigação tributária não definitivamente julgado, aplica-se a lei superveniente, quando cominar penalidade menos severa que a prevista naquela vigente ao tempo de sua lavratura.

Segundo a Portaria Conjunta PGFN/RFB-nº14, de 2009, a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Após a apresentação do Recurso Voluntário, a integralidade do débito foi incluída em parcelamento da Lei n.º 11.941/2009, conforme fl. 373. Contudo, houve a exclusão de parcelamento devido à inadimplência de parcelas (Motivo 09), em 01/05/2017 (fl. 373).

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

Conhecimento

A intimação do Acórdão deu-se em 05 de novembro de 2013 (fl. 345), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 29 de novembro de 2013 (fls. 347-367). A contagem do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço parcialmente, , deixando de conhecer as alegações de inconstitucionalidade em atendimento à Súmula CARF n. 2

Mérito

1 O princípio da verdade material e o ônus da prova

É comum a afirmação de que o processo administrativo é informado pelo *princípio da verdade material*. É importante, aqui, firmar que recebo com temperamentos a noção de verdade material, principalmente após os estudos de filósofos e de processualistas que afastam a velha distinção entre *verdade formal* e *verdade material*, também conhecidas como *verdade relativa* e *verdade absoluta*, respectivamente. Quanto aos filósofos, menciono, aqui, principalmente, Newton Carneiro Affonso da Costa, criador do conceito de *verdade aproximada* ou *quase-verdade*. (*O conhecimento científico*. 2. ed. São Paulo: Discurso Editorial, 1999, p. 25-60). Quanto aos processualistas, lembro, aqui, das palavras de Michele Taruffo, quando afirma que “*Na realidade, em todo contexto do conhecimento científico e empírico, incluído o dos processos judiciais, a verdade é relativa. No melhor dos casos, a ideia geral de verdade se pode conceber como uma espécie de ideal regulativo, isto é, como um ponto de referencia teórico que se deve seguir a fim de orientar a empresa do conhecimento na experiência real do mundo*”. (*La prueba*. Marcia Pons: Barcelona, 2008, p. 26). No processo muito provavelmente não alcançaremos a verdade. E, se a alcançarmos, não saberemos que efetivamente a alcançamos. A verdade material, então, é ideal perseguido, nunca resultado garantido.

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

Esse princípio – *da verdade material* – está diretamente ligado à função desempenhada pelo processo administrativo. No Brasil, ele desempenha função subjetiva, e não objetiva. Quero com isso dizer que tem o processo administrativo a função de proteger os direitos subjetivos e os interesses dos particulares, e não apenas o de defesa da ordem jurídica e dos interesses públicos confiados à Administração Fiscal, nas precisas lições de Alberto Xavier (*Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 155). São de Alberto Xavier, ainda, as lições que busco para concluir que no processo administrativo, o “...*órgão de julgamento não está limitado, como o antigo ‘juiz-árbitro’, às provas voluntariamente exibidas pelos particulares, vigorando o princípio inquisitório que lhe atribui o poder de promover, por sua iniciativa, todas as diligências que considere necessárias ao apuramento da verdade no que concerne aos fatos que constituem o objeto do processo*” (*Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 158). Nesses processos, dominados pelo princípio inquisitivo, diz Saldanha Sanches, “vão ser atribuídos poderes mais amplos para a determinação dos factos que vão ser objecto de escrutínio judicial, e isto por efeito da natureza do litígio, que, por versar sobre uma questão de interesse público, escapará necessariamente aos poderes de disposição das partes, podendo, por isso mesmo, o juiz, proceder à modificação do programa processual, alargando-o a questões não suscitadas pelas partes” (*O ônus da prova no processo fiscal*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1987, p. 12-13). Tomo, por exemplo, o prescrito pelo art. 29 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, que **ao tratar do julgamento de primeira instância**, prescreve o princípio do livre convencimento do julgador, ao estabelecer que “*Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias*”. No mesmo caminho, cito o art. 29 da Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, a Lei do Processo Administrativo Federal, o qual prescreve que “*As atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulso do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias*”. Esses são exemplos de um sistema pautado pela busca da “verdade material”, que, na visão de Cleucio Santos Nunes, “...exige do Poder Público a produção de provas necessárias ao cumprimento da legalidade e proteção do interesse público indisponível” (*Curso completo de direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 108).

O Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, prescreve, em seu art. 14, que a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. A impugnação, nos termos do art. 15 deve ser “...*formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar*...”. Ela deverá mencionar, de acordo com o que prescreve o art. 16: i) a autoridade julgadora a quem dirigida; ii) a qualificação do impugnante; iii) os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; as diligências, ou perícias que o impugnante pretende sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito; e v) se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. Percebe-se, portanto, que, quanto à causa de pedir, que se refere ao *por que se pede*, a lei optou pela *teoria da substanciação*, ou seja, é necessária a indicação do objeto do processo, sendo vedada a negativa geral (XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 163).

Fundamentos não alegados precluem.

Da leitura dos autos, percebe-se que a recorrente não questionou as matérias relativas à obrigação principal relativa às contribuições previdenciárias. Basta passar os olhos pela impugnação às fls. 288-311 para perceber que, de fato, a matéria não foi impugnada.

Observem-se, para tanto, o que contido na decisão da DRJ (fls. 338):

A Impugnante, em sua defesa, restringe-se a contestar a corresponsabilidade dos sócios e a aplicação da multa.

Isso resulta que os valores das contribuições previdenciárias lançadas como principal, por incontroversos, devem ser aqui considerados corretos e, como tal, considerados devidos.

Lembro, aqui, do teor do art. 17 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Paulo de Barros Carvalho manifesta o mesmo entendimento:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No presente caso, a Administração se desincumbiu de seu ônus. Observe-se, para tanto, o Relatório Fiscal - REFISC, às fls. 44-49:

1. O presente relatório fiscal é parte integrante do processo em epígrafe e engloba os seguintes Autos de Infração:

1.1. Auto de Infração, DEBCAD n.º 37.316.300-2, cujo lançamento refere-se à contribuição previdenciária a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social e incidente sobre a remuneração de segurados empregados, incluindo a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e, sobre a remuneração de segurados contribuintes individuais. **Valor consolidado: R\$ 373.299,66.**

1.2. Auto de Infração, DEBCAD n.º 37.316.301-4, cujo lançamento refere-se a contribuição previdenciária a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social e arrecadada mediante desconto da remuneração de segurados empregados e por aferição indireta quanto aos contribuintes individuais. **Valor consolidado: R\$ 90.453,27.**

1.3. Auto de Infração, DEBCAD n.º 37.316.302-9, cujo lançamento refere-se à contribuição a cargo da empresa, destinada a terceiros (FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE) e incidente sobre a remuneração de segurados empregados. **Valor consolidado: R\$ 98.423,60.**

1.4. Auto de Infração, DEBCAD n.º 37.316.303-7, cujo lançamento refere-se a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória de informar devidamente em GFIP, nas competências 01, 02 e 03 de 2008, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e informações de interesse da Previdência Social. **Valor consolidado: R\$ 24.256,80.**

2. Os supracitados lançamentos referem-se às competências do ano-calendário de 2008.

3. Comparando as Folhas de Pagamento, os Recibos dos prestadores de serviço e os recolhimentos efetuados com as últimas GFIP's declaradas antes do início desta ação fiscal, verificamos que o contribuinte, além de não declarar corretamente as GFIP's, também não recolheu e/ou recolheu a menor a contribuição previdenciária devida no supracitado período. Apuramos diferenças a recolher nas contribuições patronais, dos segurados e as destinadas a terceiros.

4. O fato gerador das supracitadas diferenças é o total das remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais. No cotejo entre Folhas de Pagamento, Recibos e última GFIP entregue mensalmente antes do início desta ação fiscal apuramos as diferenças ora lançadas (itens 1.1, 1.2 e 1.3). Todos os valores estão discriminados por competência e relacionados no Relatório de Lançamentos — RL que acompanham os Autos de Infração.

5. Para efeito de apuração dos valores devidos, consideramos todos os recolhimentos efetuados pelo contribuinte no período conforme Relatório de Documentos Apresentados — RDA anexados aos Autos de Infração. Consideramos ainda todas as cotas de salário-família e salário-maternidade porventura declaradas.

6- Cumpre acrescentar que não foram apresentadas nem as Folhas de Pagamento dos prestadores de serviço, nem a escrituração contábil ano-calendário 2008, o que motivou, respectivamente, os Autos de Infração n.º 51.003.953-7 e 51.003.054-5, ambos integrantes do Processo Comprot no 15540.720281/2012-22.

7. Neste procedimento fiscal foram criados os seguintes Levantamentos (LEV):

V1 — cujo significado é Valor Declarado em GFIP até 11/2008. Este Levantamento prestou-se apenas para apropriar os valores declarados em GFIP, e, assim sendo, poderá ou não ter cobrança automática (batimento GFIP X GPS). Não há diferenças a cobrar neste Levantamento.

V2 — cujo significado é Valor Não Declarado em GFIP até 11/2008 com Multa de 24%, ou seja, é o valor resultante da diferença entre Folha de Pagamento e GFIP declarada. E, para os valores apurados neste Levantamento incide a multa de 24% nas competências 01, 02 e 03 de 2008 em razão de no comparativo da multa mais benéfica a aplicar resultar na aplicação da legislação anterior a MP nº 449/08 e Lei nº 11.941/09, e, nas competências de 04 a 11 de 2008 em razão de as GFIP's consideradas (últimas entregues antes do início desta ação fiscal) terem sido entregues após 03/12/08 (na vigência da MP 449/08), ou seja, sem a necessidade de comparativo: —

V5 — cujo significado é Valor Declarado em GFIP após 12/2008. Este Levantamento prestou-se apenas para apropriar os valores declarados em GFIP, e, assim sendo, poderá ou não ter cobrança automática (batimento GFIP X GPS). Não há diferenças a cobrar neste Levantamento.

V3 — cujo significado é Valor Não Declarado em GFIP em 12/2008 com Multa de 75% e agravamento de 50%, ou seja, é o valor resultante da diferença entre Folha de Pagamento e GFIP considerada. E, para os valores apurados neste Levantamento incide a multa de 75% em razão da vigência da MP nº 449/08 e Lei nº 11.941/09. Foi aplicado o agravamento de 50% porque o contribuinte não prestou os devidos esclarecimentos solicitados pela fiscalização no TIF nº 01.

V4 — cujo significado é Valor Não Declarado em GFIP em 13/2008, ou seja, é o valor resultante da diferença entre Folha de Pagamento e GFIP declarada. E, para os valores apurados neste Levantamento incide a multa de 75% em razão da vigência da MP nº 449/08 e Lei nº 11.941/09.

8. Nas competências 01, 02 e 03 de 2008, embora as GFIP's consideradas tenham sido entregues após 03/12/08 (na vigência da MP 449/08), realizamos o comparativo em face de as primeiras declarações terem sido entregues em 15/04/08, ou seja, antes da vigência da MP 449/08. As consideradas são meras retificadoras.

9. Nas competências 01 a 05 de 2008 consideramos as GFIP's com status "Aguardando exportação" visto que as mesmas foram enviadas há mais de 01 ano (em 15/02/11), tempo mais do que suficiente para serem tratadas e exportadas para nossos sistemas.

10. Quanto à multa mais benéfica a aplicar nos lançamentos descritos em 1.1, 1.2 e 1.3, considerando-se que os fatos geradores destes lançamentos ocorreram antes das alterações introduzidas na legislação e observando-se o princípio da retroatividade benigna (art. 106, II, c, , do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66), elaboramos a comparação das multas antes e depois da MP nº 449/08, esta convertida na Lei nº 11.941/09.

11. Diante da hipótese de haver lançamentos a realizar em contribuições não declaradas parcialmente, comparamos o valor que teríamos no AI com CFL 68 mais a multa de 24% com a multa de 75%, situações havidas antes e depois da MP 449/08. Consoante Tabelas I a IX em anexo, restou evidenciado que deveríamos utilizar a legislação anterior nas competências comparadas (01, 02 e 03 de 2008).

12. De 04 a 11 de 2008, conforme já explicitado na descrição do Levantamento V2, não houve comparativo, devendo ser aplicada diretamente a multa de 24% e o Auto de Infração com CFL 78. Após 12 de 2008, já na vigência da MP 449/08 e Lei 11.941/09, deve ser aplicada a multa de 75%.

13. Os créditos ora lançados (valor originário, juros e multa) encontram-se fundamentados na legislação constante do anexo Fundamentação Legal do Débito — FLD de cada Auto de Infração. Acrescenta-se à fundamentação legal o instituto da Aferição Indireta prevista na Lei .8.212/91 art: 33, § 3º e no Dec. 3.048/99, art. 233 e seu parágrafo único. Foi utilizada para calcular contribuição previdenciária dos segurados contribuintes individuais, ou seja, alíquota de 11% sobre o montante recebido por cada um conforme explicitado na Tabela DC em anexo.

14. As alíquotas aplicadas para determinação do quantum devido encontram-se discriminadas no relatório Discriminativo do Débito — DD de cada Auto de Infração. E os corresponsáveis do período a que se referem os lançamentos fiscais estão relacionados no Relatório de Vínculos.

15. Especificamente na competência 12 de 2008 a multa de 75% foi agravada em 50%. Isto porque constatando que havia sido pago mais do que o declarado em GFIP, notificamos o contribuinte a esclarecer o porquê deste pagamento à maior (TIF nº 01). O contribuinte sequer se pronunciou, o que acarretou o citado agravamento.

16. Quanto ao AI descrito em 1.4, sua motivação é o fato de o contribuinte haver descumprido a obrigação acessória de informar corretamente em GFIP, nas competências 01, 02 e 03 de 2008, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e informações de interesse da Previdência Social. Tal descumprimento afronta o disposto no art. 32, inciso IV, e §5º da Lei nº 8.212/91, acrescido pela Lei nº 9.528/97, combinado com o art. 225, inciso IV, e §4º do RPS, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

16.1. A obrigação de prestar informações relacionadas aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outros dados de interesse do INSS foi instituída pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997 e, o documento a ser utilizado para prestar estas informações — GFIP — foi definido pelo Dec. nº 2.803, de 20/10/1998, e corroborado pelo RPS, aprovado pelo Dec. nº 3.048, de 06/05/1999 e alterações posteriores.

16.2. Apuramos incorreções na GFIP das referidas competências quando as comparamos com as correspondentes Folhas de Pagamento e Recibos de prestadores de serviço. Verificamos que nem todos os valores destes encontravam-se naquele documento. E, como resultou a aplicar a legislação anterior a MP 449/08, em razão das omissões encontradas, apuramos o AI com CFL 68 conforme Tabela X em anexo.

16.3. O valor da multa a aplicar nestes casos corresponde a 100% do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada, por competência, a um valor obtido através da aplicação de um multiplicador sobre o valor mínimo do Auto de Infração,

conforme estipula a Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, §5º, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997 e RPS, aprovado pelo Dec. nº 3.048, de 06/05/1999, art. 284, inc. II, sendo que:

a) O multiplicador varia, por competência, de 1/2 a 50 vezes, dependendo do número de segurados da empresa e,

b) Com base no art. 102 da Lei 8.212/91 e no art. 373 do RPS, a Portaria Interministerial MPS/MF nº 2, de 06/01/2012 reajustou o valor mínimo deste tipo de infração para R\$ 1.617,12 (um mil seiscentos e dezessete reais e doze centavos).

16.4. Ainda consoante Tabela X em anexo, após cálculo do valor devido e comparação ao valor limite por competência, resultou o AI nº 37.316.303-7 no valor total de R\$ 24.256,80 (vinte e quatro mil, duzentos e cinquenta e seis reais e oitenta centavos).

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

2 As obrigações tributárias acessórias

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

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

Antes mesmo do Código Tributário Nacional, já se tinha a noção de obrigação acessória como aquela de “...praticar certos atos ou abster-se de outros, em virtude de lei que, assim determinando, visa a garantir o cumprimento da obrigação principal e facilitar a

fiscalização desse cumprimento”, nas palavras de José Geraldo Ataliba Nogueira (*Noções de direito tributário*. São Paulo: RT, 1964, p. 44).

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

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

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

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

Parece-me que não há, aqui, que se reiterar a importância do cumprimento de tais “obrigações acessórias”. Como lembra Ana Paula Dourado, “os deveres de cooperação e de colaboração dos sujeitos passivos estão no centro das prestações tributárias” (*Direito fiscal: lições*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2017, p. 89). Sem o seu correto cumprimento, não é possível

tributar o fato em sua correta dimensão econômica. As obrigações acessórias auxiliam na identificação da realidade fática! E mais: é importante lembrar, como faz Dino Jarach quando trata dos deveres formais, que existe um dever geral dos cidadãos em colaborar com a Administração (*Finanzas públicas y derecho tributario*. 4. ed. Buenos Aires: AbeledoPerrot, 2013, p. 420). E esse dever pode ser facilmente exercido quando lembramos, com Vasco Valdez, que, em regra, há sempre obrigações acessórias (A constituição e as normas fiscais. Noção de imposto e taxa. A relação jurídica tributária. *Lições de fiscalidade*. Coordenação de João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 195). E, que tais obrigações acessórias, podem dar-se entre particulares e o Fisco (Administração Tributária), ou, ainda, entre os próprios particulares. Lembro, aqui, que essas obrigações acessórias, enquanto deveres de conduta que tem por escopo o regular desenvolvimento da relação jurídica tributária principal, baseiam-se no princípio da boa-fé (José Casalta Nabais. *Direito fiscal*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2006, p. 245)!

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

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

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

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

Quanto à sujeição passiva das obrigações acessórias, cabe a distinção realizada por Pedro Mário Soares Martínez, que trata da “...*relação tributária acessória cujo sujeito passivo é o mesmo daquela [obrigação principal] e a relação tributária acessória cujo sujeito passivo é pessoa diversa*” (Direito fiscal. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 172). (Esclarecemos entre os colchetes)

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

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

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

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

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

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

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

Se afirmamos [...] que a relação jurídica é construída mentalmente como o vínculo abstrato que une dois ou mais sujeitos de direito ao qual se encontra subjacente um objeto que consiste numa conduta humana de alguém fazer ou não fazer algo em relação a outros em uma das modalidades deontológicas possíveis (obrigatório, permitido ou proibido), os termos dessa relação detêm conhecimento da conduta prescrita em relação a determinado bem jurídico. Por tal razão, estão credenciadas a prestar informações sobre a natureza jurídica do fato decorrente de sua eclosão no mundo fenomênico.

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

[...]

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

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

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

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

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

Vasco Valdez exemplifica a prestação de informações como obrigação acessória. Diz ele: “...também se consideram obrigações acessórias todas aquelas que respeitem à necessidade de guardar a documentação relevante, se for o caso, a contabilidade ou escrita da sociedade ou da pessoa singular e ainda a prestação de informações. Isto significa que a administração fiscal pode chamar o contribuinte para prestar informações com vista a esclarecer quaisquer dúvidas que possam existir” (A constituição e as normas fiscais. Noção de

imposto e taxa. A relação jurídica tributária. *Lições de fiscalidade*. Coordenação de João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 196).

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

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

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

Em 1997, escreveu:

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

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

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

[...]

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

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

[...]

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

A obrigação acessória de prestar informações é sempre prevista normativamente, em caráter geral, vale dizer, exigível de todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação fática. Não pode resultar de determinação do agente fiscal, em cada caso, até porque o tributo há de ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

Realmente, é muito comum a transferência, pelos agentes do fisco, de encargos seus para o contribuinte. Em vez de fazerem os levantamentos que podem fazer nos livros do contribuinte, exigem que este lhes forneça demonstrações de contas, de operações, relatórios de ocorrências e outras informações que podem com segurança obter no

exame de livros e documentos, mas preferem, por comodismo, que lhe sejam fornecidos prontos. Essa prática tornou-se ainda mais frequente depois que a lei instituiu o denominado crime fiscal, que se pode configurar pela conduta de *elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato*, que inibe o contribuinte de fornecer ao fiscal documento que não corresponda à verdade.

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

Concordo com as conclusões apresentadas por ele.

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

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

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

Observe-se que o art. 32, IV da Lei n. 8.212/91 prescreve que “A empresa é também obrigada a [...] 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”. Observo

que a obrigação acessória, bem como a descrição da infração pelo seu descumprimento, constam da lei, precisamente no § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, que prescreve que “*A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior*”. Como, também, no art. 225, IV, § 4º, do RPS. Eis a descrição da conduta ilícita:

Apresentar a empresa o documento a que se refere o art. 32, IV, da Lei nº 8.212/1991, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas contribuições previdenciárias.

No presente caso, foi exatamente a conduta da recorrente. Diante disso, nego provimento ao recurso.

Aqui, parece ter cabimento a aplicação da Súmula CARF 119:

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME nº 129](#), de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Com relação às multas pelo descumprimento de obrigações acessórias, sem razão a recorrente, razão pela qual nego provimento ao recurso.

3 Responsabilidade.

Afirma a recorrente que para a responsabilização do sócio pelos débitos tributários existentes em face da sociedade é indispensável a comprovação do dolo (art. 135 do CTN), o que não ocorreu no caso dos autos. O mero não recolhimento do tributo no prazo legal não significa violação de lei capaz de atrair a responsabilidade aos sócios. Além disso, os sócios que não exerceram cargo de gerência também são excluídos da incidência da norma acima mencionada.

No presente caso, entretanto, não houve responsabilização dos sócios. Aplica-se, aqui, a Súmula CARF n. 88:

Súmula CARF nº 88

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Diante disso, nego provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle