



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15940.001100/2010-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-010.273 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de março de 2023
Recorrente DESTILARIA SANTA FANY LTDA - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

PAF. DECADÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça diante do julgamento do Recurso Especial nº 973.733-SC, em 12/08/2009, afetado pela sistemática dos recursos repetitivos, consolidou entendimento que o termo inicial da contagem do prazo decadencial seguirá o disposto no art. 150, §4º do CTN, se houver pagamento antecipado do tributo e não houver dolo, fraude ou simulação; caso contrário, observará o teor do art. 173, I do CTN.

FATO GERADOR DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. VÍNCULO EMPREGATÍCIO. CONFIGURAÇÃO. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE.

Constatando a Autoridade lançadora os requisitos determinados na alínea “a”, do inciso I, do artigo 9º, do Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, que aprova o Regulamento da Previdência Social RPS, que elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e o tido “prestador de serviços”, deverá o Auditor Fiscal desconsiderar a personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços, consoante o artigo 229, do , § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS.

A autoridade fiscal tem o poder-dever de desconsiderar os contratos pactuados das pessoas jurídicas envolvidas com a contribuinte de fato, utilizando o princípio da primazia da realidade, quando identificado os elementos caracterizadores do vínculo empregatício nas legislação previdenciária.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATO GERADOR. ÔNUS DA PROVA. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO IMPROCEDÊNCIA.

todos os pagamentos efetuados ao empregado em decorrência do contrato de trabalho compõem a base de cálculo da incidência previdenciária, com exceção das verbas descritas no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Não tendo o contribuinte apresentado documentação comprobatória de seu direito, deve ser mantida a autuação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Maurício Dalri Timm do Valle, João Maurício Vital (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentando pela contribuinte *DESTILARIA SANTA FANY LTDA.- EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL*, em razão de crédito lançado a seu desfavor, do qual teve julgamento improcedente de sua impugnação.

O Acórdão recorrido (e-fls. 445, e seguintes) assim dispõe:

“Trata-se de Auto de Infração (obrigações principais — MOP) Debcad n.º 37.265.237-9, que constitui o crédito tributário de contribuições sociais devidas à seguridade social, relativas à parte dos segurados, incidentes sobre remunerações pagas a segurados considerados empregados da autuada e a contribuintes individuais; totalizando o montante de R\$ 2.709.155,59 (dois milhões, setecentos e nove mil e cento e cinquenta e cinco reais e cinquenta e nove centavos), consolidado em 24/12/2010 e abrangendo as competências de 01/2005 a 13/2008.

O presente processo está juntado ao de n.º 15940.001099/2010-02 (Debcad n.º 37.265.236-0), considerado o processo principal.

Consoante o Relatório Fiscal (fls. 103/111), o presente lançamento é composto por quatorze levantamentos (R1, R2, R22, R3, R32, Si, S12, S2, S22, S3, S4, S42, S6 e S62), todos considerados como NÃO declarados em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

As contribuições lançadas referem-se à remunerações e/ou diferenças apuradas de segurados empregados e contribuintes individuais, oriundas de folhas de pagamento, recibos e RATS, e notas fiscais de produtores.

As bases-de-cálculo e contribuições lançadas referem-se à remunerações e/ou diferenças apuradas de segurados empregados, e valores de comercialização de produção rural adquirida de pessoas físicas, oriundas de folhas de pagamento, recibos e RATS, e notas fiscais de produtores.

De acordo com o relato da fiscalização, a empresa autuada (DESTILARIA SANTA FANY) enquadra-se como agroindústria (produz e industrializa cana-de-açúcar), mas não apresenta registros de empregados no setor agrícola. Costuma utilizar, para o setor agrícola, mão-de-obra cedida pela empresa AGRÍCOLA RUBI LTDA.

Entendeu a fiscalização, lastreada na situação atica e circunstâncias encontradas, que os empregados e contribuintes individuais vinculados à empresa prestadora de serviços fossem considerados como segurados da empresa ora fiscalizada.

A empresa autuada e a cedente de mão-de-obra (doravante denominadas "SANTA FANY" e "RUBI", para simplificar) tiveram suas situações analisadas, constatando-se os seguintes fatos, (vide anexos) que apontam para a caracterização efetuada:

(i) Foi apresentado Mandado de Citação n.º 1256/2005 (cópias anexas) relativas ao processo n.º 1.505/2005, da La Vara do Trabalho de Presidente Prudente, em que consta a determinação para que a SANTA FANY abstenha-se de contratar mão-de-obra de trabalhadores rurais por intermédio de terceiros, devendo manter empregados próprios para plantio e colheita de cana-de-açúcar.

A autuada, em audiência judicial, recusou-se a celebrar termo de ajuste de conduta, objetivando a contratação direta de rurícolas.

(ii) No bojo dessa ação judicial, constata-se a existência de irregularidades, com centenas de reclamações trabalhistas contra a SANTA FANY, especialmente pela utilização de mão-de-obra por interposta pessoa, no caso a Agrícola RUBI.

(iii) Em procedimento fiscal aberto na empresa AGRÍCOLA RUBI, constatou-se a existência de dois estabelecimentos. Em um deles — cujo endereço é tipicamente residencial na capital de São Paulo —, a diligência realizada não conseguiu localizar qualquer atividade empresarial. No outro endereço — sítio São Manuel, s/n, em Regente Feijó — SP — a diligência realizada constatou que a RUBI, de fato, encontra-se na Rodovia Raposo Tavares, km 539, que é o mesmo endereço da DESTILARIA SANTA FANY.

(iv) Solicitada h. SANTA FANY a apresentação das folhas de pagamento da AGRÍCOLA RUBI, foi informado que não as possuía, por se tratar de empresas distintas. o Sr. Laércio Artioli — gerente de fato da SANTA FANY — é também o sócio majoritário da RUBI, e esclareceu que deveriam ser solicitadas na SANTA FANY.

(v) Solicitou-se h. SANTA FANY as folhas de pagamento da empresa RUBI, sendo que foram apresentadas somente as folhas de sua parte agrícola, de 03/2006 a 12/2008.

(vi) Não foi apresentado — apesar de intimada para tanto — o contrato de prestação de serviços entre a SANTA FANY e a RUBI. Dentre os demais documentos apresentados, não há nenhum contrato de locação de mão-de-obra e/ou notas fiscais de prestação de serviços efetuados entre as duas empresas. A empresa RUBI não comprovou qualquer receita oriunda dos serviços prestados A. SANTA FANY ou a qualquer outro tomador de mão-de-obra.

A partir de tais evidências, a fiscalização considerou todos os funcionários da RUBI — com remunerações constantes de folhas de pagamento, RATS, GFIP e livros Razão (arquivos digitais) — como segurados empregados da SANTA FANY, haja vista a total e reconhecida terceirização irregular do plantio e corte de cana-de-açúcar para a primeira. Foram incluídos como segurados empregados os sócios da AGRÍCOLA RUBI — o sócio-gerente Laércio Artioli e o sócio José Carlos Siena -, cujos rendimentos foram obtidos na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física. Referem-se aos levantamentos R1, R12, R2, R22, R3 e R32.

Ainda, apuraram-se contribuições incidentes sobre remunerações (incluindo diferenças apuradas) pagas a segurados da própria SANTA FANY, quais sejam os empregados do setor de indústria, do setor agrícola, incluindo a filial 08, e à aquisição da produção rural de produtor pessoa física. Referem-se aos levantamentos 51, S12, S3, S4, S42, S5 e S52.

As bases-de-cálculo e valores apurados das contribuições estão demonstrados, por estabelecimento, no relatório Discriminativo do Débito (DD), e Relatório de Lançamentos (RL), anexos ao AI. Os percentuais de juros e das multas aplicados sobre o presente crédito e a legislação correspondente estão discriminados no DD e no relatório Fundamentos Legais do Débito (FLD). Ali também constam os fundamentos legais das contribuições exigidas.

A fiscalização faz, ainda, considerações sobre a multa cabível, apurada após a comparação entre as multas legalmente previstas antes e após a edição da Medida Provisória (MP) n.º 449/2008 (DOU de 04/12/2008), convertida na lei n.º 11.941/2009. Em síntese, como resultado dessa comparação (fls. 83/86), foram aplicadas as multas vigentes época dos fatos geradores nas competências de 01/2005 a 11/2008 (multa de mora de 24%), e em 12 e 13/2008, propriamente, a multa de ofício de 75%, disposta no art. 35-A da Lei n.º 8.212/91 c/c art. 44 da lei n.º 9.430/96, de modo a respeitar o art. 106, II, "c" do Código Tributário Nacional (CTN).

Em seu Recurso Voluntário a recorrente alega, em apertada síntese, o seguinte:

Preliminarmente:

- decadência dos valores lançados antes do período de janeiro de 2006;
- a incompetência do agente fiscal para declarar a existência da relação de trabalho, que seria exclusiva da "justiça do trabalho;
- ilegitimidade passiva, em razão de procedimento fiscal instaurado de forma equivocada contra empresa diversa ligada aos fatos geradores.

No mérito

- nulidade e improcedência do auto de infração, em razão da não ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias sociais em relação à recorrente, uma vez que não haveria elementos que pudesse impor a caracterização de vínculo empregatícios, trazendo uma série de argumentos contrários à decisão de primeira instância quanto a aplicação da legislação previdenciária, e consequentemente não haveria tributo a ser recolhido.

Diante dos fatos narrados, é o relatório.

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivos e também de competência dessa Turma. Assim, passo a analisá-lo.

DAS PRELIMINARES

DA DECADÊNCIA

Alega a recorrente que os créditos lançados antes de janeiro de 2006 estariam decaídos.

Sem razão a recorrente.

Autuação se refere ao período de 01/01/2005 a 31/12/2008. A notificação foi recebida **em 28/12/2010 pela** contribuinte. O prazo quinquenal, portanto, iniciaria em janeiro de 2006, podendo ser lançado até dezembro de 2010, em razão do disposto no art. 173, inciso I, do CTN.

O Superior Tribunal de Justiça consolidou seu entendimento no Recurso Especial n.º 973.733, de 12/08/2009, julgado sob o regime dos recursos repetitivos, de aplicação obrigatória a este Tribunal. Nesse sentido, o prazo decadencial para o Fisco lançar o crédito tributário é de cinco anos, contados: **i) a partir da ocorrência do fato gerador, quando houver antecipação de pagamento e não houver dolo, fraude ou simulação** (art. 150, §4º, CTN); ou

ii) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso de ausência de antecipação de pagamento (art. 173, I, CTN).

Conforme já mencionado pela decisão de piso, não houve localização de antecipação dos pagamentos, nem de forma parcial, por algum rubrica diferente da autuação,

Assim, a regra a ser aplicada ao presente caso seria a do disposto no art. 173, inciso I, do CTN, não se constatando decadência ao presente caso.

PRELIMINARES DE LEGITIMIDADE PASSIVA E ATIVA

No processo administrativo fiscal as causas de nulidade se limitam às que estão elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972:

"Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993".

Já o art. 60 da referida Lei, menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

"Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio".

Nesse sentido, está pacificado em nossos Tribunais o princípio de *pas nullité sans grief*, ou seja: não há nulidade sem prejuízo.

As demais preliminares, de ilegitimidade passiva e ativa, se confundem com o mérito, já que a recorrente alega que não seria a responsável pelas contribuições previdenciárias, decorrentes do reconhecido o vínculo empregatício imputado e desconsideração da personalidade jurídica da empresa envolvida ao caso concreto. Assim, passo a tratar como matérias de mérito.

DO MÉRITO

DA COMPETÊNCIA ATIVA

Nesse quesito, a recorrente alega que o fiscal não seria competente para declarar a relação de vínculo empregatício em relação à seara trabalhista entre a recorrente e seus prestadores de serviços, por meio de Associação terceirizada.

Na realidade, o agente fiscal não declarou irregular o vínculo empregatício em relação ao direito trabalhista, mas sim perante a norma previdenciária das partes envolvidas, tendo em vista que descaracterizou uma operação jurídica que configura em si a possibilidade de incidência da norma tributária.

Nesse sentido, o § 2º, do art. 229 do Decreto nº 3.048/1999, dispõe o seguinte:

"§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado".

Tem-se aqui o princípio da primazia da realidade, utilizado também para a verificação e conexão dos fatos ocorridos para a incidência da verba previdenciária.

Com isso, o segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social- RGPS, qualificado com "segurado empregado" não é aquele definido no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho CLT, apesar de ser utilizados elementos caracterizadores do vínculo entre empregador e empregado, mas, sim, a pessoa física especificamente conceituada para fins previdenciários no inciso I, do art. 12, da Lei nº 8.212, de 1991, assim descritas:

"Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

- a) **aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;**

Assim, a autoridade fiscal com base no princípio da primazia da realidade pode e deve caracterizar o vínculo previdenciário para fins de recolhimento de contribuições previdenciárias, a teor do artigo 229, § 2º, do Decreto nº 3.048/99.

Portanto, sem razão a recorrente, uma vez que a fiscalização detém competência para analisar a situação fática jurídica de cada caso, baseada em provas e indícios, e determinar, conforme as normas vigentes, a relação de vínculo empregatício para fins de incidência tributária, e tão somente para esse fim, não havendo correlação com a esfera judicial ou trabalhista, salvo se essa segunda determinar situação diversa do entendimento fiscal.

DA ILEGITIMIDADE DE PARTE RECORRENTE E DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

O conceito de "sujeito passivo" expresso no artigo 121 do CTN, dispõe o seguinte:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

Conforme o lançamento fiscal, foi constatado os seguintes infrações:

"(...) a empresa autuada (DESTILARIA SANTA FANY) enquadra-se como agroindústria (produz e industrializa cana-de-açúcar), mas não apresenta registros de empregados no setor agrícola. Costuma utilizar, para o setor agrícola, mão-de-obra cedida pela empresa AGRÍCOLA RUBI LTDA.

Entendeu a fiscalização, lastreada na situação fática e circunstâncias encontradas, que os empregados e contribuintes individuais vinculados à empresa prestadora de serviços fossem considerados como segurados da empresa ora fiscalizada".

Com isso quanto aos fatos, tomo por empréstimo a descrição e fundamentação da decisão de primeira instância, que foi precisa ao descrever os fatos da

O que interessa no presente lançamento são as circunstâncias trazidas pela fiscalização, ou seja, a maneira especial em que se dava a cessão de mão-de-obra envolvendo as empresas em tela, a saber, a impugnante (SANTA FANY) e a prestadora (RUBI).

Sempre tendo em mente que os serviços prestados — mão-de-obra no plantio e colheita de cana-de-açúcar — eram contínuos e diretamente relacionados ao objeto social da primeira, cujo detalhamento será analisado a seguir.

O depoimento do sócio da empresa RUBI, Sr. Laércio Artioli, relatado pela fiscalização, não pode ser invalidado, *de per se*, como pretende a impugnante, ao dizer que visou unicamente a esquivar-se de cumprir seus deveres. Ora, essa pessoa foi identificada na qualidade de gerente — de fato — da empresa autuada, como indicam, inclusive, a série de assinaturas apostas em diversos Termos de Intimação Fiscal (TIP — fls. 89 a 106) endereçados SANTA FANY. Assim, do mesmo modo que seu depoimento não foi tomado como a única evidência a embasar a conclusão da fiscalização (no sentido de imputar a mão-de-obra agrícola cedida, da RUBI para a SANTA FANY), também não se pode qualificá-la de tendenciosa.

Além disso, a fiscalização pautou-se em um relevante contexto de evidências, especialmente aquela contida na ação civil pública (trabalhista) n.º 1.505/2005, da 1.ª Vara do Trabalho de Presidente Prudente, cujas cópias foram juntadas aos autos.

Ali constam as considerações e decisões de autoridades judiciais, no sentido de atestar que a SANTA FANY terceirizava parte de sua mão-de-obra, com o fim de minimizar encargos sociais e trabalhistas, contratando empresas desprovidas de qualquer patrimônio.

Confirma-se também que a autuada terceirizava parcela de sua própria atividade-fim, fato observado no relato da fiscalização, que verificou não apresentar registros de empregados no setor agrícola, já que utilizava, para esse fim, mão-de-obra cedida pela AGRICOLA RUBI.

Na decisão judicial referida, determinou-se o afastamento da *"terceirização fraudulenta, como se verifica in casu, com a manutenção de empresa que apenas formaliza contratos de trabalho, sem que tenha ela, contudo, idoneidade financeira para suportar os encargos respectivos"*, culminando com a ordem para que a SANTA FANY abstenha-se de contratar mão-de-obra de trabalhadores rurais por intermédio de terceiros, devendo manter empregados próprios para plantio e colheita de cana-de-açúcar.

Evidencia-se também, a partir do contido naquela ação judicial, a existência de centenas de reclamações trabalhistas contra a SANTA FANY, especialmente pela utilização de mão-de-obra por interposta pessoa, no caso a Agrícola RUBI. Recusou-se aquela a celebrar termo de ajuste de conduta, objetivando a contratação direta de rurícolas.

Nas diligências procedidas na RUBI, constatou-se ser um dos endereços cadastrados tipicamente residencial na capital de São Paulo, inexistindo qualquer atividade empresarial. No outro endereço, na zona rural de Regente Feijó — SP, a fiscalização constatou que a RUBI, de fato, encontra-se na Rodovia Raposo Tavares, km 539, que é o mesmo endereço da DESTILARIA SANTA FANY. E ali respondia à fiscalização o Sr. Laércio Artioli — a exercer a gerência de fato da SANTA FANY — sendo também o sócio majoritário da RUBI. No foram apresentadas quaisquer contraposições a essa situação fática.

Relevante para a formação da convicção pertinente ao caso, também foi a falta de apresentação de contrato de prestação de serviços ou de locação de mão-de-obra e/ou notas fiscais de prestação de serviços entre a SANTA FANY e a RUBI; aliado ao fato de a RUBI não ter comprovado qualquer receita oriunda dos serviços prestados à SANTA FANY ou a qualquer outro tomador de mão-de-obra.

Do que se depreende do Relatório Fiscal, o quadro situacional trazido pela fiscalização contém uma série de evidências para que os trabalhadores da empresa prestadora —

que na prática, **operavam continua e ostensivamente para a SANTA FANY, no mesmo ambiente de trabalho, sob subordinação única, nas suas finalidades operacionais da parte agrícola** —, embora fossem formalmente vinculados àquela, devesses ser enquadrados como segurados empregados da real destinatária dos

serviços, ora impugnante. Nada mais fez do que buscar a verdade material, identificando os fatos geradores ocorridos.

Em suas razões recursais a contribuinte se limita a produzir mera alegações, destituída de confronto dos fatos levantados pela fiscalização, bem como pela falta de evidência mínima de provas da sua manifestação.

Com visto acima o art. 12, inciso I, item "a", da Lei nº 8.212, de 1991, incide os seguintes requisitos para caracterizar para fins da legislação previdenciária, sendo aquele **que presta serviço** de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter **não eventual, sob sua subordinação** e **mediante remuneração**, inclusive como diretor empregado. Imperioso, portanto, o princípio da **primazia da realidade**.

A fiscalização portanto aplicou a interpretação da primazia da realidade, apesar da tentativa da recorrente de afastar a acusação fiscal de relação jurídica na operação realizada e de pagamentos efetuados.

Tal análise se coaduna com o que determina o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos:

"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".

Ressalta-se que o conceito previdenciário de empregado é mais amplo que o conceito celetista (art. 3º, da CLT). Segundo consta no dicionário Aurélio, subordinação significa: 1 - Tornar dependente; submeter; sujeitar. 2 - Que ou quem serve sob as ordens de outro ou está em sua dependência.

Os mesmos elementos são citados na legislação previdenciária para sua caracterização. Confira-se o quanto disposto no Regulamento da Previdência Social – RPS, introduzido pelo Decreto nº 3.048/99. sobre o assunto:

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes:

Pessoas físicas.'

I - como empregado:

- a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado.

O julgador administrativo não está adstrito a uma hierarquização dos meios de prova, podendo estabelecer uma análise a partir do cotejamento de elementos que possam formar sua convicção ao caso concreto.

Nesse sentido, acompanho a decisão de primeira instância, já que a prova do direito é de quem alega e nesse caso, caberia à recorrente apresentar as provas de sua alegação, uma vez que em processo tributário o ônus da prova é do contribuinte, quando acusado. Fato esse que não ocorreu.

Em processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente. Neste sentido, prevê a Lei nº 9.784/99 em seu art. 36:

“Art. 36. 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 artigo 37 desta Lei”.

Em igual sentido, temos o art. 373, inciso I, do CPC:

“Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”.

Encontra-se sedimentada a jurisprudência deste Conselho neste sentido, consoante se verifica pelo *decisum* abaixo transcrito:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano- calendário: 2005

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

(...)

(Acórdão nº 3803004.284 – 3ª Turma Especial. Sessão de 26 de junho de 2013, grifou-se).

Assim, não assiste razão a recorrente.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, não acolhendo as preliminares arguidas, para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo as disposições do crédito fiscal.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha

Relator