



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10315.001384/2008-53  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2301-008.286 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 04 de novembro de 2020  
**Recorrente** SOCIEDADE ANONIMA AGUA E ESGOTO DO CRATO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

#### **DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA**

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

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

No presente caso, entretanto, cujo crédito refere-se, como já dito, as competências 01 a 12/2004, com ciência do contribuinte em 30/09/2008, a qual marca sua constituição definitiva, deduz-se claramente que o direito de o Fisco lançar as contribuições não está alcançado pela decadência, seja pela incidência do art. 150, §4º ou 173, I, do CTN.

#### **CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. AFRONTA. INOCORRÊNCIA**

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

#### **NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle - Relator

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

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário (fls. 363-391) em que a recorrente sustenta, em síntese:

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

Ao final, são formulados pedidos nos seguintes termos (fl. 391):

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

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

A presente questão diz respeito ao Auto de Infração - AI/DEBCAD n.º 37.175.538-7 (fls. 3-249) que constitui crédito tributário de Contribuições Previdenciárias em face de Sociedade Anônima de Água e Esgoto do Crato – SAAEC (CNPJ n.º 07.172.885/0001-55), referente a fatos geradores ocorridos no período de 01/2004 a 12/2004. A autuação alcançou o montante de R\$ 600.134,91 (Seiscentos mil cento e trinta e quatro reais e noventa e um centavos). A notificação aconteceu em 30/09/2008 (fl. 263).

Na descrição dos fatos que deram causa ao lançamento, consta do Relatório do Auto de Infração (fls. 71-79) que “*Constituem fatos geradores do crédito tributário ora lançado, as remunerações pagas e ou creditadas a segurados contribuintes individuais/autônomos e as pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados*”.

O mesmo documento informa que:

“O objeto do presente lançamento são as contribuições previdenciárias devidas e destinadas à Seguridade Social: 1) incidentes sobre os valores das remunerações pagas e ou creditadas a contribuintes individuais/autônomos, correspondentes a: a) A parte da empresa (quota patronal) na alíquota de 20% b) contribuição parte do segurado correspondente a alíquota de 11% e c) as destinadas a outras entidades e fundos (SEST / SENAT) na alíquota de 2,5%, incidente sobre os valores das remunerações dos contribuintes individuais fretistas para todo o período. 2) incidentes sobre os valores das remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados, através das folhas de pagamento, correspondentes a: a) à parte da empresa (quota patronal), na alíquota de 20% para todo o período b) à contribuição para terceiros a alíquota de 5,8 e c) ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, na alíquota de 3% para todo o período.

Todas as contribuições inseridas na presente notificação constam nos levantamentos a seguir: a) FFG Folha de Pagamento Fora da GFIP; b) CID — Contribuintes Individuais Diversos fora da GFIP; c) CIF – Contribuintes Individuais Fretistas Fora da GFIP; FOP — Folha de Pagamento Décimo Terceiro Salário. No levantamento FFG constam valores referentes a desconto de segurados não recolhidos integralmente.

Os fatos acima configuram a prática, em tese, dos ilícitos penais constantes nos artigos 168-A e 337—A do código Penal. Por esta razão foi formalizada, em nome do contribuinte a competente Representação Fiscal Para Fins Penais junto ao Ministério Público Federal”.

Menciona-se que os documentos examinados foram os seguintes: i) Folhas de Pagamento dos Segurados; ii) Recibos de Pagamentos à Autônomos e iii) Livros Diário e Razão.

Consta do processo, ainda (fls. 77-249): i) Planilha Contribuintes Individuais 2004 – SAAEC; ii) Planilha Conta Corrente X Contribuições Apuradas pela GFIP SAAEC 2004; iii) Folhas de Pagamento; iv) Avisos e Recibos de Férias; v) Outros documentos contábeis.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 265-295) em 30/10/2008 (fl. 265 e 343), apresentando os mesmos argumentos do Recurso Voluntário acima transcritos. Ao final, formulou pedidos nos seguintes termos:

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

- em sendo acolhidas as alegações de existência de vício formal, tendo em conta o cerceamento do direito de defesa, por ofensa ao contraditório e ampla defesa tal como acima esposado, julgar nula o presente AI - auto de infração n.º 37.175.538-7;
- em não sendo julgada nula, V.Sa se digne de julgá-la TOTALMENTE IMPROCEDENTE, por conta da decadência do direito do Fisco lançar/homologar os respectivos créditos tributários, notadamente aqueles referentes as competências anteriores a 05 (cinco) anos;
- em consequência da decisão supra, se digne de desconsiderar a aplicação da multa e dos juros, vez que inexistente crédito tributário a ser cobrado.

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

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE (DRJ), por meio do Acórdão nº 08-16.026, de 20 de agosto de 2009 (fls. 345-357), negou provimento à impugnação, mantendo integralmente a exigência fiscal, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIARIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/12/2004

**CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE REMUNERAÇÕES DE SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS - PARTE DA EMPRESA.**

São devidas pela empresa as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações atribuídas a segurados contribuintes individuais, partes da empresa, e do segurado, conforme Leis 8.212/91 e 10.666/2003.

**CONTRIBUIÇÕES PARA O SAT.**

Sobre as remunerações atribuídas a segurados empregados incidem as contribuições para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, conforme Lei 8.212/91.

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

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

**PERÍCIA. REQUISITOS. PEDIDO GENÉRICO. INDEFERIMENTO.**

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

É o relatório do essencial.

## Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

### *Conhecimento*

A intimação do Acórdão deu-se em 19 de outubro de 2009 (fl. 361), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 16 de novembro de 2009 (fls. 363, 399 e 401). A contagem do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço integralmente.

### *Mérito*

## 1 Verdade material

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

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

Esse princípio – *da verdade material* – está diretamente ligado à função desempenhada pelo processo administrativo. No Brasil, ele desempenha função subjetiva, e não objetiva. Quero com isso dizer que tem o processo administrativo a função de proteger os direitos subjetivos e os interesses dos particulares, e não apenas o de defesa da ordem jurídica e dos interesses públicos confiados à Administração Fiscal, nas precisas lições de Alberto Xavier (*Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 155). São de Alberto Xavier, ainda, as lições que busco para concluir que no processo

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

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

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

Por outro lado, conforme tem-se visto ao longo deste livro, o processo administrativo tributário decorre do procedimento de constituição da exigência fiscal. Inexiste com o encerramento da fase procedimental uma solução de continuidade do procedimento que o faça caducar juridicamente. Ao contrário, o procedimento é o que dá causa ao

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

[...]

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

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

No primeiro desses momentos, o **ônus da prova – ou melhor, o dever da prova – é da Administração**. Trata-se daquele o relativo ao fato que embasa o lançamento tributário. Observe, 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 *ônus 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), conseqüentemente, por

ausência de antecedente normativo, a norma é invalidável. 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 precluirá temporalmente para a Administração o direito à apresentação probatória caso o auto de infração ou a notificação de lançamento não venham dela acompanhados. A prova, aqui, serve como motivação do ato administrativo. Sem ela, não há como aceitar que tais atos gozam de presunção de validade. Cito, aqui, passagem de recente obra intitulada *Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF*:

A Administração tem o direito de fiscalizar o contribuinte de forma plena: pode solicitar documentos escritos, provas eletrônicas, verificar fisicamente o estoque, solicitar esclarecimentos para os administradores e funcionários, intimar terceiros que mantiveram relações comerciais com o fiscalizado e promover toda e qualquer outra diligência não vedada em lei e pertinente ao fato que se busca investigar. Por isso, nada justifica a juntada posterior de provas imprescindíveis à comprovação do fato típico. Ou a prova é conhecida até o momento da lavratura do auto de infração, ou não é. Sendo conhecida, deve ser obrigatoriamente juntada; não sendo, a informação nela teoricamente contida é irrelevante para a produção *daquele* ato administrativo. (Maria Rita Ferragut. Provas e o processo administrativo fiscal. *Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 39).

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

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

No presente caso, a Administração desincumbiu-se de seu dever. É o que se depreende do Relatório do Auto de Infração DEBCAD n. 37.175.538-7 (fls. 71 75 dos autos n. 10315.001384/2008-53):

## 1. INTRODUÇÃO

1.1 Este relatório é parte integrante dos Autos de Infração N2s.37.175.538-7, 37.175.539-5, 37.175.540-9, 37.175.541-7, lavrados durante a fiscalização do contribuinte acima identificado.

1.2 A Fiscalização, respaldada no disposto no artigo 33 da Lei 8.212, de 24/07/1991 e no disposto na lei 11.457 de 2007, e, ainda, no Mandado de Procedimento Fiscal — MPF N°0310200.2008.00109-3 de 11/06/2008, obteve parcialmente as informações necessárias para efetuar o lançamento do crédito previdenciário através da análise dos documentos solicitados no Termo de Início de Ação Fiscal — TIAF do dia 24.06.2008 que foi remetido ao contribuinte por via postal em 25/06/2008.

1.3 A presente ação fiscal foi atendida pelo Sr. Jéferson Teles Alves, Técnico em Contabilidade, que ficou ciente do procedimento fiscal e da origem e natureza do débito.

## 2. DO PERÍODO DO LANCAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

2.1 A presente Notificação abrange as competências de janeiro de 2004 a dezembro de 2004.

## 3. DO OBJETO DO LANCAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

3.1 O objeto do presente lançamento são as contribuições previdenciárias devidas e destinadas à Seguridade Social: 1) incidentes sobre os valores das remunerações pagas e ou creditadas a contribuintes individuais/autônomos, correspondentes a: a) A parte da empresa (quota patronal) na alíquota de 20% b) contribuição parte do segurado correspondente a alíquota de 11% e c) as destinadas a outras entidades e fundos (SEST / SENAT) na alíquota de 2,5%, incidente sobre os valores das remunerações dos contribuintes individuais fretistas para todo o período. 2) incidentes sobre os valores das remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados, através das folhas de pagamento, correspondentes a: a) à parte da empresa (quota patronal), na alíquota de 20% para todo o período b) à contribuição para terceiros a alíquota de 5,8 e c) ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, na alíquota de 3% para todo o período.

3.2 Todas as contribuições inseridas na presente notificação constam nos levantamentos a seguir: a) FFG Folha de Pagamento Fora da GFIP; b) CID — Contribuintes Individuais Diversos fora da GFIP; c) CIF – Contribuintes Individuais Fretistas Fora da GFIP; FOP — Folha de Pagamento Décimo Terceiro Salário. No levantamento FFG constam valores referentes a desconto de segurados não recolhidos integralmente.

3.3 Os fatos acima configuram a prática, em tese, dos ilícitos penais constantes nos artigos 168-A e 337—A do código Penal. Por esta razão foi formalizada, em nome do contribuinte a competente Representação Fiscal Para Fins Penais junto ao Ministério Público Federal.

3.4 Seguem em anexo em meio digital as seguintes planilhas com as remunerações dos segurados constantes nos levantamentos acima: a) Planilha do SAFIS onde constam todos os contribuintes individuais; b) Planilha "Folha x GFIP" e c) Planilha conta corrente x contribuições apuradas em GFIP, cujas diferenças, quando a conta corrente está a maior, foram creditadas ao contribuinte.

## 4. DOS FATOS GERADORES DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO)

4.1 Constituem fatos geradores do crédito tributário ora lançado, as remunerações pagas e ou creditadas a segurados contribuintes individuais/autônomos e as pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados.

## 5. PAPEIS DE TRABALHO ( LEVANTAMENTOS)

5.1 As contribuições incluídas neste documento foram agrupadas nos seguintes Papéis de Trabalho (Levantamentos):

CID - Contribuintes Individuais Diversos Fora da GFIP;

CIF - Contribuintes Individuais Fretistas Fora da GFIP;

FFG - Folha de Pagamento fora da GAP;

FOP — Folha de Pagamento Décimo Terceiro Salário

5.2 Os Papéis de Trabalho (levantamentos) são utilizados apenas para fins de separação dos diversos fatos geradores de contribuições apurados ao longo da ação fiscal, possibilitando uma melhor visualização e explicitação nos relatórios, das respectivas bases de cálculo, dos recolhimentos anteriormente efetuados pelo contribuinte e considerados pela fiscalização, da forma de cálculo das contribuições e para a separação entre os fatos geradores "declarados" e os "não declarados" a Previdência.

5.3 Todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias apuradas nos Papéis de Trabalho (levantamentos) deste documento, encontram-se discriminados no RL - Relatório de Lançamentos (anexo deste documento em meio digital).

5.4 As bases de cálculo, o valor das contribuições apuradas, encontram-se discriminados no DAD - Discriminativo Analítico de Débito (anexo deste documento em meio digital).

5.5 O total consolidado do débito inclusive juros, encontra-se discriminado no DSD — Discriminativo Sintético de Débito (anexo deste documento em meio digital).

5.6 A apropriação de GPS pagas encontra-se discriminada no RADA — Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados, anexo deste documento em meio digital.

5.7 As GPS — Guias de Previdência Social pagas e apresentadas encontram-se discriminadas no RDA — Relatório de Documentos Apresentados, anexo deste documento em meio digital.

5.8 Das GPS apresentadas foram excluídos os valores apurados em GFIP e lançadas as diferenças como documento de crédito ao contribuinte, conforme planilha anexa em meio digital.

## 6. DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DO LANÇAMENTO DO CREDITO TRIBUTÁRIO

6.1 Toda a fundamentação legal do presente lançamento encontra-se discriminada no FLD — Fundamentos Legais do Débito, anexo em meio digital e meio papel.

## 7. DOS ELEMENTOS EXAMINADOS

7.1 Os elementos que serviram de base ao presente levantamento foram:

i) Folhas de pagamento dos segurados;

ii) Recibos de pagamento a autônomos;

iii) Livros Diário e Razão.

## 8. DAS ALIQUOTAS APLICADAS

8.1 As alíquotas aplicadas encontram-se descritas no relatório "Discriminativo Analítico de Débito —DAD", anexo em meio digital.

## 9. DA RELAÇÃO DE ANEXOS

9.1 São partes integrantes do presente Relatório Fiscal os seguintes documentos:

- I - Instruções para o Contribuinte (IPC)
- II- Discriminativo Analítico do Débito (DAD),
- III - Discriminativo Sintético do Débito (DSD),
- IV - Relatório de Lançamentos (RL),
- V - Relatório de Documentos Apresentados (RDA),
- VI - Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (RADA),
- VII - Fundamentos Legais do Débito (FLD),
- VIII - Relatório de Representantes Legais (REPLEG),
- IX - Relação de Vínculos (ViNCULOS),
- X - Relatório Fiscal (REFISC).

#### 10. DAS CONSIDERAÇÕES GERAIS

10.1 O documento em epígrafe foi lavrado na estrita observância das determinações legais, devendo a empresa, no prazo de 30 (quinze) dias do recebimento da presente Notificação, providenciar o recolhimento, ou parcelamento dos valores apurados ou apresentar sua impugnação, por escrito, com defesa individualizada para cada notificação, no seguinte endereço: Delegacia de Receita Federal do Brasil, situada na Av. Perimetral D. Francisco, 79, Bairro São Miguel, CEP 63.122-290, Crato - CE. Mais informações ver no IPC — Instruções Para o Contribuinte que segue anexo a este documento em meio digital e meio papel.

Juazeiro do Norte, CE, 25 de setembro de 2008.

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

Quanto à **prova documental**, segundo o § 4º do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, ela deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual. A determinação, entretanto, não é absoluta. Observe-se que na parte final do mesmo § 4º consta a cláusula “a menos que”. Ou seja, diante de algumas das circunstâncias dispostas nas alíneas “a”, “b”, ou “c”, a prova documental poderá ser apresentada após a impugnação. São elas: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivos de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; e c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. A ocorrência dessas circunstâncias deve ser comprovada pelo recorrente. Eis, para tanto, a prescrição do § 5º do art.

16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972: “*A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior*”. Entretanto, no caso de já ter sido proferida a decisão, dispõe o § 6º do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, que “*...os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância*”.

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

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

No que se refere, especificamente, a **pedido de realização de diligência ou de produção de prova pericial**, é importante observar o prescrito pelo § 1º, de acordo com o qual o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, considerar-se-á não formulado. O art. 18, entretanto, permite a determinação, de ofício, da realização da perícia. A teor do dispositivo, a “*...autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entende-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine*”. O mencionado art. 28 prescreve que o indeferimento do pedido de diligência ou de perícia deverá ser fundamentado, como ocorreu neste caso, conforme se extrai das fls. 357 da decisão da DRJ.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso.

## 2 Decadência

A alegação de decadência, em absoluto, não procede. Cito, aqui, a decisão da DRJ, que bem enfrentou a questão, às fls. 353:

Assentado que o regime de prazos para a contagem da decadência deve ser o previsto pelo CTN, a questão que se apresenta imediata é quanto a aplicação do art. 150, §4º ou

173, I do *codex*, tendo-se em conta que as contribuições para a Seguridade Social são sabidamente sujeitas a lançamento por homologação.

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

No presente caso, entretanto, cujo crédito refere-se, como já dito, as competências 01 a 12/2004, com ciência do contribuinte em 30/09/2008, a qual marca sua constituição definitiva, deduz-se claramente que o direito de o Fisco lançar as contribuições não está alcançado pela decadência, seja pela incidência do art. 150, §4º ou 173, I, do CTN.

Neste particular, portanto, nego provimento ao recurso.

### 3 Contraditório e ampla defesa.

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

Quanto à suposta mácula ao contraditório e à ampla defesa, cito a decisão da DRJ, cujos fundamentos às fls. 355, tomo para esta decisão:

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

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

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

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

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

Lembro que no que se refere às nulidades, é imprescindível observar o que prescrevem os arts. 59 a 61 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. Logo no art. 59 há a previsão das circunstâncias consideradas nulidades do processo. São elas: i) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e ii) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Reconhecida a nulidade de qualquer ato, ela, nos termos do § 1º do art. 59, apenas prejudica os atos posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência. No caso de declaração de nulidade, o § 2º do mesmo artigo estabelece que a “...a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo”. Entretanto, naqueles casos em que a autoridade julgadora puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, ela não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta, conforme preconiza o § 3º do art. 59.

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

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

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

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle