



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10384.004544/2007-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-008.171 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de outubro de 2020
Recorrente TECON ENGENHARIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECLARAÇÃO EM GFIP. DIFERENÇAS EM RELAÇÃO À GPS. RECOLHIMENTO A MENOR

A empresa é obrigada a recolher, na forma e prazo definidos pela legislação vigente, as contribuições de que trata o art. 22, incisos I, II e III da Lei n.º 8.212/91, com as alterações da Lei 9.876/99.

ÔNUS DA PROVA DO IMPUGNANTE

A alteração do crédito tributário constituído deve se basear em fatos extintivos ou modificativos, arguidos como matéria de defesa, devidamente demonstrados, pelo contribuinte mediante produção de provas.

Recurso desprovido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer, em parte, do recurso, não conhecendo das matérias preclusas e negar-lhe provimento

(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 209-214) no qual alega a recorrente:

- a) Que realizou os recolhimentos da contribuição previdenciária incidente sobre o pró-labore desde 1985, havendo, portanto, *bis in idem*; e, ainda, que as informações constantes aos pagamentos estão individualizadas e lançadas na conta correta, não havendo razão para a imposição da multa de art. 283 do RPS; e
- b) Que somente se pode tolerar a imposição de multa, quando a conduta do contribuinte dificultar as atividades do órgão arrecadador, sob pena de caracterização de desvio de finalidade e, ainda, que no presente caso a multa não foi devidamente motivada.

Requeru, por fim, o conhecimento do recurso, e, no mérito, a reforma integral da decisão recorrida, nos seguintes termos: “À vista do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência total do lançamento, requer que seja acolhida a presente Impugnação” (fl. 215).

Foram apresentados documentos com a finalidade de sustentar as teses defendidas (fls. 216-229), os quais se tratam de i) capturas de tela do Cadastro Nacional de Informações Sociais - CNIS; ii) GFIP Única – Relação de Trabalhadores da empresa sem tomador; iii) Protocolo de Envio de Arquivos Conectividade Social e iv) Guias da Previdência Social - GPS de

A presente questão diz respeito a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito/DECAB nº 37.052.495-4 (fls. 3-134) que constitui crédito tributário de Contribuições Previdenciárias em face de TECON ENGENHARIA LTDA (CNPJ nº 07.250.590/0001-50) referente ao período de apuração de 01/10/2000 a 31/12/2006. A autuação alcançou o montante de R\$ 8.605,24 (oito mil seiscentos e cinco reais e vinte e quatro centavos). A notificação ocorreu em 14/09/2007, conforme fl. 135.

Na descrição dos fatos que deram causa ao lançamento, consta do Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (fls. 102-108) o seguinte:

Foram apurados nesta NFLD os seguintes fatos geradores:

- remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, constantes de folhas de pagamento, GFIP ou lançamentos contábeis.
- remunerações pagas à contribuintes individuais (pessoas físicas que prestaram serviços à empresa sem vínculo empregatício e administrador) constantes de recibos pagamento, GFIP ou lançamentos contábeis.

No Relatório de Lançamentos consta: Levantamento FP – FOLHA PAGAMENTO, competências 01/97 a 12/98, onde estão discriminados, mês a mês, os totais dos salários de contribuição dos segurados empregados, os totais das bases de cálculo dos contribuintes individuais (administradores e autônomos) e os totais das deduções de salário família e compensações. Os valores incluídos no Levantamento FP referem-se a fatos geradores ocorridos antes do período da GFIP.

No Relatório de Lançamentos consta: Levantamento FP1 - SEGURADOS

DECL GFIP, competências 01/99 a 12/06, onde estão discriminados, mês a mês, os totais dos salários de contribuição dos segurados empregados, os totais das bases de cálculo dos contribuintes individuais (pró-labore), os totais das contribuições dos contribuintes individuais e os rateios de deduções. Os valores incluídos no Levantamento FP1 estão declarados em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP.

No Relatório de Lançamentos consta: Levantamento FP2 -SEGURADOS NÃO - DECL GFIP, competências 01/99 a 12/06, onde estão discriminados, mês a mês, as diferenças entre - a folha de pagamento e os valores declarados em GFIP e os rateios de dedução. Os valores incluídos no Levantamento FP2 não estão declarados em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP.

Ademais, aponta-se que:

A empresa deixou de lançar mensalmente em sua contabilidade, cada obra, por matrícula CEI, em uma conta específica, ou, ao menos, em subtítulo, contendo de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos. Todas as remunerações foram lançadas na conta: 33102.0001-0 Ordenados, Salários e Gratificações. Por este motivo foi emitido o Auto de Infração nº 37.052.462-4.

A contribuinte apresentou impugnação em 11/10/2007 (fls. 140-143) alegando que:

- a) Os recolhimentos previdenciários incidentes sobre pró-labore foram devidamente efetivados e, por isso, qualquer cobrança ou exigência de mesma natureza incorreria em *bis in idem*;
- b) A realidade da construção civil, não é a mesma na qual se baseia a aferição feita em auditoria, posto que nem sempre se fatura a obra mensalmente. Assim, a aferição realizada de forma indireta é imprópria para o caso vertente; e
- c) Há flutuação de quantidade de trabalhadores em cada obra, razão pela qual não se poderia simplesmente taxar ou fixar uma incidência de percentual (20%) sobre a quantidade de trabalhadores que a auditoria entende que deveria existir na obra ante o seu valor global. O fato decorreria também da utilização de maquinário na obra.

Ao final formula pedido nos seguintes termos (fl. 143):

Assim, ante os argumentos e documentação em anexo, requer-se a impugnação total da presente NFLD, e das contribuições nela exigidas, por não existir no período declinado na referida notificação, nenhuma pendência para com a Previdência Social, hoje na pessoa da Receita Federal do Brasil, arquivando-se a Notificação em epígrafe.

A impugnação veio acompanhada de prova documental (fls. 144-188), composta basicamente por cópias das Guias da Previdência Social – GPS relativas às competências apuradas.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Rio de Janeiro I (DRJ), por meio do Acórdão nº 12-18.471, de 28 de fevereiro de 2008 (fls. 193-199), negou provimento à impugnação, mantendo integralmente a exigência fiscal, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/12/2006

A empresa é obrigada a recolher, na forma e prazo definidos pela legislação vigente, as contribuições de que trata o art. 22, incisos I, II e III da Lei n.º 8.212/91, com as alterações da Lei 9.876/99.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DIFERENÇAS DECORRENTES DA CONCILIAÇÃO GFIP X GPS.

Constatando-se o recolhimento a menor de contribuições sociais previdenciárias cujos fatos geradores foram declarados em GFIP, cabe ao Auditor Fiscal efetuar o lançamento do crédito tributário correspondente, até que se implemente a cobrança automática.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. FATO EXTINTIVO. ÔNUS DA PROVA.

A alteração do crédito tributário constituído deve se basear em fatos extintivos ou modificativos, arguidos como matéria de defesa, devidamente demonstrados pelo contribuinte mediante produção de provas.

Lançamento Procedente.

Para a precisa delimitação dos contornos da presente lide, convém transcrever o relatório do acórdão recorrido:

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra a empresa acima identificada, pertinente às contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, sobre as remunerações pagas aos seus segurados empregados e contribuintes individuais, correspondentes à parte patronal, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e para terceiros.

2. Conforme Relatório Fiscal (fls.100/106) a presente NFLD teve como base de cálculo as remunerações pagas pela notificada aos segurados empregados e aos segurados contribuintes individuais, discriminadas nas Folhas de Pagamento nas competências 01/1997 a 12/1998, bem como declaradas em GFIP, nas competências 01/1999 a 12/2006. Foram lançados também valores devidos s título de Acréscimos Legais.

3. A autoridade notificante esclarece no mesmo Relatório Fiscal, que foram apropriadas as GPS e GRPS pagas pela empresa até o encerramento da ação fiscal.

4. Mandado de Procedimento Fiscal regularmente emitido, com compatível com os períodos de fiscalização e apuração do crédito, com a devida ciência do contribuinte.

3. Notificada por via postal do lançamento em 14/09/2007, a interessada apresentou impugnação em 11/10/2007, de fls.133/135, juntando os documentos de fls. 136/180 e aduzindo as seguintes alegações:

5.1. Alega que os recolhimentos sobre o pró-labore, objeto desta NFLD, foram devidamente realizados, como se comprova pelas GPS's anexas. Nova exigência acarretaria duplicidade na cobrança, pois não há débito ou ausência de recolhimento relativamente ao pró labore.

5.2. Afirma que as competências 10, 11, 12 e 13 °/2000 estão quitadas, não havendo controvérsia sobre as mesmas.

5.3. Contesta o método da aferição indireta utilizado, pois a apuração com base na nota fiscal não se coaduna com a realidade da empresa. A folha de pagamento é o instrumento adequado para apurar a contribuição previdenciária.

5.4. Contesta o percentual aplicado (20%) sobre a quantidade de trabalhadores na obra.

5.5. A utilização de maquinário reduz a utilização de mão de obra, sendo o valor da Mão de Obra bem inferior a 40% dos serviços brutos das Notas Fiscais.

5.6. Por fim, aduz que em situações similares os valores oriundos da aferição com base na nota fiscal foram objeto de pedido de restituição. Assim, requer a impugnação total da NFLD por não haver no período lançado nenhuma pendência relativa às contribuições previdenciárias.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

Conhecimento

A intimação do Acórdão deu-se em 18 de março de 2008 (f. 202), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 15 de abril de 2008 (fl. 356). 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, não conhecendo das alegações preclusas, ou seja, aquelas relativas à multa imposta por não terem sido ventiladas por ocasião da impugnação de fls. 140-143.

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 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 *precludem*.

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 inverte 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), consequentemente, 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 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).

Entretanto, há exceções.

A exceção à regra geral se dá nos casos em que, durante o procedimento administrativo, o particular, mesmo intimado para prestar informações ou manifestar-se, deixe de fazê-lo, ou, ainda, naqueles casos em que a lei tenha estabelecido em favor da Administração, alguma presunção relativa.

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 presente caso, a recorrente não se desincumbiu de seu ônus probatório. Observe-se, para tanto, os itens 9, 10, 15, 19 e 20 do Acórdão recorrido:

9. O presente processo trata do descumprimento de uma obrigação tributária principal, configurada pelo não pagamento da contribuição previdenciária. Desta forma, ao constatar que a empresa não comprovou o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas, a fiscalização efetuou o lançamento do crédito previdenciário através da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD. Não foram trazidos aos autos argumentos ou documentos que permitam a retificação dos lançamentos efetuados. Os documentos juntados por ocasião da Impugnação não comprovam o recolhimento ou a confissão dos débitos lançados nesta NFLD, eis que apenas foram juntadas guias de recolhimento da contribuição a cargo do contribuinte individual e guias de pagamento quitadas após o encerramento da ação fiscal. Diante disso, nego provimento ao recurso.

10. Além disto, a Impugnante em nenhum momento contesta os lançamentos relativos a acréscimos legais, o que desde já nos leva a declarar a sua procedência. Isto porque a Impugnação é o momento apropriado para que se apresentem provas e argumentos que

possam desconstituir o lançamento efetuado. Como a Impugnante nada alegou em relação ao levantamento DAL — Diferença de Acréscimos Legais, operou-se a chamada preclusão administrativa — para alguns chamada impropriamente de coisa julgada administrativa — pela qual o ato administrativo, esgotados ou inexistentes os recursos contra ele, adquire estabilidade, e não mais pode ser modificado pela Administração.

[...]

15. Fala a empresa da não existência de seu débito, mas não acosta elementos materiais que comprovem esta alegação.

19. Em que pese os diversos argumentos escandidos pela Impugnante, não foi juntado nenhum elemento probatório ao processo relacionado aos fatos geradores das contribuições lançadas. Ou seja, em que pesem suas alegações, em nenhum momento foram juntados elementos hábeis a cabalmente comprová-las.

20. É cediço que a prova documental, amplamente utilizada no processo administrativo tributário, e especialmente, no contencioso previdenciário, é elemento que representa um fato e o fixa de modo idôneo e permanente, constituindo-se em instrumento probatório da maior importância.

[...]

23. Portanto, não procede a alegação da Impugnante que há duplicidade de lançamentos e cobrança dos créditos previdenciários. Isto porque a Impugnante não logra comprovar, documentalmente, e na forma da legislação, que de fato recolheu os valores ora

cobrados nesta NFLD. Como acima já falamos, as guias juntadas são referentes ‘a contribuição a cargo do contribuinte individual, e não aquela devida pela empresa incidente sobre o pró-labore. Como diz a lei, esta contribuição, à qual correspondem as guias de pagamento juntadas, é de responsabilidade do próprio contribuinte individual, e não se relaciona com as contribuições devidas pela empresa:

[;...]

26. Assim, constatamos que não há alegações ou provas nos presentes autos capazes de provocar a elisão do lançamento, o que nos leva a concluir pela sua procedência.

Não tendo o recorrente comprovado suas alegações, o desprovimento do recurso é medida que se impõe.

Conclusão

Voto por conhecer, em parte, do recurso, não conhecendo das matérias preclusas, ou seja, aquelas relativas à multa imposta, não ventiladas por ocasião da impugnação de fls. 140-143, e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle