



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13315.000019/2009-09
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2301-008.283 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de novembro de 2020
Recorrentes ARARIPE PREFEITURA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/2004

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA

No Discriminativo Analítico de Débito encontram-se informações do valor devido pelo município, por competência, os itens de cobrança, o valor originário e as alíquotas utilizadas no cálculo do montante devido. Já no Relatório de Fatos Geradores estão relacionados todos os lançamentos efetuados pelo Auditor-Fiscal para apuração dos valores devidos pelo contribuinte, juntamente com as observações sobre sua origem.

Desta forma, quanto aos relatórios emitidos pela fiscalização nada há que se reparar, pois que restam comprovadas a ocorrência do fato gerador e a identidade e adequação da matéria fática com o tipo legal. Ao sujeito passivo é que incumbe comprovar os fatos modificativos, extintivos ou impeditivos do direito da Fazenda. Se o município acredita haver erro nos cálculos ou na correta apuração da base de cálculo (fato modificativo), cabe a ele o ônus da prova. '

Ademais, deve ser considerado o fato de que os documentos que serviram de base para o lançamento foram elaborados pela própria defendente e colocados à disposição da fiscalização. Portanto, não há que se falar em cerceamento de defesa quando os documentos são de total conhecimento da Prefeitura Municipal, vez que foram por ela mesma elaborados. O motivo fático do lançamento está evidenciado de maneira cristalina e incontestável, e a fundamentação legal que alicerça o presente lançamento encontra-se discriminada no Relatório FLD - Fundamentos Legais do Débito.

RECURSO DE OFÍCIO NÃO CONHECIDO. SÚMULA CARF 103.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, conhecer do recurso voluntário 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. 371-377) em que a recorrente sustenta, em síntese:

- a) Houve cerceamento de defesa, tendo em vista a impossibilidade de leitura técnica adequada dos documentos enviados ao ente público municipal (Notificação Fiscal de Lançamento de Débito; Termo de Encerramento de Auditoria Fiscal; Mandado de Procedimento Fiscal Complementar nº 09298829C01; Recibo de arquivos e instruções ao contribuinte e dois CD's-ROM fornecidos pelo INSS). Isso porque “o único órgão capaz de decifrar o teor e significado das peças fornecidas é o próprio INSS [...]”.
- b) Dentre os documentos ofertados à parte não se encontra o Auto de Infração administrativo emitido pelo órgão do INSS, o que prejudica a elaboração de tese defensiva. Não há descrição do ilícito administrativo, nem tampouco a sua data de realização e, portanto, está igualmente ausente a motivação. Não havendo descrição da norma que originou o Auto de Infração vergastado, não se deve ocorrer a sanção administrativa. Nenhum comportamento administrativo pode ser considerado irregular sem que uma norma anterior à sua prática (e não apenas ao seu julgamento) o defina como tal.
- c) A aplicação de multa desprovida de embasamento legal ofende os Princípios da legalidade estrita e do livre convencimento motivado do julgador.

Ao final, formula pedidos nos seguintes termos (fl. 377):

“Ex positis, requer-se que Vossa Senhoria se digne de ANULAR A DECISÃO ora vergastada pelo descumprimento do contraditório e ampla defesa, bem como ordenar o INSS de remeter todo material que gerou os respectivos Autos de Infrações ao Município de Araripe, com as justificativas pertinentes, claras e compreensivas do ponto de vista técnico. Apta a aclarar e facilitar a elaboração de defesa do mencionado Ente Federativo no presente processo administrativo”.

E de Recurso de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do art. 1º da Portaria MF nº 03, de 03/01/2008, publicada em 07/01/2008 (fls. 248)

A presente questão diz respeito à Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD/DEBCAD nº 35.898.404-1 (fls. 3-228) que constitui crédito tributário de Contribuições Previdenciárias relativas à quota patronal, ao SAT, aos segurados-empregados e contribuintes individuais, à glosa do salário família e àquelas incidentes sobre os valores glosados, em face do Município de Araripe Prefeitura Municipal (CNPJ nº 07.539.984/0001-22), decorrente de fatos geradores ocorridos no período de 01/1998 a 12/2004. A autuação alcançou o montante de R\$ 5.925.132,42 (cinco milhões novecentos e vinte e cinco mil cento e trinta e dois reais e quarenta e dois centavos). A notificação aconteceu em 08/08/2006 (fl. 319).

Na descrição dos fatos que deram causa ao lançamento, consta do Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (fls. 214-218) que:

“Constituem fatos geradores do crédito tributário ora lançado:

Remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados através de folha de pagamento.

Remuneração pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços, através das Notas de Empenho e respectivos processos de pagamento.

Remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados Exercentes de Mandato Eletivo através das Notas de Empenho e respectivos processos de pagamento a partir da competência 09/2004.

As quotas de salário família pagas a segurados que não atendiam as condições exigidas pela legislação previdenciária”.

O mesmo documento separa os fatos geradores em dez levantamentos distintos, conforme a seguinte tabela:

Coluna 01	Coluna 02	Coluna 03	Coluna 04
Levantamento	Valor original	Juros	Total
RS1	155.567,37	222.113,94	377.681,31
RS2	121.426,15	152.355,55	273.794,73
RAD	211.131,15	93.952,33	305.083,48
RAN	1.261.391,12	814.215,12	2.075.668,84
RED	1.012.114,56	647.915,43	1.670.029,99
REN	234.555,50	178.418,25	412.973,75
RFD	3.630,90	2.062,04	5.692,94
RFN	39.219,65	30.666,26	69.885,91
SFI	450.715,32	277.096,16	727.811,48
REL	5.039,83	1.470,16	6.509,99
TOTAIS	3.504.792,55	2.420.339,87	5.925.132,43

Convém explicitar o relato referente à apuração dos fatos geradores:

“**PAGAMENTO A SEGURADOS EMPREGADOS:** Os valores levantados referentes aos pagamentos efetuados aos segurados empregados, foram apurados tomando por base os pagamentos efetuados através de folha de pagamento. A Fiscalização verificou que o sistema informatizado de Folha de Pagamento do órgão deixou de considerar algumas rubricas como bases de cálculo para a contribuição dos segurados empregados, tais como: Vencimento Complementar (Código 20); Quinquênio Adquirido (Código 400); Adicional de

periculosidade (Código 8); Acerto de vencimento (Código 9), entre outros. A fiscalização, respaldada no Art.216 § 5º do Decreto 3.048/99, efetuou a cobrança das contribuições dos segurados incidentes em tais rubricas, utilizando o lançamento " CS - Contribuição de Segurado " para tais contribuições, diferenciando-se das contribuições efetivamente arrecadadas dos segurados empregados para quais fora utilizado o lançamento " DS - Desconto de Segurados".

PAGAMENTO A SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS: Os pagamentos efetuados aos segurados contribuintes individuais (Autônomos e Transportadores Autônomo) foram apurados através das Notas de Empenho e seus respectivos processos de pagamento. A Fiscalização identificou através das Notas de Empenho e respectivos processos de pagamento, valores pagos a segurados contribuintes individuais e que não foram incluídos em Folha de Pagamento, agindo o órgão em desacordo com o que determina o Art.32, inciso I da Lei 8.212/91 combinada com o Art.225, inciso I e § 9º. Motivo pelo qual será lavrado Auto de infração por descumprimento de obrigação previdenciária acessória;

PAGAMENTO A SEGURADOS EXERCENTES DE MANDATO ELETIVO: os valores levantados referentes aos pagamentos efetuados aos segurados exercentes de mandato eletivos foram apurados tomando por base os pagamentos efetuados através de Notas de Empenho e Respetivos processos de Pagamento a partir da competência 09/2004, com base no Art. 12, Inciso I, alínea "j" da lei 8.212/91 (Acrescentada pela Lei N º 10.887, de 18/06/04) e disciplinado pelo Regulamento da previdência social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/99 de 06/05/99.

CONTRIBUIÇÃO DESCONTADA DOS SEGURADOS: Os valores arrecadados dos segurados empregados a título de contribuição previdenciária, previstas no Art.20 e Art.21 da lei 8212/91, foram apuradas através das folhas de pagamento, tendo sido também cobradas os valores devidos incidentes sobre as rubricas consideradas salário de contribuição pela Fiscalização e não consideradas bases de cálculo pelo sistema de folha de pagamento do órgão. A Fiscalização identificou que o órgão não arrecadou as contribuições previdenciárias dos contribuintes individuais entre as competências 04/2003 e 06/2006 e nem possui documentação que justifique a falta de desconto dessas contribuições no período acima identificado. Motivo pelo qual será lavrado Auto de Infração por descumprimento de obrigação previdenciária acessória, e cobradas as contribuições devidas pelos segurados contribuintes individuais considerando os valores pagos através das Notas de Empenho e seus respectivos processos de pagamento e o teto do salário de contribuição do período. Essa cobrança diretamente do órgão está fundamentada no Art. 30, inciso I, alínea "a" e "b", combinado com o Art. 33, § 5o. todos da lei 8.212/91, Art.216-A do Decreto 3.048/99 e com o art.4º da Lei 10.666/2003. Trata-se de uma transferência da responsabilidade tributária legalmente autorizada e respaldada no Art. 128 da lei 5.172, de 25/10/66 (Código Tributário Nacional) ”.

DO SALÁRIO FAMÍLIA:

PAGAMENTO DO SALÁRIO FAMÍLIA: O Art. 7º da Constituição Federal identifica como direito dos trabalhadores o salário família, deixando para a lei as condições e formas de pagamento. O Art. 67 da Lei 8.213/91 combinado com o Art. 84, §§ 1º, 2º e 4º do RPS (Decreto 3.048/99) identificam a documentação necessária (Atestado de vacinação anual e comprovação de frequência escolar semestral) que deve ser apresentada pelo segurado e conservada pela empresa durante dez anos. Os valores levantados, referentes aos pagamentos efetuados a título de salário família aos segurados empregados, foram apurados tomando por base os pagamentos efetuados através de folha de pagamento;

DAS IRREGULARIDADES ENCONTRADAS: A Fiscalização verificou que o órgão não solicitava dos segurados empregados a documentação que comprovava o direito ao recebimento do benefício do salário família, agindo em desacordo com o que determina o Art. 84 do Decreto 3.048/99(Acrescentado pelo Decreto N º 3.265, de 29/11/99). Mesmo sem a apresentação do atestado de vacinação, para os filhos ou equiparados até seis anos de idade, e da comprovação da frequência escolar, para os filhos ou equiparados a partir dos sete anos de idade, o órgão efetuava o pagamento das cotas de salário família, agindo em desacordo com o Art. 84, §§ 2º e 3º do Decreto 3.048/99(Acrescentados pelo Decreto N º 3.265, de 29/11/99).

DA GLOSSA DO SALÁRIO FAMILIA: Os valores indevidamente pagos a título de salário família foram glosados e considerados salários de contribuição conforme determina Art. 214, §10º do Decreto 3.048/99.

Informa-se, ainda, que os documentos analisados para elaborar os levantamentos foram: i) Folhas de pagamento dos segurados; ii) Notas de empenho e Processos de pagamento e iii) Guias de Recolhimento de FGTS e informações a Previdência Social.

O contribuinte apresentou impugnação (fls. 232-238) em 22/08/2006 (fl. 229 e 241), sustentando os mesmos argumentos do Recurso Voluntário acima transcritos. Ao final, formulou pedidos nos seguintes termos:

“Diante do exposto, requer-se que Vossa Senhoria se digne de remeter toda o material que gerou os respectivos Autos de Infrações ao Município de Araripe, com as justificativas pertinentes, que possa o defendente ter a compreensão fática e jurídica capaz de aclarar e facilitar a elaboração da defesa do mencionado Ente Federativo no presente processo administrativo”.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE (DRJ), por meio do Acórdão nº 08-15.29, de 18 de março de 2009 (fls. 247-257), entendeu que parte dos créditos em questão já se encontravam decaídos, mantendo a exigência fiscal na parte restante, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/2004.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SEGURADOS EMPREGADOS E. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. DETENTORES DE MANDATO ELETIVO. SALÁRIO FAMÍLIA. GLOSA.

Incidem contribuições para a Seguridade Social sobre as remunerações pagas aos segurados empregados.

É devida contribuição social sobre a remuneração paga ou creditada a contribuintes individuais.

São devidas as contribuições decorrentes de valores pagos, devidos ou creditados ao exercente de mandato eletivo a partir de 19 de setembro de 2004.

Devem ser glosados os valores pagos a título de Salário Família em desacordo com a legislação previdenciária.

PRAZO DECADENCIAL DA LEI Nº 8.212/1991. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA VINCULANTE Nº 8.

A Súmula Vinculante nº 8, aprovada pelo Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos

arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, afastando a decadência decenal para a constituição do crédito tributário-previdenciário. Lançamento Precedente em Pane.

Conforme o Voto do Relator, o valor do débito remanescente foi de R\$ 3.766.688,22 (três milhões setecentos e sessenta e seis mil seiscentos e oitenta e oito reais e vinte e dois centavos) (fl. 257). Consta do processo o Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR, com as exclusões dos valores alcançados pela decadência (fls. 258-318), o qual foi emitido uma segunda vez conforme fls. 320-359.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

Conhecimento

A intimação do Acórdão deu-se em 08 de junho de 2009 (fl. 363 e 365), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 07 de julho de 2009 (fls. 371-377). 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 voluntário, portanto, é tempestivo, e dele conheço integralmente. O recurso de ofício não conhecido por aplicação da Súmula CARF 103.

Mérito

A argumentação da recorrente limita-se a afirmar que a) teria havido cerceamento de defesa, tendo em vista a impossibilidade de leitura técnica adequada dos documentos enviados ao ente público municipal (Notificação Fiscal de Lançamento de Débito; Termo de Encerramento de Auditoria Fiscal; Mandado de Procedimento Fiscal Complementar nº 09298829C01; Recibo de arquivos e instruções ao contribuinte e dois CD's-ROM fornecidos pelo INSS). Isso porque “o único órgão capaz de decifrar o teor e significado das peças fornecidas é o próprio INSS [...]”; que b) dentre os documentos ofertados à parte não se encontra o Auto de Infração administrativo emitido pelo órgão do INSS, o que prejudica a elaboração de tese defensiva. Não há descrição do ilícito administrativo, nem tampouco a sua data de realização e, portanto, está igualmente ausente a motivação. Não havendo descrição da norma que originou o Auto de Infração vergastado, não se deve ocorrer a sanção administrativa. Nenhum comportamento administrativo pode ser considerado irregular sem que uma norma anterior à sua prática (e não apenas ao seu julgamento) o defina como tal; e c) a aplicação de multa desprovida de embasamento legal ofende os Princípios da legalidade estrita e do livre convencimento motivado do julgador.

O que se percebe é que, na falta de argumentos consistentes, a recorrente lança mão de argumentos flagrantemente descabidos.

Observe as palavras da DRJ, especialmente às fls. 252-253:

No Discriminativo Analítico de Débito encontram-se informações do valor devido pelo município, por competência, os itens de cobrança, o valor originário e as alíquotas utilizadas no cálculo do montante devido. Já no Relatório de Fatos Geradores estão relacionados todos os lançamentos efetuados pelo Auditor-Fiscal para apuração dos valores devidos pelo contribuinte, juntamente com as observações sobre sua origem.

Desta forma, quanto aos relatórios emitidos pela fiscalização nada há que se reparar, pois que restam comprovadas a ocorrência do fato gerador e a identidade e adequação da matéria fática com o tipo legal. Ao sujeito passivo é que incumbe comprovar os fatos modificativos, extintivos ou impeditivos do direito da Fazenda. Se o município acredita haver erro nos cálculos ou na correta apuração da base de cálculo (fato modificativo), cabe a ele o ônus da prova. '

Ademais, deve ser considerado o fato de que os documentos que serviram de base para o lançamento foram elaborados pela própria defendente e colocados à disposição da fiscalização. Portanto, não há que se falar em cerceamento de defesa quando os documentos são de total conhecimento da Prefeitura Municipal, vez que foram por ela mesma elaborados. O motivo fático do lançamento está evidenciado de maneira cristalina e incontestável, e a fundamentação legal que alicerça o presente lançamento encontra-se discriminada no Relatório FLD - Fundamentos Legais do Débito.

E incontroverso que as contribuições apuradas são devidas e que a notificado deixou de efetuar seu recolhimento, e o argumento da notificada em relação ao cerceamento de defesa não procede, pelos esclarecimentos abaixo expendidos.

O direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório, insculpido no artigo 5º, inciso LV da CF/88, tem por finalidade possibilitar aos litigantes, seja em processo judicial ou administrativo, o direito à reação contra atos desfavoráveis, momento esse em que a parte interessada exerce o direito à ampla defesa e ao contraditório.

Portanto, quando a Administração, antes de decidir o mérito de uma questão administrativa, dá à parte contrária a oportunidade de impugnar da forma mais ampla que entender, em hipótese alguma, pode ser acusada de negar ao contribuinte o exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório.

A ocorrência dos fatos geradores está minuciosamente demonstrada no Relatório de Lançamentos - RL (que relaciona todos os lançamentos efetuados), no Relatório Fiscal (que dá a descrição fática) e nos Fundamentos Legais do Débito (que dá toda a fundamentação legal dos fatos geradores). A matéria tributável (base de cálculo) e o montante devido encontram assento, respectivamente, no Discriminativo Analítico de Débito - DAD e no Discriminativo Sintético de Débito - DSD. O sujeito passivo do crédito previdenciário encontra-se perfeitamente identificado na folha de rosto desta NFLD e nos demais anexos. Todos os recolhimentos e demais créditos considerados estão enumerados no Relatório de Documentos Apresentados - RDA, sendo que o modus de apropriação encontra-se demonstrado no Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados-RADA. Anotamos ainda o Relatório de Instruções ao Contribuinte. Acrescenta-se o fato da regular comunicação do débito ao sujeito passivo, e o cumprimento do prazo legal para aguardo do contraditório.

Não existe nenhum documento ininteligível. O Relatório Fiscal e demais relatórios anexos à NFLD apresentam uma linguagem simples e clara, demonstrando com riqueza de detalhes os pressupostos fáticos e de direito que embasam o presente lançamento.

Qualquer homem médio, sem despendar muito esforço intelectual, é capaz de compreender os motivos de fato e de direito que geraram para a fiscalização o poder-dever de lançar o crédito tributário.

Ante o exposto, tem-se que a lavratura da presente NFLD seguiu os elementos e requisitos de formação válida, sendo observados os princípios da legalidade e da verdade material, não havendo que se falar em cerceamento de defesa.

Concordo integralmente com o entendimento manifestado pela DRJ.

Lembro, ainda, que 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 requiera as provas com que poderia ser dirimida a controvérsia, nada obsta, em homenagem à verdade material, que a autoridade julgadora determine as provas que possam formar melhor o seu convencimento para uma decisão analítica e correta.

[...]

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

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

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

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

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

Não há dúvida, portanto, de que o ônus (dever) da prova relativo à comprovação do fato que embasa o lançamento é da Administração, e não do particular. É o que diz Sérgio

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

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

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

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

À autoridade lançadora compete o dever e o ônus de investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário e apurar o *quantum* devido pelo sujeito passivo, somente se admitindo que se transfira ou inverta ao contribuinte o *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 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).

Neste caso, é importante ressaltar que a Administração desincumbiu-se de seu dever ao descrever de modo absolutamente claro e preciso, no Relatório da Notificação de Débito, os fatos que deram causa ao lançamento (fls. 214-218. Nele, consta que:

“Constituem fatos geradores do crédito tributário ora lançado:

Remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados através de folha de pagamento.

Remuneração pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços, através das Notas de Empenho e respectivos processos de pagamento.

Remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados Exercentes de Mandato Eletivo através das Notas de Empenho e respectivos processos de pagamento a partir da competência 09/2004.

As quotas de salário família pagas a segurados que não atendiam as condições exigidas pela legislação previdenciária”.

O mesmo documento separa os fatos geradores em dez levantamentos distintos, conforme a seguinte tabela:

Coluna 01	Coluna 02	Coluna 03	Coluna 04
Levantamento	Valor original	Juros	Total
RS1	155.567,37	222.113,94	377.681,31
RS2	121.426,15	152.355,55	273.794,73
RAD	211.131,15	93.952,33	305.083,48
RAN	1.261.391,12	814.215,12	2.075.668,84
RED	1.012.114,56	647.915,43	1.670.029,99
REN	234.555,50	178.418,25	412.973,75
RFD	3.630,90	2.062,04	5.692,94
RFN	39.219,65	30.666,26	69.885,91
SFI	450.715,32	277.096,16	727.811,48
REL	5.039,83	1.470,16	6.509,99
TOTAIS	3.504.792,55	2.420.339,87	5.925.132,43

Convém explicitar o relato referente à apuração dos fatos geradores:

“PAGAMENTO A SEGURADOS EMPREGADOS: Os valores levantados referentes aos pagamentos efetuados aos segurados empregados, foram apurados tomando por base os pagamentos efetuados através de folha de pagamento. A Fiscalização verificou que o sistema informatizado de Folha de Pagamento do órgão deixou de considerar algumas rubricas como bases de cálculo para a contribuição dos segurados empregados, tais como: Vencimento Complementar (Código 20); Quinquênio Adquirido (Código 400); Adicional de periculosidade (Código 8); Acerto de vencimento (Código 9), entre outros. A fiscalização, respaldada no Art.216 § 5º do Decreto 3.048/99, efetuou a cobrança das contribuições dos segurados incidentes em tais rubricas, utilizando o lançamento " CS - Contribuição de Segurado " para tais contribuições, diferenciando-se das contribuições efetivamente arrecadadas dos segurados empregados para quais fora utilizado o lançamento " DS - Desconto de Segurados”.

PAGAMENTO A SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS: Os pagamentos efetuados aos segurados contribuintes individuais (Autônomos e Transportadores Autônomo) foram apurados através das Notas de Empenho e seus respectivos processos de pagamento. A Fiscalização identificou através das Notas de Empenho e respectivos

processos de pagamento, valores pagos a segurados contribuintes individuais e que não foram incluídos em Folha de Pagamento, agindo o órgão em desacordo com o que determina o Art.32, inciso I da Lei 8.212/91 combinada com o Art.225, inciso I e § 9º. Motivo pelo qual será lavrado Auto de infração por descumprimento de obrigação previdenciária acessória;

PAGAMENTO A SEGURADOS EXERCENTES DE MANDATO ELETIVO: os valores levantados referentes aos pagamentos efetuados aos segurados exercentes de mandato eletivos foram apurados tomando por base os pagamentos efetuados através de Notas de Empenho e Respectivos processos de Pagamento a partir da competência 09/2004, com base no Art. 12, Inciso I, alínea “j” da lei 8.212/91 (Acrescentada pela Lei N º 10.887, de 18/06/04) e disciplinado pelo Regulamento da previdência social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/99 de 06/05/99.

CONTRIBUIÇÃO DESCONTADA DOS SEGURADOS: Os valores arrecadados dos segurados empregados a título de contribuição previdenciária, previstas no Art.20 e Art.21 da lei 8212/91, foram apuradas através das folhas de pagamento, tendo sido também cobradas os valores devidos incidentes sobre as rubricas consideradas salário de contribuição pela Fiscalização e não consideradas bases de cálculo pelo sistema de folha de pagamento do órgão. A Fiscalização identificou que o órgão não arrecadou as contribuições previdenciárias dos contribuintes individuais entre as competências 04/2003 e 06/2006 e nem possui documentação que justifique a falta de desconto dessas contribuições no período acima identificado. Motivo pelo qual será lavrado Auto de Infração por descumprimento de obrigação previdenciária acessória, e cobradas as contribuições devidas pelos segurados contribuintes individuais considerando os valores pagos através das Notas de Empenho e seus respectivos processos de pagamento e o teto do salário de contribuição do período. Essa cobrança diretamente do órgão está fundamentada no Art. 30, inciso I, alínea “a” e “b”, combinado com o Art. 33, § 5º. todos da lei 8.212/91, Art.216-A do Decreto 3.048/99 e com o art.4º da Lei 10.666/2003. Trata-se de uma transferência da responsabilidade tributária legalmente autorizada e respaldada no Art. 128 da lei 5.172, de 25/10/66 (Código Tributário Nacional) ”.

DO SALÁRIO FAMÍLIA:

PAGAMENTO DO SALÁRIO FAMÍLIA: O Art. 7º da Constituição Federal identifica como direito dos trabalhadores o salário família, deixando para a lei as condições e formas de pagamento. O Art. 67 da Lei 8.213/91 combinado com o Art. 84, §§ 1º, 2º e 4º do RPS (Decreto 3.048/99) identificam a documentação necessária (Atestado de vacinação anual e comprovação de frequência escolar semestral) que deve ser apresentada pelo segurado e conservada pela empresa durante dez anos. Os valores levantados, referentes aos pagamentos efetuados a título de salário família aos segurados empregados, foram apurados tomando por base os pagamentos efetuados através de folha de pagamento;

DAS IRREGULARIDADES ENCONTRADAS: A Fiscalização verificou que o órgão não solicitava dos segurados empregados a documentação que comprovava o direito ao recebimento do benefício do salário família, agindo em desacordo com o que determina o Art. 84 do Decreto 3.048/99(Acrescentado pelo Decreto N º 3.265, de 29/11/99). Mesmo sem a apresentação do atestado de vacinação, para os filhos ou equiparados até seis anos de idade, e da comprovação da frequência escolar, para os filhos ou equiparados a partir dos sete anos de idade, o órgão efetuava o pagamento das cotas de salário família, agindo em desacordo com o Art. 84, §§ 2º e 3º do Decreto 3.048/99(Acrescentados pelo Decreto N º 3.265, de 29/11/99).

DA GLOSSA DO SALÁRIO FAMILIA: Os valores indevidamente pagos a título de salário família foram glosados e considerados salários de contribuição conforme determina Art. 214, §10º do Decreto 3.048/99.

Informa-se, ainda, que os documentos analisados para elaborar os levantamentos foram: i) Folhas de pagamento dos segurados; ii) Notas de empenho e Processos de pagamento e iii) Guias de Recolhimento de FGTS e informações a Previdência Social.

Sem razão, portanto, o recorrente.

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.

O recorrente não se desincumbiu de seu ônus, razão pela qual, deve o recurso voluntário ser desprovido.

Voto por não conhecer do recurso de ofício, por conhecer do recurso voluntário, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle