



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16095.000285/2008-72
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-008.265 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de novembro de 2020
Recorrente MAXMOL METALURGICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2006 a 31/07/2006

CONFISCATORIEDADE DA MULTA. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF 2.

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

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

As hipóteses de nulidade estão previstas expressamente no art. 59 do Decreto n. 70.235/72. Não há que se falar em cerceamento de defesa. A recorrente apresentou impugnação e recurso voluntário.

ÔNUS DA PROVA DO RECORRENTE

Quanto ao ônus da prova do particular, o Decreto n. 70.235/72, prescreve no 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".

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA CARF 4

Legal a aplicação da Taxa Selic para fixação dos juros moratórios para recolhimento do crédito tributário em atraso. Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade 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. 85-93) em que a recorrente sustenta, em síntese:

- a) Reiteram-se todos os argumentos apresentados na impugnação.
- b) A decisão recorrida não apresenta fundamentos consistentes no sentido de negar as alegações da recorrente de que a autuação padece de vícios insanáveis, tendo em vista a ausência de preenchimento dos requisitos para a autuação descritos na Lei nº 8.212/91, bem como da confiscatoriedade da multa e dos juros pretendidos pela d. autoridade fiscal. A mesma decisão incorreu em cerceamento de defesa por considerar apenas meras alegações, infundadas suposições e frágeis indícios para concluir pela manutenção da exigência fiscal.
- c) A fiscalização não comprovou infrações da legislação tributária por parte da contribuinte, razão pela qual deve ser mantida a regra da presunção da inocência. A ausência de provas por parte do Fisco, por si só, equivale a cerceamento de defesa.
- d) A multa aplicada possui caráter de confisco, ultrapassando o aspecto lógico, racional e fundante, o legal, consubstanciando-se em verdadeiro locupletamento ilícito por parte do Fisco.

Ao final, formula pedidos nos seguintes termos:

“Diante do exposto, a Recorrente requer:

(i) seja recebido e provido o presente recurso, para reformar a decisão de primeira instância proferida pela d. auditoria fiscal da Previdência social, bem como cancelado o auto de infração ora hostilizado, a fim de que o mesmo não produza nenhum efeito.

(ii) na vaga hipótese de não ser reconhecida a total improcedência da infração, seja **relevada** a penalidade aplicada pelos motivos expostos”.

A presente questão diz respeito à Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD/DEBCAD nº 37.014.822-3 (fls. 2-44) que constitui crédito tributário de Contribuições

Previdenciárias, em face de Maxmol Metalúrgica LTDA. (CNPJ nº 65.833.972/0001-02), referente a fatos geradores ocorridos em 03/2003 a 13/2003; 01/2004; 04/2004 a 06/2004; 10/2004; 12/2004; 13/2004, 02/2005; 04/2005; 06/2005 e 03/2006 a 07/2006.. A autuação alcançou o montante de R\$ 134.747,95 (cento e trinta e quatro mil setecentos e quarenta e sete reais e noventa e cinco centavos). A notificação aconteceu em 24/08/2006 (fl. 46).

Na descrição dos fatos que deram causa ao lançamento, consta do Relatório Fiscal da NFLD (fls. 42-43) o seguinte:

“O débito constante da presente notificação Fiscal de Lançamento de Débito-N.F.L.D., refere-se a contribuições descontadas em folhas de pagamento de segurados empregados e retenção de contribuição de segurados contribuinte individual, sócios gerente da empresa, a partir de 04/03, de acordo com a Lei n. 10.666/2003, dos períodos de : 03/03 a 12/03, 13/03, 01/04. 04/04 a 06/04, 10/04, 12/04, 13/04, 02/05, 04/05 06/05, 03/06 a 06/06, e diferença de contribuição do segurado da competência 07/06, e não repassados ao INSS- Instituto Nacional do Seguro Social, consoante ao disposto na Lei 8.212/91 e Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto 3.048 de 06.05.99.Tal procedimento caracteriza em tese “Crime de Apropriação indébita”, e será objeto de representação fiscal, para a competente apuração em instância própria.

A situação acima descrita, em tese, configura a prática de:

Apropriação indébita Previdenciária, previsto no artigo 168-A, incisos I, do Código Penal - Decreto-Lei n. 2.848, de 07/12/40, com a redação dada pela Lei n. 9.083, de 14/07/00, verificado no período de 03/03 a 07/06, motivo pelo qual será objeto de REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS, com comunicação a autoridade competente para as providências cabíveis.

Serviram de base ao lançamento, as folhas de pagamento de salários, Recibos de Pagamento e GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social.

[...]

Fundamentos Legais do débito: Lei n. 8.212, de 24/07/91, artigo 20 (com a redação dada pela Lei n.9.032, de 28/04/95, alterada posteriormente pela Lei n. 9.129, de 10/11/95), combinado com artigo 12, inciso I, Decreto n. 3.048, de 06/05/99, artigo 9, inciso I, artigo 198, artigo 214, inciso I, artigo 216, Lei 10.666, de 08/05/03, artigo 4”.

A contribuinte apresentou impugnação em 06/09/2006 (fls. 47 e ss.) alegando que:

- a) A NFLD em apreço é nula em razão do desrespeito aos requisitos constantes do art. 9º do Decreto nº 70.235/72, notadamente a necessidade de instrução com os laudos, depoimentos e elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Além disso, a nulidade também decorreria do cerceamento de defesa (art. 59, II, do mesmo diploma).
- b) A ausência de comprovação acerca das infrações também enseja a nulidade do lançamento, uma vez que a fiscalização baseou-se em meras suposições para concluir que houve a prática de ilícito.
- c) A multa aplicada tem evidente caráter de confisco, pois “o seu valor não guarda qualquer respaldo do ponto de vista infracional, até porque a infração apontada jamais ocorreu”. Os juros legais aplicados ao caso

também são excessivos, posto que ultrapassam o limite de 12% ao ano (1% ao mês) estipulado pelo art. 161, § 1º do CTN c/c art. 412 do CC.

Ao final, formulou pedidos nos seguintes termos:

“Em consonância com o acatado, demonstradas as irregularidades, inconstitucionalidades e ilegalidades presentes na Notificação fiscal, bem como a inocorrência das infrações alegadas pela digna Autoridade Fiscal, requer seja julgada nula de pleno direito a autuação fiscal em questão, pelas preliminares minuciosamente narradas, ou, caso não seja este o entendimento, que a autuação seja julgada improcedente, com o imediato arquivamento do presente feito, para que dele não restem quaisquer efeitos”.

A Secretaria da Receita Previdenciária, por meio da Decisão-Notificação nº 21.425-4/0242/2006, de 25 de setembro de 2006 (fls. 73-78), negou provimento à impugnação, mantendo integralmente a exigência fiscal, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

CONTRIBUIÇÃO REFERENTE À RUBRICA DE SEGURADOS NÃO REPASSADA A PREVIDÊNCIA SOCIAL. MULTA. JUROS.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias descontadas das remunerações pagas ou creditadas a seus empregados, conforme inteligência dos artigos 28, I, 30, I, letra "a" e "b", da Lei n.º 8.212/91.

A multa e os juros de mora incidem sobre os recolhimentos em atraso de contribuições previdenciárias, nos termos dos arts. 34 e 35 da Lei n.º 8.212/91, os quais determinam expressamente o seu caráter irrelevável.

LANÇAMENTO PROCEDENTE

Juntamente com o Recurso Voluntário, a contribuinte apresentou informação de que já havia impetrado o Mandado de Segurança nº 2006.61.19.007625-5, para obter uma liminar suspendendo a exigência do depósito de 30% previsto no RPS e na Lei 8.212/91, a título de preparo recursal (fl. 79).

Pelo despacho nº 21.4254-4, da Seção do Contencioso Administrativo, em 07/03/2007, foi negado o prosseguimento ao recurso, considerando-o deserto em razão da ausência do depósito recursal de 30%. Isso porque o Mandado de Segurança impetrado pela contribuinte teve seu pedido liminar indeferido, bem como o pleito de efeito suspensivo do Agravo de Instrumento que questionou tal decisão (fls. 107-109).

A contribuinte foi cientificada do despacho, bem como do termo de trânsito em julgado da fl. 87 em 23/03/2007 (fls. 111-113). Em resposta, apresentou nova manifestação em 02/04/07 (fls. 114-116), alegando que:

- a) A decisão que negou seguimento ao recurso ofende o direito de ampla defesa, o qual só estará plenamente assegurado na medida em que a contribuinte possa interpor o seu recurso sem qualquer embaraço, limitação ou ônus, como tem se posicionado o TRF da 3ª região.
- b) Embora não tenha sido concedida a liminar no Mandado de Segurança, é possível que a medida seja concedida em sede de sentença. O próprio STF já reconheceu a inconstitucionalidade do indigitado depósito.

Ao final, formulou os seguinte pedido (fl. 116):

“Desta forma, requer a **reconsideração** da r. decisão que julgou DESERTO o recurso administrativo, para que seja recebido, sob pena de violar os princípios e garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa, e ao final provido, para reformar a decisão proferida pela d. auditoria fiscal da Previdência social, bem como cancelado o auto de infração ora hostilizado, a fim de que o mesmo não produza nenhum efeito”.

A manifestação veio acompanhada de documentos referentes ao posicionamento dos tribunais citados quanto a questão debatida (fls. 120-125).

Sobreveio mais uma petição da contribuinte em 26/07/2007 (fls. 129 e 130), requerendo a reconsideração da decisão que decretou a deserção do recurso. Reitera-se que o posicionamento do STF é de inconstitucionalidade da exigência do depósito recursal de 30% (RE nº 388359; nº 389383 e nº 390513), apresentando documento relativo a notícia jornalística nesse sentido (fls. 131 e 132).

Finalmente, com o despacho de 15/04/2008 (fl. 136), encaminhou-se o processo ao 2º Conselho de Contribuintes nos seguintes termos:

“Tendo em vista que os requerimentos protocolados exigem resposta ao contribuinte, e que em 03/01/2008, o processo ainda se encontrava em fase administrativa, pendente da emissão de despacho, proponho, nos termos do Ato Declaratório Interpretativo SRF no.21 de 25/01/2008, o encaminhamento deste ao 2o. Conselho de Contribuintes- 2 CC DF (0112045 0) para prosseguimento”.

É o relatório do essencial

Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

Conhecimento

A intimação do Acórdão deu-se em 06 de outubro de 2006 (fl. 83), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 06 de novembro de 2006 (fls. 85-93). A contagem do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço parcialmente, deixando de conhecer as alegações de inconstitucionalidade em atendimento à Súmula CARF n. 2.

Mérito

1 Nulidade

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”.

N presente caso, não houve cerceamento de defesa e não estão presentes nulidades, irregularidades, incorreções ou omissões. Cito, inclusive, a decisão de primeira instância (fl. 76):

6.11. À Notificada foram fomicidos os meios a ela inerentes para o exercício do direito constitucional ao contraditório e ampla defesa, conforme atestam os autos da presente, todavia, não logrou apresentar fatos e documentos consistentes, capazes de ilidir o feito fiscal. Assim sendo, alegações apresentadas quanto a cerceamento de Defesa não prosperam;

Nego, portanto, neste particular, provimento ao recurso

2 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 *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 qui 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).

Aqui, a Administração desincumbiu-se de seu ônus. Observemos que na descrição dos fatos que deram causa ao lançamento, consta do Relatório Fiscal da NFLD/DEBCAD n. 37.014.822-3 (fls. 42-43) o seguinte:

1. O débito constante da presente notificação Fiscal de Lançamento de Débito-N.F.L.D., refere-se a contribuições descontadas em folhas de pagamento de segurados empregados e retenção de contribuição de segurados contribuinte individual, sócios gerente da empresa, a partir de 04/03, de acordo com a Lei n. 10.666/2003, dos períodos de : 03/03 a 12/03, 13/03, 01/04. 04/04 a 06/04, 10/04, 12/04, 13/04, 02/05, 04/05 06/05, 03/06 a 06/06, e diferença de contribuição do segurado da competência 07/06, e não repassados ao INSS- Instituto Nacional do Seguro Social, consoante ao disposto na Lei 8.212/91 e Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto 3.048 de 06.05.99. Tal procedimento caracteriza em tese “Crime de Apropriação indébita”, e será objeto de representação fiscal, para a competente apuração em instância própria.

2. A situação acima descrita, em tese, configura a prática de: Apropriação indébita Previdenciária, previsto no artigo 168-A, incisos I, do Código Penal - Decreto-Lei n. 2.848, de 07/12/40, com a redação dada pela Lei n. 9.083, de 14/07/00, verificado no período de 03/03 a 07/06, motivo pelo qual será objeto de REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS, com comunicação a autoridade competente para as providências cabíveis.

3. Serviram de base ao lançamento, as folhas de pagamento de salários, Recibos de Pagamento e GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social.

4. O demonstrativo dos valores devidos, constam dos DISCRIMINATIVOS ANALITICO E SINTETICO DO DEBITO, peça anexa à NFLD.

5. Os fundamentos legais que alicerçam a exigibilidade do débito, as alíquotas aplicadas, e os seus co-responsáveis, estão elencados nos anexos da NFLD; A relação mensal dos descontos em questão, constitui o relatório de "Fatos Geradores" anexo à NFLD.

6. Fundamentos Legais do débito: Lei n. 8.212, de 24/07/91, artigo 20 (com a redação dada pela Lei n.9.032, de 28/04/95, alterada posteriormente pela Lei n. 9.129, de 10/11/95), combinado com artigo 12, inciso I, Decreto n. 3.048, de 06/05/99, artigo 9, inciso I, artigo 198, artigo 214, inciso I, artigo 216, Lei 10.666, de 08/05/03, artigo 4º.

7.. Foram lavradas, além desta NFLD, as abaixo descritas, sendo que a cada notificação deverá constar defesa específica, exceto as LDCs. As cópias de documentos a serem juntadas na defesa deverão estar devidamente autenticadas:

NFLD. DEBCAD: 37.014.821-5 referente contribuição do segurado descontada em folha de pagamento.

LDCS DEBCAD: 37.014.323-1, 37.014.324-o e 37.014.325-8 referente contribuição de Empresa, SAT/RAT e Terceiros sobre folha de pagamento.

AI DEBCAD: 37.014.826-6- CÓD. FUNDLEGAL 38 por não apresentação de escrituração contábil.

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”.

A recorrente não se desincumbiu de seu ônus, razão pela qual, também nesta particular, nego provimento ao recurso.

3 Aplicação da Taxa Selic

Com relação à Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) faço menção, aqui, à Súmula CARF n. 4:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Nego, portanto, provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle