



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 35551.000295/2007-47
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-007.941 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de outubro de 2020
Recorrente CEREAIS BARRIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/01/2003

DECADÊNCIA. SÚMULA CARF 99. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, CTN.

Termo inicial do prazo decadencial das contribuições previdenciárias nos casos em que haja pagamento, ainda que a menor, conforme art. 150, § 4º, do CTN.

DECADÊNCIA. APLICAÇÃO do art. 173, I, do CTN

Termo inicial do prazo decadencial das contribuições previdenciárias nos casos em que não houver sequer pagamento a menor, conforme art. 173, I, do CTN

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. O exercício de atividade remunerada sujeita a filiação obrigatória ao Regime Geral de Previdência Social.

Base de cálculo identificada a partir de documentos fornecidos pelo contribuinte. Ausência de arbitramento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo da matéria estranha à lide, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reconhecer a decadência com base na regra do art. 173 inciso I das competências até 11/2000 (inclusive) e com base na regra do art. 150 parágrafo 4º dos períodos de 12/2000, 02 a 06/2001 e 08/2001.

(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. 102-104) em que a recorrente ataca o Acórdão n. 18-8.824 (fls. 94-98), relativo à Notificação Fiscal de Lançamento de Débito n. 35.795.029-1, de 19 de setembro de 2006 (fl. 2-38), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/01/2003

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. O exercício de atividade remunerada sujeita a filiação obrigatória ao Regime Geral de Previdência Social

O prazo decadencial das contribuições previdenciárias é de dez anos, conforme determina o art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Lançamento Procedente em Parte

Eis os argumentos lançados pelo recorrente:

- a) Que não teve sua inscrita fiscal desclassificada e foi justamente com base nela que a autoridade fiscal realizou os lançamentos;
- b) Em sua escrita fiscal encontram-se com exatidão os valores que se constituem e os que não se constituem fatos geradores das contribuições previdenciárias;
- c) Os recolhimentos e os lançamentos realizados levaram em conta as bases de cálculo apuradas pelos responsáveis pela formalização da escrita, os quais corretamente excluíram da tributação as verbas não remuneratórias entregues aos colaboradores vinculados à empresa. No presente caso, adiantamentos (vales);
- d) Quanto aos produtos rurais adquiridos, tais aquisições não contemplavam nenhuma retenção, sendo pago ao vendedor o preço integral constante na nota fiscal do produtor, razão pela qual entende a tributação de tais pagamentos como onerosa e impertinente;
- e) A decadência de parte dos créditos tributários. Teria decaído parte do crédito tributário, especificamente a parte relativa ao período compreendido entre janeiro de 1996 e agosto de 2001, tendo em vista o que a formalização do lançamento teria ocorrido apenas em setembro de 2006. Após a súmula vinculante n. 8, do Supremo Tribunal Federal, o prazo decadencial seria de 5 (cinco) anos;
- f) A inocorrência dos fatos geradores e a incorreção do “arbitramento” da base de cálculo, que supostamente lhe impôs ônus insuperável.
- g) Somente a lei poderia fixar a base de cálculo da contribuição previdenciária, conforme estabelece o art. 97 do CTN.

Requeru, por fim, o Requeru, por fim, o conhecimento do recurso, e, no mérito, a reforma integral da decisão recorrida, nos seguintes termos:

“Em face da exposta, requer a Vossas Excelências o recebimento deste recurso, para o efeito de julgar IMPROCEDENTE a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD/DEBCAB nº 35.795.029-1, alternativamente, o reconhecimento da decadência, conforme expandido em item próprio, tudo como medida da mais lúdima e inteira”.

A mencionada NFLD constitui créditos tributários de Contribuições Sociais para a Seguridade Social em face de Cereais Barril LTDA (CNPJ n. 97.095.350/0001-10), referentes a fatos geradores do período entre 01/01/1997 e 31/01/2003, no valor atualizado de R\$ 5.339,27 (cinco mil trezentos e trinta e nove reais e vinte e sete centavos), ao qual somam-se multas no montante de R\$ 800,88 (oitocentos reais e oitenta e oito centavos) e juros de R\$ 7.716,33 (sete mil setecentos e dezesseis reais e trinta e três centavos), totalizando R\$ 13.856,48 (treze mil oitocentos e cinquenta e seis reais e quarenta e oito centavos). Constam do documento os seguintes anexos:

IPC - Instruções Para o Contribuinte (fls. 3-4).

DAD - Discriminativo Analítico do Débito (fls. 5-12).

DSD - Discriminativo Sintético do Débito (fls. 13-17).

RL - Relatório de Lançamentos (fls. 18 a 22).

FLD - Fundamentos Legais do Débito (fls. 23-29).

CORESP - Relação de Corresponsáveis, a qual identificou Getúlio Geremias Damo como sócio gerente e representante legal da recorrente (fl. 30).

TDM - Totalização de Débito por Moeda (fl. 31).

MPF - Mandamento de Procedimento Fiscal, datado de 08/02/2006 (fl. 32) e seguido pelos MPFs complementares de 06/06/2006 (fl. 33) e 31/07/2006 (fl. 34).

TIAD - Termo de Intimação para Apresentação de Documentos, datado de 10/02/2006.

TEAF - Termo de Encerramento da Ação Fiscal, datado de 21/09/2006 (fl. 36).

REFISC - Relatório Fiscal, datado de 21/09/2006 (fls. 37 e 38).

O Relatório Fiscal discrimina os fatos geradores detalhados no RL e no DAD em “FP1- Folha de Pagamento Antes GFIP”, correspondentes aos pagamentos de salários de segurados empregados e pró-labore nas competências de 01/1996 a 12/1996, e “FP4 - Folha de pagamentos não simples”, referentes aos pagamentos de salários de segurados empregados e pró-labore nas competências de 03/1999, 05/99 07/99 a 12/2000, 02/00, 04/00 a 09/00, 01/2001, 02/01, 04/01, 07/01, 08/01, 11/01, 01/02, 03/02, 06/02 a 08/02 e 01/2003. O mesmo documento cita que os elementos examinados foram as folhas de pagamento de salários, rescisões de contrato de trabalho, GPS, GRPS, GFIP, Livro Razão, Livro Diário.

O contribuinte foi devidamente notificado na data de 25/09/2006, conforme aviso de recebimento da fl. 39.

Sobreveio impugnação na data de 06/10/2006 (fls. 40-50), pela qual relata-se que o lançamento diz respeito a “supostas diferenças entre os recolhimentos devidos e aqueles efetivamente pagos, em decorrência das remunerações pagas e das aquisições de produtores rurais realizadas, o que consistiria em fatos geradores de contribuições previdenciárias”.

As teses então sustentadas foram as seguintes:

- a) Que não teve sua inscrita fiscal desclassificada e foi justamente com base nela que a autoridade fiscal realizou os lançamentos;
- b) Em sua escrita fiscal encontram-se com exatidão os valores que se constituem e os que não se constituem fatos geradores das contribuições previdenciárias;
- c) Os recolhimentos e os lançamentos realizados levaram em conta as bases de cálculo apuradas pelos responsáveis pela formalização da escrita, os quais corretamente excluíram da tributação as verbas não remuneratórias entregues aos colaboradores vinculados à empresa. No presente caso, adiantamentos (vales);
- d) Quanto aos produtos rurais adquiridos, tais aquisições não contemplavam nenhuma retenção, sendo pago ao vendedor o preço integral constante na nota fiscal do produtor, razão pela qual entende a tributação de tais pagamentos como onerosa e impertinente;
- e) A decadência de parte dos créditos tributários de acordo com o prazo do art. 150, §4º, do CTN, uma vez que se trataria de pagamento a menor. Teria decaído parte do crédito tributário, especificamente a parte relativa ao período compreendido entre janeiro de 1996 e agosto de 2001, tendo em vista o que a formalização do lançamento teria ocorrido apenas em setembro de 2006. Nesse sentido, haveria flagrante inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei 8.212/91, por ofensa ao art. 146, III, da CF.
- f) A inocorrência dos fatos geradores e a incorreção do “arbitramento” da base de cálculo, que supostamente lhe impôs ônus insuperável. Isso pois “os recolhimentos previdenciários incidiram sobre o valor efetivamente pago aos trabalhadores, a título de parcelas remuneratórias, não havendo diferença a ser exigida”. Além disso, “alguns dos pagamentos realizados estão fora do campo de incidência tributária, não se constituindo, então, em fato gerador das contribuições previdenciárias referidas no lançamento, o que, a toda saciedade, demonstra a impertinência da ação fiscal”.
- g) Somente a lei poderia fixar a base de cálculo da contribuição previdenciária, conforme estabelece o art. 97 do CTN.
- h) O descompasso entre o valor exigido a título de lançamento complementar e a realidade econômico-financeira da contribuinte resultaria em ônus excessivo que comprometeria seu processo de reestruturação.

A impugnação foi acompanhada pela cópia do relatório, voto do relator e ementa da Arguição de Inconstitucionalidade em AI 2000.04.01.092228-3/PR (fls. 52-58). Foi postulada a juntada posterior de documentos, a realização de perícia (sem especificar motivos, formular quesitos ou mesmo indicar o nome, endereço e qualificação profissional do perito), a oitiva de testemunhas e a produção das demais provas em direito admitidas.

Ao final, o contribuinte requereu a total improcedência da NFLD/DEBCAB nº 35.795.029-1 e, subsidiariamente, o reconhecimento da decadência em relação aos débitos discriminados na fundamentação.

A impugnação foi recebida conforme fl. 59.

Foi requisitada Diligência Fiscal de ofício (fl. 61) para que o fiscal notificante esclarecesse: a) se o débito se refere a diferenças de contribuições não recolhidas em época própria pela impugnante e b) a origem das bases de cálculo utilizadas na composição do débito, mais especificamente referentes ao levantamento FP1 (anterior a GFIP), se extraídas das folhas

de pagamento ou da contabilidade, em vista da ausência no relatório de lançamentos de tais observações e das alegações da impugnante de arbitramento da base de cálculo.

Em resposta, foi apresentada Informação Fiscal (fl. 63) no sentido de que as contribuições devidas à Seguridade Social correspondentes à parte patronal de 01/1996 a 12/1996 foram extraídas das próprias folhas de pagamento, bem como que não houve qualquer recolhimento nesse período, conforme documentação anexa (fl. 64-65).

Por despacho, em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa, determinou-se a cientificação do sujeito passivo quanto ao relatado acima e a reabertura do prazo para apresentação de defesa (fls. 67 e 68).

O contribuinte foi devidamente informado em 07/02/2007 (fl. 69).

Em 22/02/2007 foi oferecido aditamento à defesa (fls. 70 e 71), asseverando que a NFLD diverge da Informação Fiscal no que tange à utilização das folhas de pagamento para se chegar ao *quantum debeatur*. Por entender que o lançamento deve ser anulado, reiterou seus pedidos por produção probatória, pela total improcedência da notificação e, subsidiariamente, pelo reconhecimento da decadência de parte dos débitos.

A nova impugnação foi recebida conforme fl. 72.

Em novo despacho de ofício (fl. 74), relata-se que a empresa em questão foi optante pelo SIMPLES no período de 01/01/1997 a 31/12/2000 (fl. 75), estando por isso sujeita as contribuições do artigo 23 da Lei n.º. 9.317/96 em substituição aquelas dos artigos 22 e 23 da Lei n.º. 8.212/91 e artigo 57, parágrafo 6º da Lei n.º. 8.213/91. Por isso, solicita-se ao fiscal notificante que justifique os lançamentos e/ou proceda a retificação do débito nas competências 03/99, 05/99, 07/99, 08/99, 09/99, 10/99, 11/99, 12/99, 02/00, 04/00, 05/00, 06/00, 07/00, 08/00 e 09/00.

Com isso, foi informado à fl. 76 que “a empresa em 03/1999 se desenquadrara da OPÇÃO por interesse próprio em função do faturamento”, considerando a consulta de valores a recolher X recolhidos (fls. 77 e 78) e que o montante devido foi declarado em GFIP.

Posteriormente, foi identificada divergência entre os sistemas CONSIMPLES e SIVEX, no que tange à data da efetiva exclusão do contribuinte do SIMPLES (01/01/2001 e 01/03/99, respectivamente). Assim, foi determinada diligência de ofício para solicitar esclarecimentos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Santo Ângelo (RS) quanto à data correta (fl. 80 e 81).

Para atender ao despacho, determinou-se o encaminhamento ao SAFIS/DRF/SAO e, em seguida, foram baixados os autos ao Fiscal Noticiante para análise (fls. 82 e 83). Em resposta, foi reiterado o quanto afirmado na Informação Fiscal de fls. 76 a 78, destacando que “com base na opção da empresa de não mais querer ser enquadrada no SIMPLES e conforme folha 80, foi apurado apenas o valor declarado na GFIP de 03/1999 a 01/2003 na rubrica FP4” (fl. 85).

Não obstante, sobreveio despacho informando que os esforços do Auditor não foram suficientes para dirimir as dúvidas suscitadas. Sendo assim, foi novamente solicitado que a DRF de Santo Ângelo (RS), através do SACAT, verificasse a partir de que data, operaram-se os

efeitos da exclusão da empresa CEREAIS BARRIL LTDA, CNPJ 97.095.350/0001-10 do Sistema Simples (fl. 87 e 88).

Por fim, foi informado pela DRF de Santo Ângelo (RS) que o contribuinte foi excluído do simples em 01/03/1999, tendo sido desfeita a exclusão, de ofício, em 16/09/1999. Em 01/01/2001 o contribuinte foi excluído novamente, devendo esta data ser considerada a de exclusão do sistema Simples (fl. 92).

Resolvidas as pendências, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Santa Maria (RS), pelo acórdão nº 18-8.824, do dia 12 de fevereiro de 2008 (fls. 94-98), julgou procedente em parte o lançamento impugnado, mantendo-o no valor de R\$ 10.572,73 (dez mil quinhentos e setenta e dois reais e setenta e três centavos), de acordo com a ementa já transcrita acima.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

Conhecimento

A intimação do Acórdão deu-se em 12 de junho de 2008 (f. 101), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 19 de junho de 2008 (f. 102-104). 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. Deixo de conhecer o recurso quanto às alegações relativas ao suposto lançamento fiscal sobre a comercialização de produto rural, vez que matéria estranha à lide, conforme identificou, também, a decisão recorrida, às fls. 96.

Preliminares

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 *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 requereria 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 inválida. 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.

Parece-me que a recorrente não se desincumbiu de seu ônus probatório, conclusão a qual também chegou a decisão recorrida, ao afirmar, à fl. 97, que “No caso em tela, impugnante não logrou êxito em comprovar suas alegações tanto com argumentos plausíveis quanto com documentação comprobatória”.

2 2. A base de cálculo identificada e a não realização de qualquer arbitramento

Não assiste razão à recorrente ao mencionar que teria havido arbitramento da base de cálculo. Analisando os autos, encontram-se várias diligências no sentido de identificar a sua ocorrência. O próprio acórdão recorrido menciona, às fls. 96: “*Em face das alegações de arbitramento da base de cálculo os autos foram encaminhados ao auditor fiscal notificante que esclareceu serem as bases de cálculo extraídas das folhas de pagamento, bem como não ter havido no período qualquer recolhimento. Reaberto o prazo de defesa pronuncia-se a impugnante no sentido de que na origem das informações há divergências, devendo o lançamento ser anulado*”. Além disso, é importante ressaltar que “*Após dúvida suscitada na fase de instrução do processo quanto a data de exclusão do Simples, a Delegacia da Receita Federal do Brasil, através da SACAT informou, conforme despacho de fls.92, que o contribuinte foi excluído do Simples em 01/01/2001 passando esta data ser considerada para fins de exclusão do Sistema*”.

As bases de cálculo foram identificadas por meio dos documentos entregues pela própria recorrente que, frise-se, inicia sua peça de recurso ressaltando que em sua escrita fiscal encontra-se a exatidão dos valores. Foi exatamente com base nesses valores que a autoridade fiscal realizou os lançamentos.

Inclusive, é importante ressaltar que a autoridade fiscal realizou uma série de diligência para estabelecer com exatidão o valor da base de cálculo. Eis o que consta da decisão recorrida (fls. 97/98):

Quanto ao arbitramento da base de cálculo nota-se alguma confusão por parte da impugnante. Pela análise dos relatórios fiscais inclusive do relatório de Fundamentos Legais do Débito (fls. 22/28) não se verifica qualquer aferição da base de cálculo.

As bases de cálculo das contribuições foram extraídas dentre as folhas de pagamento, GFIPS e Livros Contábeis apresentadas pela impugnante. Tal fato também é confirmado pelo auditor fiscal em seu parecer de fls. 62, o qual o sujeito passivo tomou conhecimento conforme deferimento de reabertura de prazo de defesa de fls. 66 e consequente impugnação de fls. 69.

Verifica-se que a impugnante declarou em GFIP os fatos geradores de contribuição previdenciária como empresa não optante do Simples de 03/1999 até 01/2003, fato que motivou o auditor fiscal a proceder ao lançamento por não constatar o recolhimento de tais contribuições previdenciárias ora declaradas.

Ocorre que segundo pesquisa nos bancos de dados da Receita Federal a empresa foi excluída do Sistema em 01/03/99 tendo sido desfeita tal exclusão em 16/09/99, permanecendo nesse período como integrante do Sistema.

A partir de 01/01/2001 o contribuinte foi excluído novamente, conforme se verifica nas telas de consulta das fls. 74 e 90/91 e despacho de fls. 92 dos autos, operando-se os efeitos da exclusão somente a partir desta data.

Nessas circunstâncias fica comprometido o lançamento fiscal, mais especificamente aqueles fatos geradores contidos nas competências 03/1999 a 09/2000 integrantes do levantamento FP4 - Folha de Pagamento Não Simples (declarado em GFIP), visto que neste período a empresa era optante do Sistema Simples, sendo que tais lançamentos devem ser excluídos do lançamento fiscal.

Embora tal fato não tenha sido objeto de impugnação pela defendente, é cediço que o julgador em obediência ao princípio da oficialidade deve impulsionar de ofício o processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados, na busca da verdade material dos fatos, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação, importando saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento.

Após todas essas diligências, eis a decisão da autoridade fiscal: “Isto posto e por tudo mais que consta nos autos, voto no sentido de considerar este lançamento PROCEDENTE em PARTE, excluindo para tanto, as competências 03/1999 a 09/2000 do levantamento FP4, mantendo o débito para as demais competências, totalizando o valor já retificado R\$ 10.572,73 (dez mil, quinhentos e setenta e dois reais e setenta e três centavos)”.

Sem razão, portanto, a recorrente.

3 3. Decadência

A recorrente insurgiu contra o critério aplicado pelo colegiado *a quo* para reconhecer a decadência do lançamento relativo ao período compreendido entre janeiro de 1996 e agosto de 2001, tendo em vista que a formalização do lançamento teria ocorrido apenas em setembro de 2006. Sustentou que após a súmula vinculante n. 8, do Supremo Tribunal Federal, o prazo decadencial seria de 5 (cinco) anos. Em seu entender, todos os lançamentos referentes a créditos tributários relativos ao período anterior a agosto de 2001 (inclusive) estariam decaídos.

Apesar de constar na informação fiscal de fls. 63, que não teria havido pagamento, na qual o Auditor-Fiscal afirma que *“Referente processo 35.795.029-1 das contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à parte patronal de 01/1996 a 12/1996 foram extraídas da folha de pagamentos sendo que neste período não houve nenhum recolhimento conforme conta corrente anexo”*, sobreveio à fl. 85 nova informação:

- Referente processo 35.795.029-1 das contribuições devidas à Seguridade Social, do período de 03/1999 a 09/2000 período em que estaria inscrita no SIMPLES, informamos que a empresa em 03/1999 se desenquadrara da OPÇÃO por interesse próprio em função do faturamento, sendo que anexamos consulta de valores a recolher X recolhido, e que os valores devidos foram declarados em GFIP.

1. Este relatório acima já consta na folha 75 de que a empresa a partir de 01/03/ 1999 não mais queria ser Optante de Simples e emitiu GFIP completa e não mais recolheu o SIMPLES não estando ao abrigo da substituição tributária.

2. O fato também está evidenciado nas folhas 76 e 77 onde na primeira coluna de valores, na mesma linha onde constam as competências é referente ao valor declarado em GFIP (Valor a Recolher) e na segunda coluna de valores são as GPS pagas e quando aparece “NÃO CONSTA” é porque nada foi recolhido.

3. Com base na opção da empresa de não mais querer ser enquadrada no SIMPLES e conforme folha 80, foi apurado apenas o valor declarado na GFIP de 03/1999 a 01/2003 na rubrica FP4.

No mencionado relatório de fls. 76/77, parece-me que há indicação de valores recolhidos em GPS em algumas competências, o que atrai, para aquelas competências, a aplicação da regra do art. 150, § 4º, do CTN, conforme determina a Súmula CARF n. 99:

Súmula CARF nº 99

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Quanto às competências em que não há qualquer pagamento, a regra aplicável é a do art. 173, I, do CTN.

Para a aplicação da regra do art. 150, § 4º, do CTN, é imprescindível a identificação de pagamento, ainda que a menor. No presente caso, parece ter havido pagamento tão somente nas competências 12/2000, 02/2001, 03/2001, 04/2001, 05/2001, 06/2001 e 08/2001, decaídos pela regra do 150, § 4º, do CTN.

Com base na regra do art. 173, I, do CTN, estão decaídas as competências até 11/2000 (inclusive).

4 Legalidade

Sustenta a recorrente que somente a lei poderia fixar a base de cálculo da contribuição previdenciária, conforme estabelece o art. 97 do CTN. É exatamente o que ocorre

no presente caso, tendo em vista que a base de cálculo está disposta no art. 22, III, da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991

Conclusão

Voto por conhecer, em parte, do recurso, não o conhecendo quanto às alegações relativas ao suposto lançamento fiscal sobre a comercialização de produto rural, vez que matéria estranha à lide, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento tão somente para reconhecer a decadência, com base no art. 173, I, do CTN, das competências até 11/2000, inclusive, e reconhecer a decadência dos créditos com base no art. 150, § 4º, do CTN, dos períodos de 12/2000, 02/2001, 03/2001, 04/2001, 05/2001, 06/2001 e 08/2001.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle