



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



**Processo nº** 13609.001787/2008-95  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-010.059 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de junho de 2021  
**Recorrente** COIRBA SIDERURGIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/10/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). LANÇAMENTO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. NULIDADE. INEXISTENTE.

Cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade quando o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIÇÃO. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 2. APLICÁVEL.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa. Ademais, trata-se de matéria já sumulada neste Conselho.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). LANÇAMENTO. PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM. REGRA GERAL. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 72. APLICÁVEL.

Independentemente da modalidade do lançamento e da suposta antecipação de pagamento, aplica-se a contagem de prazo prevista no art. 173, I, do CTN, quando presentes as hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

CSP. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO INDIRETA. ARBITRAMENTO. CABÍVEL.

O arbitramento da base de cálculo é utilizado quando a documentação do contribuinte não se mostrar idônea o suficiente para permitir a verificação da ocorrência do fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Ana Claudia Borges de Oliveira, Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Luis Henrique Dias Lima e Francisco Ibiapino Luz.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com o fito de extinguir crédito tributário decorrente das contribuições previdenciárias a cargo dos empregados.

### Autuação e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância – Acórdão n.º 02-23.849 - proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte - DRJ/BHE - transcritos a seguir (processo digital, fls. 84 a 96):

#### Relatório

[...]

Através da análise de Notas Fiscais de Entrada a autuante constatou a operação de transferência de carvão vegetal do setor rural para o setor siderúrgico da impugnante.

Esclareceu que a pessoa jurídica que possui atividade industrial de produção de ferro gusa e, simultaneamente, produz carvão vegetal de madeira própria deve contribuir sobre a folha de pagamento para todas as suas atividades.

Como não foram identificadas as bases de cálculo nas folhas de pagamento, nas GFIP e nos lançamentos contábeis, a empresa foi instada a se manifestar, tendo declarado que não existiam folhas de pagamento referentes à mão-de-obra da produção de carvão vegetal, por tratar-se de atividade terceirizada.

Diante da alegação da empresa, foi emitido termo de intimação para que fossem apresentados os contratos e as notas fiscais de prestação de serviço, considerando que através dos esclarecimentos prestados pela empresa, o carvão teria sido produzido com intermediação de mão-de-obra.

Nos itens 2.2.5 a 2.2.5.7 a autuante esclarece que os contratos apresentados não se referem ao período de produção própria de carvão, conforme notas fiscais de entrada constantes do anexo I.

Diante da falta de apresentação de documentos que comprovassem a mão-de-obra terceirizada e em razão da ausência na identificação de lançamentos contábeis que justificassem os pagamentos, a mão-de-obra relativa à produção própria de carvão

vegetal foi arbitrada, com fundamento nos §§ 3º e 6ª do artigo 33 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991.

Nos itens 3.1 a 3.5.4, foram traçados os procedimentos que possibilitaram a aferição indireta da remuneração paga na produção do carvão vegetal.

A autuante valeu-se da relação dos valores da produção mensal de carvão vegetal constantes das notas fiscais de entrada, em função da produção mensal por empregado.

O número de empregados obtidos mensalmente foi então multiplicado pelo salário mínimo vigente à época, o que resultou na base de cálculo referente à mão-de-obra aferida indiretamente na produção própria de carvão.

Os dados referentes à produção mensal de carvão vegetal por empregado, foram obtidos através de contatos com a Associação Mineira de Silvicultura - AMS, por intermédio do seu gerente administrativo, conforme documento anexo à fl. 81, extraído do auto de infração nº37.142.845-9.

De acordo com os dados fornecidos pela AMS, a produção manual por operário é da ordem de 37 m³ por mês.

Considerando a produção mensal de carvão vegetal descrita nas notas fiscais de entrada, a autoridade autuante dividiu esses valores pela produção individual e pode apurar a quantidade média de trabalhadores em cada mês.

Identificada a quantidade de trabalhadores em cada mês, a autuante multiplicou esse número pelo valor do salário mínimo vigente à época dos fatos geradores, o que originou a base de cálculo aferida.

Foi aplicada a alíquota mínima de 8% na rubrica segurados, conforme identificação do Discriminativo Analítico do Débito - DAD, fls. 06/11.

No item 6.1 do Relatório Fiscal, a autoridade lançadora indica os documentos que serviram de base para apuração do crédito tributário.

O item 6.2 relaciona os livros contábeis examinados e o item 4.3 demonstra os documentos que não foram apresentados.

Toda a fundamentação legal está contida em anexo próprio denominado Fundamentos Legais do Débito, fls. 20/21.

Em processo distinto foi lavrada Representação Fiscal para Fins Penais com a devida comunicação ao Ministério Público Federal para as providências devidas na apuração da prática, em tese, do crime de Sonegação Fiscal.

Para comprovação dos valores apurados, a fiscalização juntou em um volume (anexo I do auto de infração nº 37.142.845-9), fls. 01/263, demonstrativos que dão respaldo ao procedimento fiscal.

Ainda foi efetivado Arrolamento de Bens e Direitos nos termos do inciso XII do item 11.1 do relatório fiscal.

A fiscalização traçou esclarecimentos acerca de outros autos de infração lavrados, do histórico da emissão de documentos inerentes à ação fiscal e da análise de documentos de constituição da sociedade e suas alterações.

O sujeito passivo apresentou impugnação ao lançamento, na qual relata as razões e fundamentos para desconstituição do feito fiscal.

Preliminarmente alega a decadência de parte da exigência fiscal, fundamentado na Súmula nº 8, de 20/06/2008, editada pelo Supremo Tribunal Federal. Com isto pugna pela aplicação do prazo quinquenal previsto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN.

No seu entendimento, ao incidir a regra do referido artigo do CTN, as contribuições cujos fatos geradores ocorreram entre 12/2002 e 13/11/2003 foram fulminadas pela decadência.

Na sua ótica, os prazos para exercício de qualquer direito contam-se a partir do primeiro momento em que este poderia ser usufruído.

Invoca a vinculação do lançamento à data de ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 144 do CTN, para ratificar a assertiva segundo a qual o prazo para o Fisco promover o lançamento conta-se a partir do fato gerador.

Conclui que não cabe a utilização do prazo previsto no artigo 173, 1, do CTN, para as contribuições previdenciárias, cuja apuração é mensal. Isto porque, este prazo somente se aplica ao Imposto de Renda, cujo fato gerador é complexivo, ou seja, inicia-se no primeiro dia do exercício fiscal e se encerra no último dia do mesmo exercício.

Não bastasse a prejudicial de decadência, a defesa também afirma que a autuação é inconsistente, pois o lançamento foi realizado com base em critérios subjetivos.

Entende que a autoridade autuante não se referiu a qual base legal se assenta para colher dados esparsos sobre a produção de carvão.

Quanto à produção média mensal de 37m<sup>3</sup> por trabalhador encontrada pela fiscalização, a defesa questiona se para alcançar essa produção o trabalhador é jovem ou adulto, quantas horas labora por dia, se o trabalho é manual ou conta com auxílio mecânico e ainda, se esse trabalhador produz a mesma quantidade em período de chuvas.

Afirma que a autuante chegou aos valores de produção mensal após fazer contatos com engenheiros florestais e algumas siderúrgicas, mas não trouxe aos autos nenhum laudo ou identificação desses profissionais.

Como o lançamento é uma peça de acusação, a impugnante afirma que nele deve vir o ônus da prova, que não pode consistir em juízo de valor do próprio agente fiscal.

Aduz que a presunção fiscal viola o princípio constitucional segundo o qual ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei.

[...]

### **Julgamento de Primeira Instância**

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte, por unanimidade, julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 84 a 96):

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PROVIDENCIARIAS**

Período de apuração: 01/12/2002 a 30/06/2004, 01/09/2004 a 30/11/2004. 01/03/2005 a 31/12/2005, 01/02/2006 a 28/02/2006, 01/09/2006 a 31/10/2006

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. REPRESENTAÇÃO FISCAL. CRIME EM TESE. SONEGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL.**

No caso de Representação Fiscal para Fins Penais, através da qual é possível identificar a prática, em tese, do delito de sonegação fiscal, é lícito projetar o dies a quo para contagem do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte ao de ocorrência dos fatos geradores. Inteligência dos artigos 150 §4º parte final c/c artigo 173, I, ambos do Código Tributário Nacional.

**PRODUÇÃO DE CARVÃO VEGETAL. MÃO-DE-OBRA. ARBITRAMENTO.**

O arbitramento da base de cálculo é utilizado quando a documentação do contribuinte não se mostrar idônea o suficiente para permitir a verificação da ocorrência do fato gerador.

**ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

**MULTA MENOS SEVERA. MOMENTO DA COMPARAÇÃO.**

A comparação das multas para verificação e aplicação da mais benéfica somente poderá operacionalizar-se quando a liquidação do crédito for postulada pelo contribuinte.

Impugnação Improcedente

### **Recurso Voluntário**

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, repisando os argumentando apresentados na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 100 a 107):

1. Os fatos geradores ocorridos entre dezembro de 2002 e novembro de 2003 não poderiam ter sido objeto de lançamento, por ter se operado a decadência do direito que o Fisco detinha de constituir o respectivo crédito tributário, consoante prevê o CTN, art. 150, § 4º.

2. A apuração indireta fere o princípio da legalidade, eis que baseada em critério subjetivo.

### **Contrarrazões ao recurso voluntário**

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz - Relator

### **Admissibilidade**

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 12/11/2009 (processo digital, fl. 99), e a peça recursal foi interposta em 25/11/2009 (processo digital, fl. 102), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

### **Preliminares**

#### **Nulidade do lançamento**

Inicialmente, registre-se que o lançamento é ato privativo da Administração Pública, pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de responsabilidade funcional em caso de descumprimento, pois a autoridade não deve nem pode fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência do lançamento. Confira-se:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim sendo, não se apresenta razoável o argumento da Recorrente de que o lançamento ora contestado é nulo, supostamente porque feriu o princípio da legalidade quando

da apuração indireta da mão de obra empregada na fabricação própria do carvão vegetal. Não obstante mencionadas alegações, entendo que o auto de infração contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos seus incisos I a VI, especialmente aquelas necessárias ao estabelecimento do contraditório, permitindo a ampla defesa do autuado. Confirma-se:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Nestes termos, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, a Contribuinte foi regularmente intimada a apresentar documentos e esclarecimentos relativos às contribuições referentes ao período sob procedimento fiscal (Termo de Início de Ação e Intimações subsequentes). Portanto, compulsando os preceitos legais juntamente com os supostos esclarecimentos disponibilizados pela Recorrente, a autoridade fiscal formou sua convicção, o que não poderia ser diferente, conforme preceitua o já transcrito art. 142 do CTN (processo digital, fls. 48 e 49).

A tal respeito, dito lançamento identificou a irregularidade apurada e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o procedimento adotado, tudo feito de forma transparente e precisa, como se pode observar no “Auto de Infração” e “Relatório Fiscal”, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da legalidade (processo digital, fls. 2, 6 a 25 e 48 a 63).

Tanto é verdade, que a Interessada refutou, de forma igualmente clara, a imputação que lhe foi feita, como se observa do teor de sua contestação e da documentação a ela anexada. Neste sentido, expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, discutindo o mérito da lide relativamente a matéria envolvida, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72. Logo, não restaram dúvidas de que o Sujeito Passivo compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência, como e perante a quem se defender.

Além disso, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, incisos I e II, a nulidade processual opera-se somente quando o feito administrativo foi praticado por autoridade incompetente ou, **exclusivamente** quanto aos despachos e decisões, ficar caracteriza preterição ao direito de defesa respectivamente, nestes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Como se vê, cogitação acerca do cerceamento de defesa é de aplicação **restrita** nas fases processuais ulteriores à constituição do correspondente crédito tributário (despachos e

decisões). Por conseguinte, suposta nulidade de autuação (auto de infração ou notificação de lançamento) transcorrerá **tão somente** quando lavrada por autoridade incompetente.

Ademais, conforme art. 60 do mesmo Decreto, outras falhas prejudiciais ao sujeito passivo, quando for o caso, serão sanadas no curso processual, sem que isso importasse forma diversa de nulidade. Confira-se:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Ante o exposto, cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade, eis que o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto. Logo, já que o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade, incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado, razão por que esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

### **Princípios constitucionais**

Ditos princípios caracterizam-se preceitos programáticos frente às demais normas e extensivos limitadores de conduta, motivo por que têm apreciação reservada ao legislativo e ao judiciário respectivamente. O primeiro, deve considerá-los, preventivamente, por ocasião da construção legal; o segundo, ulteriormente, quando do controle de constitucionalidade. À vista disso, resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa, sob o pressuposto de se vê tipificada a invasão de competência vedada no art. 2º da Constituição Federal de 1988.

Nessa perspectiva, conforme se discorrerá na sequência, o princípio da legalidade traduz adequação da lei tributária vigente aos preceitos constitucionais a ela aplicáveis, eis que regularmente aprovada em processo legislativo próprio e ratificada tacitamente pela suposta inércia do judiciário. Por conseguinte, já que de atividade estritamente vinculada à lei, não cabe à autoridade tributária sequer ponderar sobre a conveniência da aplicação de outro princípio, ainda que constitucional, em prejuízo do desígnio legal a que está submetida.

Como visto no art. 142, § único, do CTN já transcrito em tópico precedente, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, que desempenha suas atividades nos estritos termos determinados em lei. Logo, haja vista reportada vinculação legal, a fiscalização está impedida de fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência da aplicação de suposto princípio constitucional, enquanto não traduzido em norma proibitiva ou obrigacional da respectiva conduta.

Diante do exposto, concernente aos argumentos recursais de que tais comandos foram agredidos, manifesta-se não caber ao CARF apreciar questão de feição constitucional. Nestes termos, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual determina:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ademais, trata-se de matéria já pacificada perante este Conselho, conforme Enunciado nº 2 de súmula da sua jurisprudência, transcrito na sequência:

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

Do exposto, improcede a argumentação do Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

## **Prejudicial**

### **Prazo decadencial**

Na relação jurídico-tributária, a decadência se traduz fato extintivo do direito da Fazenda Pública apurar, de ofício, tributo que deveria ter sido pago espontaneamente pelo contribuinte. Nessa perspectiva, vale consignar que, em 20/6/2008, foi publicado o enunciado da Súmula Vinculante nº 8, editada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), declarando a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91. Por conseguinte, conforme vinculação estabelecida no art. 2º da Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, o lapso temporal que a União dispõe para constituir crédito tributário referente a CSP não mais será o reportado decênio legal, e sim de 5 (cinco) anos, exatamente, dentro dos contornos dados pelo Código Tributário Nacional (CTN).

Assim considerado, o sujeito ativo dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para constituir referido crédito tributário mediante lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento), variando conforme as circunstâncias, apenas, a data de início da referida contagem. É o que se vê nos arts. 150, § 4º, e 173, incisos I e II e § único, do CTN, nestes termos:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação

[...]

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Cotejando os supracitados preceitos, deduz-se que o legislador dispensou tratamento diferenciado àquele contribuinte que pretendeu cumprir corretamente sua obrigação tributária, apurando e recolhendo o encargo que supostamente entendeu devido. Nessa perspectiva, o CTN trata o instituto da decadência em dois preceitos distintos, quais sejam: (i) em regra especial, de aplicação exclusiva quando o lançamento se der por homologação (art. 150, § 4º) e (ii) na regra geral, aplicável a todos os tributos e penalidades, conforme as circunstâncias, independentemente da modalidade de lançamento (art. 173, incisos I e II e § único).

Por pertinente, a compreensão do que está posto no CTN, art. 173, fica facilitada quando se vê as normas para elaboração, redação, alteração e consolidação de leis, presentes na Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998. Mais especificamente, consoante o art. 11, inciso III, alíneas “c” e “d”, da reportada Lei Complementar, os incisos I e II e § único supracitados trazem enumerações atinentes ao caput (CTN, art. 173, incisos I e II) e exceção às regras enumeradas precedentemente (CTN, art. 173, § único) respectivamente. Confira-se:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

[...]

III - para a obtenção de ordem lógica:

[...]

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

À vista dessas premissas, o termo inicial do descrito prazo decadencial levará em conta - além das hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação -, a forma de apuração do correspondente tributo e a antecipação do respectivo pagamento. Portanto, o início do mencionado prazo quinquenal se dará a partir:

**1. do respectivo fato gerador**, nos tributos apurados por homologação, quando afastadas as hipóteses de apropriação indébita de CSP, dolo, fraude e simulação, e houver antecipação de pagamento do correspondente imposto ou contribuição, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido, aí se incluindo eventuais retenções na fonte – IRRF (CTN, art. 150, § 4º);

**2. do primeiro dia do exercício seguinte** àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quanto às penalidades e aos tributos não excepcionados anteriormente (item 1), desde que o respectivo procedimento fiscal não se tenha iniciado em data anterior (CTN, art. 173, inciso I);

**3. da ciência de início** do procedimento fiscal, quanto aos tributos não excepcionados no item 1, quando a respectiva fiscalização for instaurada antes do primeiro dia

do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, § único);

**4. da decisão administrativa irreformável** de que trata o art. 156, inciso IX, do CTN, nos lançamentos destinados a, novamente, constituir crédito tributário objeto de autuação anulada por vício formal (CTN, art. 173, inciso II).

Igualmente pertinente, tocante à regra geral vista, a inércia do Fisco, a qual supostamente consumaria a decadência, terá por referência o prazo final para a entrega da correspondente GFIP. Isto, porque, antes de citada data, embora o fato gerador já tenha se aperfeiçoado, eventual autuação será tida por arbitrária, já que o contribuinte tem a faculdade de corrigir eventuais impropriedades, por ventura, declaradas. Portanto, o prazo decadencial estabelecido no CTN, art. 173, inciso I, terá por termo inicial o 1º de janeiro do ano seguinte àquele em que ditas declarações foram ou deveriam ter sido apresentadas.

#### **GFIP – Prazo de apresentação**

Regra geral, desde janeiro de 1999, os contribuintes estão obrigados a prestar informações sociais previdenciárias mediante a apresentação de GFIP - constitutiva de crédito tributário a partir de 3 de dezembro 2008 - até o 7º (sétimo) dia do mês subsequente ao da ocorrência dos respectivos fatos geradores, exceto quanto à competência 13, cuja transmissão se dará até 31 de janeiro do ano seguinte. Ademais, caso a repartição bancária não funcione na referida data, reportado termo final será antecipado para o dia de expediente bancário imediatamente anterior. É o que se infere do que está posto na Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, com as alterações implementadas pelas Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997 e Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; regulamentada pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, cujas normas de aplicação constam da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, e Manual DA GFIP/SEFIP (Atualização: 10/2008. P. 12). Confira-se:

#### **Lei nº 8.212, de 1991:**

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV do caput deste artigo ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32-A desta Lei.

#### **Decreto nº 3.048, de 1999:**

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

[...]

§ 2º A entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social deverá ser efetuada na rede bancária, conforme estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

§ 3º A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social é exigida relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1999.

[...]

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se, no que couber, aos demais contribuintes e ao adquirente, consignatário ou cooperativa, sub-rogados na forma deste Regulamento.

### **IN RFB nº 971, de 2009:**

Art. 47. A empresa e o equiparado, sem prejuízo do cumprimento de outras obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária, estão obrigados a:

[...]

VIII - informar mensalmente, à RFB e ao Conselho Curador do FGTS, em GFIP emitida por estabelecimento da empresa, com informações distintas por tomador de serviço e por obra de construção civil, os dados cadastrais, os fatos geradores, a base de cálculo e os valores devidos das contribuições sociais e outras informações de interesse da RFB e do INSS ou do Conselho Curador do FGTS, na forma estabelecida no Manual da GFIP;

[...]

§ 11. Para o fim do inciso VIII do caput, considera-se informado à RFB quando da entrega da GFIP, conforme definição contida no Manual da GFIP.

### **MANUAL DA GFIP/SEFIP (\_versao\_84.pdf. Acesso em: 21 de maio de 2020):**

#### **6 - PRAZO PARA ENTREGAR E RECOLHER**

A GFIP/SEFIP é utilizada para efetuar os recolhimentos ao FGTS referentes a qualquer competência e, a partir da competência janeiro de 1999, para prestar informações à Previdência Social, devendo ser apresentada mensalmente, independentemente do efetivo recolhimento ao FGTS ou das contribuições previdenciárias, quando houver:

[...]

Caso não haja expediente bancário, a transmissão deve ser antecipada para o dia de expediente bancário imediatamente anterior.

O arquivo NRA.SFP, referente à competência 13, destinado exclusivamente à Previdência Social, deve ser transmitido até o dia 31 de janeiro do ano seguinte ao da referida competência

Por fim, cabível trazer considerações relevantes acerca de citadas regras especial e geral, as quais refletem na contagem do prazo decadencial. A primeira, tratando da antecipação de pagamento, total ou parcial, da contribuição apurada; a segunda, relativamente ao momento em que o Fisco poderá iniciar procedimento fiscal tendente a constituir suposto crédito tributário.

Em tal raciocínio, independentemente da modalidade do lançamento e da suposta antecipação de pagamento, aplica-se a contagem de prazo prevista no art. 173, I, do CTN, quando presentes as hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

Trata-se de matéria pacificada neste Conselho por meio do Enunciado nº 72 de suas súmulas, nestes termos:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Posta assim a questão, passo propriamente ao enfrentamento da controvérsia.

Inicialmente, vale trazer os seguintes excertos da decisão recorrida, os quais contextualizam muito bem os fatos em debate, nestes termos:

Entende a impugnante que deve ser aplicada a regra do artigo 150 § 4º do CTN e assim serem excluídos os valores lançados entre o período que vai de 12/2002 a 13/11/2003.

[...]

Conforme consignado no item 10.1.2 do REFISC, foi necessária a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais, em virtude da prática, em tese, do delito de sonegação fiscal.

Nos termos do artigo 71 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, para fins fiscais a sonegação de tributo é definida como toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

[...]

Nos termos descritos no relatório fiscal, cuja comprovação está disposta de maneira inequívoca nos autos, o que ensejou, inclusive, a lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais endereçada ao Ministério Público Federal, tenho que o termo inicial para contagem do prazo decadencial no presente caso, não pode ser outro senão aquele previsto no artigo 173, I, do CTN.

A Recorrente, por sua vez, contesta a prática de sonegação apontada pela fiscalização, aduzindo ter ocorrido apenas simples omissão de pagamento do tributo. Por isso, no seu entender, dito fato não tem o condão de afastar a aplicação do CTN, art. 150, § 4º, consoante excertos ora transcritos:

O Acórdão alvejado fundamenta que no caso teria ocorrido, “em tese” a situação de “dolo, fraude ou simulação”, o que permitiria ignorar a regra decadencial mencionada no dispositivo suso transcrito.

Ocorre que o dolo, a fraude ou a simulação não se presumem - ao contrário, exigem prova substancial de sua ocorrência, e não se confundem com a simples omissão de pagamento do tributo. A prevalecer entendimento diverso, toda falta de pagamento de impostos caracterizaria “crime” e jamais se aplicaria a contagem do prazo decadencial determinado pelo Código Tributário Nacional.

Não obstante as alegações postas, nos termos vistos nos excertos do Relatório Fiscal transcritos na sequência, a fiscalização provou que a Recorrente omitiu as contribuições

incidentes sobre a mão de obra usada na fabricação própria de carvão vegetal, nestes termos (processo digital, fls. 51 a 53 e 60):

2.2. Através das Notas Fiscais de Entrada, emitidas pelo sujeito passivo, constatamos a operação de transferência do carvão vegetal do setor rural para o setor siderúrgico, configurando assim, a produção própria de carvão vegetal.

2.2.1. A Pessoa Jurídica que exerce a atividade industrial de produção de ferro gusa (siderurgia) e, simultaneamente, a produção de carvão vegetal madeira própria, contribuirá sobre a folha de pagamento para todas as atividades, conforme dispõe a regra geral do artigo 22 da Lei 8.212/91.

2.2.2. Analisando as folhas de pagamento, as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social – GFIP e os lançamentos contábeis, não identificamos as bases de cálculos e as contribuições relativas à mão de obra, da produção própria do carvão vegetal.

[...]

2.2.5. Não foram apresentados os documentos solicitados. Os contratos apresentados não referem ao período de produção própria de carvão constante nas notas fiscais de entrada, conforme abaixo relacionados e anexados à primeira via deste relatório:

[...]

2.3. Tendo em vista que a Empresa não apresentou nenhum documento que comprovasse a mão de obra terceirizada, e que não identificamos nenhum lançamento contábil que justificasse essa terceirização, com fundamento no § 3º e no § 6º do art.33 da lei 8.212/91, a mão de obra relativa à produção própria do carvão vegetal foi então arbitrada, conforme explicações a seguir.

[...]

10.1. Encontra-se em processo distinto a Representação Fiscal Para Fins Penais – RFFP, com a comunicação ao Ministério Público Federal, para providências cabíveis, a constatação, em tese, dos ilícitos abaixo descritos.

[...]

10.1.2. **Sonegação Fiscal** de contribuição previdenciária conforme dispõe o Art. 337-A do Código Penal Brasileiro, motivada pela omissão na folha de pagamento e não declaração na GFIP dos segurados contribuintes individuais empresários e transportadores autônomos, dos valores referentes à comercialização de produto rural (carvão vegetal) adquirido de produtor rural pessoa física e, dos valores apurados por aferição indireta referente à mão de obra sobre a fabricação própria de carvão vegetal, no período de 01/2003 a 12/2003, 01/2004 a 11/2004, 01/2005 a 12/2005, 01/2006 a 12/2006

Do que se viu, tratando-se de fatos geradores ocorridos entre 1/12/2002 e 31/10/2006 (competências 12/02 a 10/06), o prazo decadencial visto na regra geral estabelecida no CTN, art. 173, inciso I, teve sua contagem iniciada em 1º/1/2004, restando seu termo, para a competência mais antiga, em 31/12/2008. Contudo, a ciência do respectivo lançamento ocorreu anteriormente, em 24/11/2008, razão por que a pretensão da Recorrente não pode prosperar (processo digital, fl. 2).

## Mérito

### Fundamentos da decisão de origem

Por oportuno, vale registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 4 de junho de 2017, facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Nessa perspectiva, quanto às demais questões levantadas no recurso, o Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

Ultrapassada a questão relativa à decadência, passo ao exame do pleito da impugnante no sentido de ver afastada a aferição indireta da base de cálculo apurada.

Muito embora a defesa tenha afirmado que a autuante se valeu de dados coletados de engenheiros florestais, sem que tenha apresentado nenhum laudo comprovando as afirmações para a apuração da produção mensal de carvão por trabalhador, no relatório fiscal a autuante afirma que através de consulta a engenheiros do Instituto Estadual de Florestas foi orientada a procurar os engenheiros que atuam em siderúrgicas e a Associação Mineira de Silvicultura - AMS. Ao consultar os engenheiros das

siderúrgicas, a autuante obteve apenas explicações sobre o processo produtivo, sendo também orientada a diligenciar junto a AMS.

Portanto, os dados obtidos e que serviram de base para apuração da remuneração empregada na produção de carvão vegetal nada tem haver com o fornecimento de dados por engenheiros como afirma a impugnante.

O valor da produção média mensal de 37m<sup>3</sup> de carvão vegetal por trabalhador foi obtido através da Associação Mineira de Silvicultura - AMS.

Conforme documento acostado à fl. 81, a autoridade fiscal requereu via mensagem eletrônica (e-mail) do Gerente Administrativo da AMS informações a respeito da produção mensal de carvão vegetal alcançada por cada trabalhador.

No mesmo documento o gerente administrativo indica que a produção média por trabalhador é da ordem de 37m<sup>3</sup>, e que num trabalho padrão são incluídas diversas etapas, tais como: limpeza de sub-bosque, derrubada de árvore, desgalhamento e traçamento, baldeio e transporte da lenha, enchimento de forno, carbonização, resfriamento do forno, esvaziamento, carregamento de caminhão e transporte do carvão.

Como bem observou o gerente administrativo da AMS, para chegar a esse valor são consideradas as particularidades nesse tipo de produção, onde cada trabalhador cumpre uma determinada etapa.

Observe-se que a resposta fornecida pela associação dá conta de um valor médio mensal, até porque, pela quantidade de etapas envolvidas não seria mesmo possível afirmar que esse valor atribuído à produção mensal seria o mesmo para todos os trabalhadores envolvidos no processo produtivo.

Nesse contexto, falece razão ao sujeito, pois o valor da produção mensal por trabalhador foi obtido através de entidade de respeitabilidade reconhecida e que fornece estudos técnicos na área de silvicultura em todo o Brasil, tendo como associadas diversas empresas atuantes, inclusive, no ramo siderúrgico.

Esclarecido o ponto de partida, ou seja, estabelecida a média da produção mensal por trabalhador, é preciso discorrer sobre os parâmetros utilizados pela autoridade autuante para arbitrar o valor da mão-de-obra empregada.

De posse do valor de 37m<sup>3</sup> produzidos por um trabalhador durante o mês, a autuante analisou as notas fiscais de entrada constantes do anexo I e dividiu o valor mensal da produção global pela produção individual, obtendo a quantidade de trabalhadores no mês. Em seguida, multiplicou a quantidade de trabalhadores pelo valor do salário mínimo vigente à época dos fatos geradores, alcançando finalmente a base de cálculo naquele mês.

Na tabela abaixo é possível visualizar, por amostragem, o procedimento adotado pela autuante, conforme demonstrado na planilha de fls. 104/114 do processo principal.

COMP	PRODUÇÃO INDIVIDUAL AMS (A)	PRODUÇÃO GLOBAL NOTAS FISCAIS (B)	QUANTIDADE TRABALHADORES C=B/A (C)	SALÁRIO MÍNIMO (R\$) (D)	BASE DE CÁLCULO E=C x D
12/2002	37m <sup>3</sup>	3.232,00 m <sup>3</sup>	87	200,00	17.400,00
05/2004	37m <sup>3</sup>	917,60m <sup>3</sup>	25	260,00	6.500,00
10/2006	37m <sup>3</sup>	333,00m <sup>3</sup>	9	300,00	2.700,00

Como se vê, nos termos previstos nos §§ 3º e 6º do artigo 33 da Lei 8.212, de 1991, na redação vigente à época do lançamento, a base de cálculo foi aferida, restando ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social — INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normalizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal - SRF- compete arrecadar, fiscalizar; lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Onde se lê INSS, leia-se Secretaria da Receita Federal do Brasil.

(Destaque no original)

Importante registrar que o arbitramento não constitui uma modalidade de lançamento, mas uma técnica da qual a aferição indireta faz parte, um critério substitutivo que a legislação permite o uso, excepcionalmente, quando o contribuinte não cumpre com seus deveres de manter a contabilidade em ordem e de apresentar as declarações obrigatórias por lei.

Não tem, em atenção ao princípio da verdade material, qualquer caráter punitivo, apenas sendo justificado quando, em razão do não-exercício ou exercício deficiente do dever de colaboração do contribuinte, tornar impossível a análise da prova direta da base de cálculo do tributo.

O arbitramento é modalidade de apuração da base de cálculo, utilizado pela fiscalização, quando não são apresentados os documentos pertinentes devidamente solicitados, ou quando a escrita contábil do sujeito passivo não mereça fé. Este procedimento é autorizado pelo artigo 148 do Código Tributário Nacional:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Trata-se de medida extrema e, como tal, enseja o prévio esforço da fiscalização no sentido de permitir ao contribuinte, adotar as providências necessárias para apresentar documentação idônea que comprove os fatos por ela alegados.

Para a mensuração da base de cálculo, o fisco deve buscar sempre aproximar-se da realidade econômica da matéria tributável, valendo-se dos meios de pesquisa ao seu alcance. Somente quando restarem eliminadas todas as possibilidades de descoberta direta da base real do tributo, legitima-se a utilização da aferição indireta.

Compulsando os autos, é possível identificar que nos termos de intimação acostados às fls. 27/42, a autoridade autuante solicitou a documentação que comprovasse a existência

de prestação de serviços terceirizados na produção do carvão vegetal, conforme tinha sido relatado pela empresa durante o procedimento fiscal.

Ao contrário, a impugnante apresentou apenas contratos que não dizem respeito ao período relativo aos fatos geradores. Conforme pode ser observado no anexo I, apensado ao processo principal, embora em alguns desses instrumentos conste a possibilidade de prorrogação da sua vigência, prazo de 180 dias, o sujeito passivo não demonstrou, por exemplo, que um contrato assinado em 19/04/1994 seria prorrogado por cerca de dez anos e sua vigência estendida até a data de ocorrência dos fatos geradores.

Diante da inércia da empresa em apresentar os contratos de prestação de serviços contemporâneos ao período objeto da análise fiscal, através dos quais fosse possível identificar o emprego de mão-de-obra terceirizada, não restou alternativa senão arbitrar o montante das remunerações pagas na produção do carvão vegetal.

Observe-se ainda que não há comprovação de que os serviços tenham sido prestados por cessão de mão-de-obra, como inicialmente manifestou a impugnante durante o procedimento fiscal, pois a autuante também não identificou os registros contábeis relativos aos dispêndios que a empresa teve com as prestadoras de serviço.

O critério adotado pela fiscalização, embora seja ato extremado, motivado exclusivamente pela falta de colaboração da impugnante, contém todos os elementos necessários à compreensão do lançamento, tendo a fiscalização demonstrado de forma clara e precisa, como foram apuradas as contribuições devidas e a que período se referem, a teor do que dispõe o artigo 37 da Lei 8.212, de 1991.

Outrossim, não há que se cogitar em ofensa ao princípio da legalidade, pois, os critérios utilizados para aferição do montante de salários pagos aos empregados, estão em perfeita sintonia com as disposições dos já citados artigos 33, §§ 3º e 6º da Lei 8.212, de 1991 e artigo 148 do CTN.

Pela leitura dos dispositivos contidos nos §§ 3º e 6º da Lei 8.212, de 1991, firmou-se uma presunção relativa quanto à tributação com base no arbitramento, porquanto o contribuinte sempre poderá fazer prova em contrário, demonstrando a possibilidade de apuração da verdadeira base de cálculo do tributo. Esse não é o caso dos autos, pois a impugnante de nenhum modo apresentou qualquer prova passível de utilização em seu proveito.

Em complemento, se no ato de lançamento regularmente realizado com análise de documentação idônea a autoridade fiscal deve trazer o ônus da prova, no caso de arbitramento da base de cálculo, a lei estabelece que ao sujeito passivo que apresenta documentação deficiente ou que deixa de apresentá-la cabe o ônus da prova em contrário.

Nesse particular, não é cogitada aqui a presunção de validade do ato administrativo do lançamento, mas sim a presunção atribuída pela lei, segundo a qual a fiscalização poderá apurar o montante devido, restando ao contribuinte a faculdade de provar que a apuração da base de cálculo substituta não está amparada em critérios lógicos.

Ao contrário do que alega a defesa, o lançamento não está baseado em meras presunções. A lei autoriza a utilização de critério substitutivo da base de cálculo e como demonstrado em linhas anteriores, o procedimento utilizado pela fiscalização se mostra razoável e a produção mensal de carvão vegetal por trabalhador, ponto de partida que culminou na apuração da base de cálculo, foi obtida através de uma associação que, entre outras atividades, dedica-se aos interesses dos produtores florestais e das indústrias de base florestal, além de coletar, produzir e disponibilizar dados sobre esse ramo de atividade.

Apreciados os argumentos ofertados na impugnação, há que se atentar para a alteração havida no ordenamento jurídico com o advento da Medida Provisória 449, em vigor desde 04/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

O novo diploma legal revogou, dentre outros dispositivos, os §§5º, 6º e 7º do artigo 32 da Lei 8.212, de 1991, acrescentando-lhe o artigo 32-A, alterou a redação do artigo 35 e acrescentou o artigo 35-A, passando a aplicar-se a multa prevista no artigo 44, I, da Lei 9.430/96 nos casos em que haja lançamento de ofício de contribuições não pagas e não declaradas em GFIP.

Considerando a disposição contida no artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional - CTN, mostra-se necessária a análise comparativa da multa aplicada em conformidade com a legislação vigente à época da autuação, com a multa prevista nos dispositivos legais atualmente em vigor, devendo prevalecer aquele mais favorável ao sujeito passivo.

Com a edição da nova lei, estabeleceu-se dois regimes jurídicos atinentes à aplicação de multa aos débitos previdenciários: um anterior e outro posterior à Medida Provisória nº 449/2008.

Para os fatos geradores ocorridos após a edição da Medida Provisória é inegável a aplicação do novo regime. Todavia, para os fatos geradores ocorridos em período anterior a sua vigência, para que se estabeleça a legislação mais benéfica ao contribuinte, cumpre analisar quais as penalidades vigentes antes e depois da nova lei, comparando-se caso a caso, qual o regime jurídico mais benéfico.

No regime anterior à edição da MP 449/2008, quando a infração cometida pelo contribuinte era composta de ausência de declaração em GFIP somada ao não recolhimento das contribuições não declaradas, existiam duas punições a saber:

- 1) uma pela não declaração, que ensejava auto de infração por descumprimento de obrigação acessória com fundamento no art. 32 inciso IV e § 5º da Lei 8.212/1991, na redação da Lei 9.528/97; e
- 2) multa pelo não cumprimento da obrigação principal no tempo oportuno com fundamento no art. 35 da Lei 8.212/1991 com a redação da Lei 9.876/99, além, por certo, do recolhimento do valor referente à própria obrigação principal.

No regime estabelecido pela MP 449/2008, esta mesma infração ficou sujeita a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 com a redação da Lei 11.488, de 2007.

Ou seja, a situação descrita, que antes acarretava a lavratura de, no mínimo, dois autos de infração (um por descumprimento da obrigação acessória e outro com as contribuições não recolhidas, acrescidas da multa devida) passou a ser abordada através de um único dispositivo, que remete a aplicação da multa de ofício.

No caso em análise, observa-se que na mesma ação fiscal foram efetuados doze lançamentos de ofício: a presente autuação e várias outras, decorrentes do não recolhimento de obrigação principal, sendo que uma delas é relacionada à contribuição para outras entidades e fundos - OEF, não entrando na discussão sobre comparação de multas, quando este cotejo envolve a multa aplicada por omissão de fatos geradores em GFIP.

Além disto, foram lavrados autos de infração pelo descumprimento de obrigações acessórias. Um deles refere-se à apresentação de GFIP, contendo omissão de fatos geradores, lavrado com fundamento no artigo 32, § 5º da Lei nº 8.212, de 1991.

Em razão da sistemática legal vigente, o cotejo da multa aplicada nas autuações relacionadas com a obrigação principal, somada com a penalidade aplicada no auto de infração relacionado à GFIP, deve ser feito com a penalidade prevista no artigo 44, I, da Lei 9.430/96, a fim de que prevaleça a multa mais benéfica ao contribuinte, vez que por este dispositivo legal, a multa refere-se tanto a falta de pagamento do tributo, obrigação principal, quanto ao descumprimento do dever instrumental de apresentar declaração ou apresentá-la com dados inexatos.

De forma a facilitar o entendimento, transcrevo, abaixo, a legislação anterior e a atual, para a devida comparação:

[...]

Ante os dispositivos transcritos, é imperioso destacar que, durante a fase do contencioso administrativo, não há como se determinar a multa mais benéfica. Pela dicção do artigo 35 acima, a multa de mora que acompanha a obrigação principal, continua a majorada pelo sistema de cobrança nos percentuais ali disciplinados, assim como a multa estabelecida pelo artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 sujeita-se a redução conforme o momento pagamento. Destarte, somente será possível a definição do cálculo quando a liquidação do crédito for postulado pelo contribuinte.

Importante esclarecer que, quando do julgamento das impugnações relativas a varias autuações mencionadas neste voto, este não era o entendimento desta turma de julgamento e a comparação foi realizada na própria decisão.

Entretanto, revendo o posicionamento anteriormente adotado e consideradas as exposições relativas às multas, tal comparação, para fins de aplicação da regra mais benéfica, em atenção ao determinado no artigo 106 do CTN, somente poderá ser operacionalizada quando o contribuinte manifestar sua intenção de liquidar o crédito, devendo ser considerados todos os processos conexos (obrigação principal e acessória).

### **Conclusão**

Ante o exposto, rejeito as preliminares suscitadas no recurso interposto e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz