



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 14479.000287/2007-41
Recurso n° 000.000 Voluntário
Acórdão n° **2402-002.798 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 19 de junho de 2012
Matéria REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EM FOLHA DE PAGAMENTO E ARBITRAMENTO. PARCELA NÃO DESCONTADA DOS SEGURADOS, PATRONAL, SAT/GILRAT E TERCEIROS
Recorrente EMPRESA BRASILEIRA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2001 a 31/10/2006

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). VALIDADE. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.

O Mandado de procedimento fiscal (MPF) é ordem específica para que a fiscalização, por meio do auditor fiscal, inicie Fiscalização em determinada entidade, devendo a mesma tomar ciência deste documento no início da ação fiscal que poderá ser por meio de Termo de Início de Procedimento Fiscal.

O MPF deve estar válido quando o sujeito passivo teve conhecimento de sua existência, seja realizada pessoalmente por meio de Termo de Início de Procedimento Fiscal, seja realizada por intermédio de correspondência postal com comprovante de Aviso de Recebimento (AR).

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO.

Não cabe aos Órgãos Julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) afastar a aplicação da legislação tributária em vigor, nos termos do art. 62 do seu Regimento Interno.

É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade e não cabe ao julgador, no âmbito do contencioso administrativo, afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio sob o argumento de que seriam inconstitucionais.

DECADÊNCIA PARCIAL. ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA VINCULANTE nº 08 do STF.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08 do STF, os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência, o que dispõe o art. 150, § 4º, ou o art. 173 e seus incisos, ambos

do Código Tributário Nacional, nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não, respectivamente.

No caso de lançamento das contribuições sociais, em que os fatos geradores efetuou-se antecipação de pagamento, deixa de ser aplicada a regra geral do art. 173, inciso I, para a aplicação do art. 150, § 4º, ambos do CTN.

AFERIÇÃO INDIRETA. PREVISÃO LEGAL.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Fiscalização da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

Os dados constantes na RAIS, na GFIP e no CAGED são obrigações acessórias que não se resumem apenas a prestar informações cadastrais, sendo também instrumentos hábeis a apontar os fatos geradores da contribuição previdenciária, cabendo ao Fisco a sua análise para a obtenção da base de cálculo do tributo, mais próxima da realidade fática da empresa.

SEGURO DE ACIDENTE DE TRABALHO (SAT/GILRAT). INCIDÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVISTAS EM LEI.

O Poder Judiciário já se manifestou sobre o tema de que são constitucionais e legítimas as contribuições destinadas ao SAT/GILRAT.

O grau de risco da empresa é estabelecido de acordo com o enquadramento da sua atividade econômica preponderante por estabelecimento.

JUROS/SELIC. MULTA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE.

O sujeito passivo inadimplente tem que arcar com o ônus de sua mora, ou seja, os juros e a multa legalmente previstos.

Nos termos do enunciado nº 4 de Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), é cabível a cobrança de juros de mora com base na taxa SELIC para débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA. INOCORRÊNCIA.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a penalidade de multa nos moldes da legislação em vigor.

PRODUÇÃO DE PROVAS. PERICIAL. NÃO É NECESSÁRIA. OCORRÊNCIA PRECLUSÃO.

Quando considerá-lo prescindível e meramente protelatório, a autoridade julgadora deve indeferir o pedido de produção de prova por outros meios admitidos em direito.

A apresentação de elementos probatórios, inclusive provas documentais, no contencioso administrativo previdenciário, deve ser feita juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 14479.000287/2007-41
Acórdão n.º **2402-002.798**

S2-C4T2
Fl. 2

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para reconhecer a decadência de parte do período lançado pelo artigo 150, §4º do CTN e, no mérito, manter os demais valores.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Igor Araújo Soares, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Tabora Simões.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, concernente à contribuição previdenciária desses segurados, não descontada em época própria, e à parcela patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT) e as contribuições destinadas a outras Entidades/Terceiros (Salário-Educação/FNDE, SESC, SENAC, INCRA e SEBRAE), para as competências 03/2001 a 10/2006.

O Relatório Fiscal (fls. 230/255 – Volume II) informa que os valores apurados referem-se às divergências no confronto de valores efetivamente recolhidos pela empresa, com aqueles apurados a partir da massa salarial constante das RAIS, correspondentes aos períodos de 01/1994 a 12/1998, e das GFIP's, durante 01/1999 a 04/2000, obtidas nos sistemas corporativos do INSS. Assim, a base de cálculo foi apurada com base nas Relações Anuais de Informações Sociais (RAIS), por aferição indireta, nos termos dos §§ 3º e 6º do artigo 33 da Lei 8.212/1991, porque a empresa, mesmo tendo escrituração contábil nos anos de 2001 a 2005, não comprovou a exatidão das remunerações recebidas pelos segurados empregados a seu serviço.

Esse Relatório Fiscal informa ainda que utilizou parâmetros para definir as bases de cálculo da contribuição previdenciária, ressaltando que as formas de aferição foram determinadas, por período considerando-se as informações disponibilizadas nos sistemas informatizados, tanto os previdenciários: RAIS - Relação Anual de Informações Sociais, CNIS - Cadastro Nacional de Informações Sociais e GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, quanto aquele do Ministério do Trabalho: CAGED - Cadastro Geral de Empregados e Desempregados.

Constam ainda do referido documento planilhas que exemplificam as divergências encontradas pela auditoria fiscal por competência, pela quantidade de vínculos empregatícios e pela massa salarial encontrada na RAIS, GFIP e CAGED em confronto com os totais dos salários de contribuição confessados pela empresa e ainda, quando entregues, com as folhas de pagamento elaboradas pelo contribuinte. A autoridade lançadora instrui os autos às folhas 256/434 com documentos que segundo o Relatório Fiscal fundamentam os fatos relatados.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 21/08/2007 (fls. 01 e 438), mediante correspondência postal com Aviso de Recebimento (AR).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 439/478 – Volume III), alegando, em síntese, que:

1. o processo administrativo fiscal trouxe tão somente a cópia do Aviso de Recebimento relativo ao Mandado de Procedimento Fiscal Inicial, faltando as intimações dos demais Mandados Complementares, requerendo a cópia dos mesmos;
2. ocorreu a decadência, pois o período anterior a agosto de 2002 encontra-se extinto, nos termos do artigo 156, V do CTN;

- CÓPIA
3. a autoridade fiscal deveria motivar legalmente a desconstituição dos lançamentos contábeis da Impugnante, com amparo em provas suficientes e não em "extrato analítico e de uma única competência da folha de salários, constituindo sua base por simples análise demonstrativa, desconsiderando totalmente a escrituração contábil apresentada pela empresa". Continua inconformada com o fato de que a fiscalização entendeu que a escrituração contábil não estava de acordo com as informações prestadas em GFIP, uma vez que as alterações perpetradas pelo contribuinte foram apagadas do sistema a partir de 2006, no entanto utiliza essas mesmas informações para obter a massa salarial utilizada na aferição dos salários de contribuição;
 4. entende que o CAGED é um documento pertencente ao Ministério do Trabalho e que a fiscalização não "prestou esclarecimentos" de como obteve as informações ali declaradas, sequer comprova o convênio de cooperação entre os órgãos, numa clara demonstração de clandestinidade na obtenção das informações impossibilitando o seu uso na composição das bases de cálculo. Ressalta que o número real de vínculos é aquele informado em GFIP, vez que esta declaração é a destinada à Receita Federal, enquanto o CAGED não contém os vínculos dispensados ocasionando a disparidade de informação. Questiona ainda o fato de que a GFIP serviu de base para apurar a massa salarial enquanto seus vínculos foram desprezados;
 5. o método utilizado pela fiscalização, ao buscar informações tanto na escrita contábil, quanto na GFIP e CAGED inviabiliza a defesa da Impugnante, primeiro porque não demonstra pormenorizadamente quais são os valores das GFIP que possui em seus bancos de dados em todo o período de apuração, segundo porque a GFIP não é um documento que transmita tanta credibilidade quanto a contabilidade "uma vez que os dados são inseridos via sistema on line, por qualquer pessoa e sem nenhuma rigorosidade passível de erro";
 6. seja efetuada uma nova diligência para que se compare as GFIP que o fisco possui em seu sistema com a contabilidade do período lavrado, vez que a Impugnante não possui elementos suficientes para promover a sua defesa;
 7. quanto ao arbitramento da remuneração média mensal resultante da massa salarial da GFIP para todo o período do débito, esta foi aumentada com os valores destinados ao 13º salário, mesmo porque a sua utilização pressupõe que todos os segurados a seu serviço estavam empregados desde janeiro até dezembro o que não procede;
 8. a aferição não deve prosperar, pois a defendente demonstra a regularidade da sua contabilidade em particular em 30/11/2006, quando entrega à Previdência Social os documentos para deferimento do parcelamento nos moldes da MP 303. Refere que a autoridade lançadora "além de aferir indireta e incorretamente, valores superiores

ao devido não observou o parcelamento efetuado pela defendente (...);

9. o lançamento está repleto de irregularidades que comprometem a sua validade devendo ser determinada diligência ao agente fiscal para que anule o procedimento e refaça o lançamento descontando-se os valores declarados em parcelamento. Discorre sobre a inconstitucionalidade da contribuição destinada ao Salário Educação e INCRA para ao final do tópico afirmar que o lançamento não especifica quais as contribuições de terceiros e seus percentuais e quais as leis que as instituíram impossibilitando à defendente a verificar sua legalidade evidenciando o cerceamento de defesa. Da mesma forma entende inconstitucional a contribuição ao Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) e questiona a aplicação da alíquota de 3% utilizada pela fiscalização. Pretende ainda que sejam aplicados ao débito a taxa SELIC e nem a multa à alíquota de 30% porquanto inconstitucionais e confiscatórias;
10. conclui por derradeiro, imprescindível a decretação de nova diligência; além disso, ficou patente a decadência do direito de lançar e o lançamento deve ser extinto ou ao menos revisto.

Posteriormente, a DRJ/SPOII encaminhou o processo administrativo fiscal à Seção de Fiscalização Previdenciária - São Paulo/Norte (fls. 509/510), para que se providenciasse a remessa de cópia do Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF – Auditoria Previdenciária, de folhas 07, e examinasse os documentos acostados pela Impugnante, bem como verificasse se houve incorreção no cálculo da média nos meses em que houve o pagamento do décimo terceiro salário e reabrindo o prazo para que o contribuinte apresente defesa ou adite a anteriormente a apresentada.

A autoridade lançadora junta aos autos a manifestação fiscal (fls. 520/523) e informa no item 10.1 da mesma que o demonstrativo de emissão e prorrogação de mandado foi enviado por meio do Aviso de Recebimento (AR) de folhas 558, recebido pelo contribuinte em 30/01/2009.

O contribuinte interpõe aditamento a sua defesa (fls. 556/597), solicitando nova diligência para que se providencie a juntada do Aviso de Recebimento “(...) que pretensamente acompanhou o envio do Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF, já que este é o documento hábil a demonstrar a ciência, bem como a comprovação da realização do ato ,tornando efetiva a intimação procedida”, nos termos do artigo 23 do Decreto 70.235/72. As demais alegações reproduzem aquelas mencionadas na primeira impugnação e relatadas acima.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Campinas/SP – por meio do Acórdão 05-27.601 da 8ª Turma da DRJ/CPS (fls. 627/634 – Volume IV) – considerou o lançamento fiscal procedente em parte, eis que reconheceu a decadência parcial até a competência 11/2001.

A Notificada apresentou recurso (fls. 640/695 – Volume IV), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados no auto de infração e no mais efetua as alegações da peça de impugnação.

Processo nº 14479.000287/2007-41
Acórdão n.º **2402-002.798**

S2-C4T2
Fl. 4

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) de Administração Tributária/SP encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento (fl. 710).

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

DAS PRELIMINARES:

A Recorrente alega que há falta de cobertura de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) durante a realização da auditoria fiscal, eis que ela não foi cientificada de forma expressa, quando do primeiro ato de ofício praticado, das alterações e prorrogações do MPF-F.

Entendo que o MPF foi criado no intuito de legitimar o procedimento fiscal. Além disso, MPF válido para fins de autuação é aquele em que o sujeito passivo teve conhecimento de sua existência, seja realizada pessoalmente por meio de Termo de Início de Procedimento Fiscal, seja realizada por intermédio de correspondência postal com comprovante de Aviso de Recebimento (AR).

O MPF é a ordem específica dirigida ao auditor fiscal para que, no uso de suas atribuições privativas, instaure os procedimentos fiscais, assim conceituados como ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações previdenciárias, podendo, dessas ações, resultar a constituição do crédito previdenciário. É mero controle administrativo interno, podendo ser prorrogado pela autoridade outorgante tantas vezes quantas necessárias, por intermédio de registro eletrônico, disponível na internet, no endereço "www.receita.fazenda.gov.br" (www.previdenciasocial.gov.br), cujo código de acesso é indicado no próprio documento.

Devidamente instaurado o procedimento fiscal, o MPF terá validade até o final do prazo por ele estabelecido ou na data em que houver conclusão do procedimento fiscal, registrado por meio do Termo de Encerramento da Ação Fiscal (TEAF).

Verifica-se que o procedimento fiscal foi iniciado regularmente com a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F) nº 09370144F00, código de acesso nº 92853526 (fls. 187/188), e sua ciência ocorreu em 02/02/2007, por meio do Aviso de Recebimento (AR) e do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD) de fls. 196/197, por meio do qual foi solicitada a apresentação de documentos e/ou esclarecimentos, bem como foi informado o número e o código de acesso ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) no site do Fisco (www.previdenciasocial.gov.br).

Posteriormente, foram prorrogados regularmente os Mandados de Procedimento Fiscal, recebidos e assinados por preposto do Recursos Humanos, em 22/05/2007, pressupõe que o contribuinte tinha conhecimento de que o procedimento fiscal se estendia além da data estabelecida no MPF inicial, 20/03/2007.

No que se refere ao prazo de validade de MPF e suas prorrogações, cumpre transcrever os seguintes dispositivos da Portaria RFB nº 11.371/2007:

Art. 4º. O MPF será emitido exclusivamente em forma eletrônica e assinado pela autoridade outorgante, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria.

Parágrafo único. A ciência pelo sujeito passivo do MPF, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de novembro de 1997, dar-se-á por intermédio da Internet, no endereço eletrônico www.receita.fazenda.gov.br, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal. (g. n.)

(...)

Art. 11. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;

II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

Art. 12. A prorrogação do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observadas, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.

(...)

Art. 18. Os MPF emitidos e suas alterações permanecerão disponíveis para consulta na Internet, mediante a utilização do código de acesso de que trata o art. 4º, parágrafo único, mesmo após a conclusão do procedimento fiscal correspondente. (g. n.)

Pelos dispositivos acima mencionados, percebe-se que há previsão de prorrogação do prazo de validade do MPF, tantas vezes quantas forem necessárias, sendo que a prorrogação é efetuada por meio eletrônico e essa informação, a dispensar a ciência pessoal do sujeito passivo, estará disponível na Internet para consulta, a partir do código de acesso a ele fornecido com o termo que formaliza o início do procedimento fiscal (fls. 187/197).

Para a caracterização de que a autuação foi regularmente comunicada ao sujeito passivo, constata-se que a Recorrente impugnou o levantamento no prazo definido pela norma que rege o Processo Administrativo Fiscal, exercendo seu direito ao contraditório e à ampla defesa e dando início à fase litigiosa.

Com isso, a regularidade da continuidade da fiscalização poderia ter sido conferida pela Recorrente a qualquer tempo, com o acesso ao site institucional do Fisco.

Diante disso, não acato as preliminares ora examinadas de nulidade e de ilegalidade.

Com relação às alegações de inconstitucionalidade constantes na peça recursal, cumpre esclarecer que a administração pública deve observar o princípio da estrita legalidade, sendo que as leis e atos normativos nascem com a presunção de

constitucionalidade, que só pode ser elidida pelo Poder Judiciário, conforme a competência determinada pela Carta Magna.

Nesse sentido, o Regimento Interno (RI) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) veda aos membros de Turmas de julgamento afastar a aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, e o próprio Conselho uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da Súmula nº 2 (Portaria MF nº 383, publicada no DOU de 14/07/2010), transcrito a seguir:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Diante disso, não examinarei as questões referente à inconstitucionalidade de leis e atos normativos, especificamente a inconstitucionalidade da Lei 8.212/1991, que trata da matéria concernente às regras da contribuição social destinada ao SAT/GILRAT, dentre outras expostas na peça recursal da Recorrente.

A Recorrente alega que seja declarada a extinção dos valores lançados até a competência 08/2002, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Pelos motivos a seguir delineados, tal alegação será acatada em parte.

Inicialmente, registramos que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, negou provimento aos mesmos por unanimidade, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, ambos da Lei 8.212/1991.

Na oportunidade, os ministros ainda editaram a Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, a qual transcrevo abaixo:

Súmula Vinculante 8 - STF: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

É necessário observar os efeitos da súmula vinculante, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional 45/2004, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (g.n.)

Da leitura do dispositivo constitucional, pode-se concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

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; (g.n.)

II - da data em que se tornar definitiva à 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.

Por outro lado, ao tratar do lançamento por homologação, o Códex Tributário definiu no art. 150, § 4º o seguinte:

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.

Entretanto, tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Se, no entanto, o sujeito passivo não efetuar pagamento algum, nada há a ser homologado e, por consequência, aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, em que o prazo de cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para corroborar o entendimento acima, colaciono alguns julgados no mesmo sentido:

"TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN.

1. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual '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'.

2. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação – que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' –, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.

3. No caso concreto, o débito é referente à contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.

4. Agravo regimental a que se dá parcial provimento." (AgRg nos EREsp 216.758/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 10.4.2006)

 "TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. PRAZO QÜINQUÊNAL. MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR. SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), que é de cinco anos.

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.(...)

4. Embargos de divergência providos." (EREsp 572.603/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.2005)

Verifica-se que o lançamento fiscal em tela refere-se às competências 03/2001 a 10/2006 e foi efetuado em 21/08/2007, data da intimação e ciência do sujeito passivo (fls. 01 e 438).

No caso em tela, trata-se do lançamento de contribuições, cujos fatos geradores a Recorrente efetuou antecipação de pagamento, conforme planilhas demonstrativas de recolhimentos à Previdência Social contidas no Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados - RADA (fls. 151/179) e no Discriminativo Analítico de Débito - DAD (fls.

04/19). Nesse sentido, aplica-se o art. 150, § 4º, do CTN, para considerar que os valores apurados até a competência 07/2002, inclusive, foram abrangidos pela decadência tributária.

Com isso – como o crédito foi constituído com fundamento no direito potestativo do Fisco em lançar os valores das contribuições não recolhidas em época determinada pela legislação vigente –, a preliminar de decadência será acatada para os valores apurados até a competência 07/2002, inclusive, eis que o lançamento fiscal refere-se ao período de 03/2001 a 10/2006 e as competências posteriores a 07/2002 não foram abrangidas pela decadência tributária.

Diante disso, acato parcialmente a preliminar de decadência tributária, excluindo as contribuições apuradas até a competência 07/2002, inclusive, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Após isso, passo ao exame de mérito.

DO MÉRITO:

A Recorrente alega revisão ou cancelamento do lançamento fiscal, pois apresentou todas informações possíveis, não incorrendo em negativa de cumprir qualquer determinação feita pelo Fisco, não sendo cabível o arbitramento efetuado.

Tal alegação é infundada, eis que o Fisco cumpriu a legislação de regência, ensejando o lançamento de ofício, com a utilização da base de cálculo decorrente de aferição indireta. Esta decorre de um ato necessário e devidamente motivado, conforme registro no Relatório Fiscal – itens “5” e “6” (fls. 230/255 – Volume II) –, visto que a auditoria fiscal demonstrou que ocorreu recusa ou sonegação de documentos ou informações, ou sua apresentação foi deficiente.

Essa demonstração da recusa de apresentação de documentos ou informações, ou a sua apresentação deficiente, ficou assentada no Relatório Fiscal nos seguintes termos (fls. 231/250 – Volume II):

“[...] 5 - Motivos determinantes da aferição indireta

(...)

5.2.3 - Não houve apresentação dos seguintes documentos pela empresa em todo o período fiscalizado (03/2001 a 10/2006):

- Relação Anual de Informações Sociais - RAIS;

- Guia de recolhimento do FGTS e informações a previdência social - GFIP/GRFP/GRFC com comprovantes de entrega e eventuais retificações;

- Acordos, convenções e dissídios coletivos;

- Notas fiscais, faturas ou recibos de mão-de-obra ou serviços prestados;

- Autorização para impressão de documentos fiscais do imposto sobre serviços;

- Livro Registro de recebimento de impressos fiscais e termos de ocorrência;

- Livro Registro de notas fiscais dos serviços prestados/declaração eletrônica de serviços;
- Livro diário e respectivo razão auxiliar de 2006;
- Comprovantes de recolhimento (GRPS/GPS).

5.2.4 - Com relação às folhas de pagamento, não foram apresentadas no ano de 2001 e, no Período de 01/2002 a 10/2006, não foram elaboradas de acordo com as normas e padrões estabelecidos pelo INSS. Sendo exibidas de forma consolidada (resumo geral por estabelecimento), sem discriminação por segurados e considerando tratar-se de empresa prestadora de serviços, sem discriminação por contratantes dos serviços.

(...)

5.2.6 - Para tanto, foram extraídos dados referentes à massa salarial da RAIS (período 03/2001 a 12/2004) e da GFIP (período 03/2001 a 12/2005), do Cadastro Nacional de Informações Sociais - CNIS, cuja base é alimentada por informações do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS/RAIS até 1998 e a partir de 1999 pelas informações da GFIP e da RAIS.

(...)

5.2.9 - Do confronto das folhas de pagamentos contabilizadas, apresentadas pela empresa, com os dados extraídos do CNIS (RAIS/GFIP) e dos valores confessados, incluídos em parcelamento, foram observadas divergências relevantes em relação aos valores de remuneração da mão-de-obra empregada. Analisando-se os dados relativos ao CAGED foram encontradas diferenças expressivas no número de segurados. Além disso, conforme citado anteriormente, os parcelamentos formalizados pela empresa destoam dos documentos apresentados em ação fiscal, já que os valores das folhas de pagamento apresentadas são menores do que os confessados em diversos períodos.

5.2.10 - Na tabela a seguir podem ser visualizadas as divergências relatadas anteriormente e que motivaram a constituição deste lançamento por aferição.

(...)

5.2.14 - Por conseguinte inferimos que as informações prestadas pela empresa através das Relações Anuais de Informações Sociais - RAIS **são maiores que as de folha de pagamento de 03/2003 a 12/2004**; as informações das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social - GFIP são superiores de 01/2002 a 12/2005, alias, **nem os valores confessados pela empresa através de Lançamentos de Débito Confessado, que deveriam ser no mínimo idênticos, correspondem aos valores de folhas de pagamento apresentadas, sendo maiores de 07/2003 a 12/2003 e de 02/2004 a 08/2004. E levando-se em consideração a quantidade de segurados informados nos diversos documentos analisados e**

principalmente no CAGED, tem-se uma discrepância ainda maior. Como não houve a apresentação das folhas de pagamentos de 03/2001 a 12/2001, foram verificados os valores escriturados em contabilidade referente às folhas, que também são inferiores aos das outras informações. (g.n.)

5.2.15 - Diante de todo o exposto, tendo como finalidade precípua à apuração do valor da Mão-de-obra empregada e tendo como certo que, a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, apuramos o presente débito por aferição indireta. (fls. 231/241 – Volume II)

6 - Definição da base de cálculo utilizada

6.1 - A base de cálculo da contribuição previdenciária foi aferida indiretamente. As formas de aferição foram determinadas por período, considerando-se as informações disponibilizadas em nossos sistemas.

6.2 - Para fins de apuração da base de cálculo utilizamos os dados do CAGED por considerarmos relevantes as divergências gerais verificadas no tocante a quantidade de vínculos, comparativamente, aos vínculos informados em GFIP e devido às sucessivas entregas erradas de GFIP's conforme será explicado nos itens posteriores.

6.3 - Como as informações relativas ao CAGED são apenas referentes à quantidade de vínculos, a base de cálculo foi apurada da seguinte maneira:

(...)

6.3.2 - Em relação às remunerações utilizamos os valores de massa salarial informados em GFIP, constantes do CNIS, apenas para obtenção da remuneração média mensal, produto da divisão da massa salarial pelo número de segurados informados em GFIP, mês a mês;

6.3.3 - Considerando-se que os reajustes acordados pelos sindicatos vigoraram de maio de um ano a abril do ano seguinte, com exceção do acordo de abril de 2005 que vigorou de maio de 2005 até janeiro de 2006, e o de fevereiro de 2006 que vigorou até janeiro 2007, somamos a remuneração média mensal destes períodos e através de média aritmética simples obtivemos à remuneração média para o lapso temporal considerado.

6.3.4 - Portanto, os valores considerados como base de cálculo total aferida das contribuições previdenciárias no período de 03/2001 a 12/2005 correspondem à quantidade de vínculos do CAGED multiplicada pela remuneração obtida na forma do item anterior. Vide tabela explicativa no item 6.5.

(...)

6.4 - Para explicar qual a base de cálculo total apurada no período de 01/2006 a 10/2006 e os valores de GFIP considerados como declarados e abatidos da base de cálculo total da aferição, deve ser esclarecida a nova sistemática de entrega das GFIP's a partir da Versão 8.0 SEFIP - Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

(...)

6.4.8 - A partir de 01/2006 começou a ser utilizado o Sistema GFIP WEB com a finalidade de recepcionar as GIFP's enviadas por intermédio da conectividade social e geradas a partir da versão 8.0 do SEFIP. Como a empresa em questão informa erroneamente suas GIFP's, a cada nova entrega a anterior, é considerada retificada. Em anexo consta a relação de todas as GIFP's informadas por competência na nova versão do SEFIP 8.0. Esta relação discrimina todas as guias apresentadas e os respectivos números de controle, bem como relaciona as GIFP's que foram consideradas substituídas.

6.4.9 - Considerando-se estes fatos, temos que não constam no CNIS às informações de massa salarial da GFIP a partir de 01/2006, haja vista, que as informações realizadas a partir da versão 8.0 do SEFIP migraram diretamente para o GFIP WEB. E ainda, como os documentos são informados de forma errada pela empresa, dos diversos envios realizados através do SEFIP, apenas o último é válido e os anteriores são considerados retificados.

6.4.10 - Motivo pelo qual nas competências de 01/2006 a 10/2006 foram utilizados os valores de remuneração média calculados no período de maio/2005 a dezembro/2005, período em que havia dados no CNIS. A partir de 02/2006, data-base da categoria foi utilizada a remuneração média anterior reajustada em 5,00% conforme previsto no acordo coletivo em questão. E a remuneração média obtida desta forma multiplicada pelo número de vínculos do CAGED, corresponde à base de cálculo total aferida da contribuição previdenciária.

6.4.11 - Da base total aferida foi deduzido o último valor declarado pela empresa através de GFIP e constante do sistema GFIP WEB para obtenção da base de cálculo lançada através do código de levantamento FPA. (fls. 242/250 – Volume II) [...]”

Nesses itens “5” e “6”, constata-se que é incontroverso que os documentos em questão não foram apresentados à Fiscalização ou sua apresentação foi deficiente, a teor do contido nos §§ 1º, 3º e 6º do art. 33 da Lei 8.212/1991. Isso ensejou a lavratura do Auto de Infração nº 37.028.432-1 (processo 14479.000285/2007-51) pelo descumprimento de obrigação tributária acessória.

Logo, a contribuição social previdenciária apurada pela técnica de aferição indireta é adequada, razoável e proporcional, não merecendo ser reformada.

Além disso, a Recorrente não apresentou qualquer elemento probatório de que suas alegações sejam verdadeiras.

Assim, o lançamento fiscal ora analisado está amparado no art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei 8.212/1991 e no art. 148 do CTN, encontrando-se lavrado dentro da legalidade.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

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.

Lei 8.212/1991:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º. É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º. A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

*§ 3º. **Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

(...)

§ 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.
(g.n.)

Com efeito, vê-se que a eficácia probatória dos livros e documentos contábeis, analisados pela auditoria fiscal, opera-se contra a Recorrente, eis que esses documentos cotejados entre a folha de pagamento e as declarações prestadas pela própria empresa na RAIS, na GFIP, no CAGED e no Pedido de Parcelamento (PP), conforme demonstrativo elaborado pela autoridade lançadora de folhas 239/241, ensejaram a constatação que a sua contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço e, por consectário lógico, a utilização do procedimento de aferição indireta. Nada impediria, todavia, que a Recorrente demonstrasse, por outros meios probatórios, que os seus lançamentos constantes da sua escrituração, que lhe é desfavorável, são equivocados, o que não foi demonstrado em nenhum momento, seja na peça de impugnação (fls. 439/506 – Volume III), seja na peça recursal (fls. 640/708 – Volume IV).

Além disso, acrescenta-se que os documentos juntados pela Recorrente de fls. 696/708 (Volume IV) não têm o condão de afastar o procedimento fiscal, eis que eles não demonstram qualquer indício de que realmente os valores lançados pelo Fisco foram devidamente parcelados, como faz quer na sua peça recursal. Corroborando esse entendimento, o Relatório Fiscal delineia que observou a constatação dos parcelamentos realizados pela empresa, sendo que estes foram devidamente considerados na apuração do lançamento fiscal, conforme o seguinte registro (fls. 233 e 252 – Volume II):

“[...] 5.2.2 - A empresa havia formalizado parcelamentos, anteriormente, através dos lançamentos de débito confessado - LDC relacionados a seguir:

<i>Debcad</i>	<i>Estabelecimento</i>	<i>Período</i>	<i>Consolidação</i>
35.468.80 8-1	CNPJ: 64.162.795/0001-17	03/2001 a 01/2003	29/08/2003
35.468.809-0	CNPJ: 64.162.795/0001-17	02/2003 a 06/2003	29/08/2003
35.634.493-2	CNPJ: 64.162.795/0001-17	07/2003 a 08/2004	20/12/2004

8.5 - Também foram abatidos os valores referentes aos parcelamentos efetuados pela empresa através de lançamentos de débito confessado - LDC, no período abrangido pela fiscalização. (g.n)

8.6 - No Relatório de Apropriação de Documentos - RADA podemos verificar como os documentos GPS/CRED/LDC foram apropriados aos códigos de levantamento considerados.

[...]”

Posteriormente, foi realizada uma diligência fiscal, sendo que a Informação Fiscal (fls. 523) manifesta-se sobre os documentos juntados às folhas 485/506 (Volume III) e confirma que os parcelamentos efetuados pela Recorrente foram devidamente apropriados ao lançamento fiscal, nos seguintes termos:

“[...] 12 - A empresa juntou ao processo quando da sua impugnação dois pedidos de parcelamentos relativos à MP 303/2006.

(...)

12.2 - contudo tais valores já foram deduzidos do débito apurado e estão relacionados no relatório de documentos apresentados - RDA, parte integrante do processo de débito que deu origem a tal cobrança. Cópia de parcelamentos considerados em anexo. (g.n.) [...]

Portanto, o procedimento de aferição indireta utilizado pela auditoria fiscal, para a apuração da contribuição previdenciária, foi corretamente aplicado, pois a auditoria fiscal demonstrou que ocorreu recusa ou sonegação de documentos ou informações, ou sua apresentação foi deficiente, podendo o Fisco inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

Quanto à argumentação da ilegalidade da cobrança da contribuição para o Seguro de Acidente de Trabalho (SAT/GILRAT), tal tese não será acatada, pois o Supremo Tribunal Federal (STF) já pacificou a matéria no julgamento do RE 343.446-SC, Relator Ministro Carlos Velloso. Assim, entendeu o STF que a exigência da contribuição para o custeio do SAT, por meio das Leis nºs 7.787/1989 e 8.212/1991, é constitucional e também declarou que a delegação ao Poder Executivo – para regulamentação dos conceitos de “atividades preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave” – tem amparo constitucional. Transcrevemos a ementa do RE 343.446-SC:

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I.

I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT.

II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais.

*III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. **O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I.** (g.n.)*

IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional.

V. - Recurso extraordinário não conhecido. (RE 343446, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 04/04/2004)

Ainda o Relator desse RE 343.446-SC registrou que: “(...) o regulamento não pode inovar na ordem jurídica, pelo que não tem legitimidade constitucional o regulamento “*praeter legem*”. Todavia, o regulamento delegado ou autorizado ou “*intra legem*” é condizente com a ordem jurídico-constitucional brasileira”.

Esse entendimento de que a cobrança da contribuição destinada ao SAT/GILRAT é legítima vem sendo mantido pelo STF, senão vejamos:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. SAT. TRABALHADORES AVULSOS. CONSTITUCIONALIDADE.

1. Contribuição social. Seguro de Acidente do Trabalho - SAT. Lei n. 7.787/89, artigo 3º, II. Lei n. 8.212/91, artigo 22, II. Constitucionalidade. Precedente.

2. **A cobrança da contribuição ao SAT incidente sobre o total das remunerações pagas tanto aos empregados quanto aos trabalhadores avulsos é legítima.** Precedente. (g.n.)

Agravo regimental a que se nega provimento. [...]

Voto [...]

4. O Supremo afastou a argumentação de contrariedade do princípio da legalidade tributária [CB, artigo 150, I], **uma vez que a lei fixou padrões e parâmetros, deixando para os decretos regulamentares ns. 612/92, 2.173/97 e 3.048/99 a delimitação dos conceitos necessários à aplicação concreta da norma "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio ou grave".** (g.n.) (AIAGR 742458/DF, Rel. Min. Eros Grau, Dje 14/05/2009)

Depreende-se dessas decisões do STF que a complementação dos conceitos de atividade preponderante e do grau de risco para aplicação das alíquotas do SAT/GILRAT pode ser estabelecida por meio de Decreto (regulamento do Poder Executivo), desde que a lei assim o discipline.

Nesse sentido, há precedentes judiciais no Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), a saber:

*TRIBUTÁRIO. SEGURO ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. CONSTITUCIONALIDADE. GRAU DE RISCO. REGULAMENTO. 1. **Não há qualquer vício no se atribuir ao Executivo, ou a um órgão do Executivo, a determinação dos graus de risco das empresas, para o enquadramento destas nos correspondentes graus de risco.** 2. Em muitas situações o legislador é obrigado a editar normas "em branco", cujo conteúdo final é deixado a outro foco de poder, sem que nisso se entreveja a vedada delegação legislativa. As circunstâncias dirão a quem deferir a competência. 3. Não se confunde a delegação legislativa com a suplementação técnica da norma por autoridade administrativa. **O que se tem, no caso dos autos, é típica suplementação técnica da lei, atribuída à autoridade administrativa, que não estará exercendo qualquer função normativa e nem mesmo regulamentar.** Via de conseqüência, não há qualquer vício de inconstitucionalidade na fixação, pelo Ministério da Previdência Social, dos critérios de*

enquadramento das empresas nos diversos graus de risco de acidentes do trabalho. 4. Recurso de apelação improvido. (TRF 4ª Região, Recurso de Apelação nº 1999.72.01.006298-3/SC, Relator Antonio Albino Ramos de Oliveira). (g.n.)

Logo, em consonância com a legislação previdenciária de regência ao lançamento fiscal, entendo que é devida a contribuição destinada ao Seguro de Acidente de Trabalho (SAT/GILRAT), e afastado a alegação da Recorrente de ilegalidade dessa exação previdenciária.

No que tange à arguição de inconstitucionalidade, ou ilegalidade, de legislação previdenciária que dispõe sobre a utilização taxa de juros (taxa SELIC), frise-se que incabível seria sua análise na esfera administrativa. Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja constitucionalidade vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis as normas reguladas na Lei 8.212/1991. Isso está em consonância com o Enunciado nº 2 de Súmula do CARF: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Esclarecemos que foi correta a aplicação do índice pelo Fisco, pois o art. 144 do CTN dispõe que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e rege-se pela lei então vigente, ainda que modificada ou revogada, e a cobrança de juros (taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC) estava prevista em lei específica da previdência social, art. 34 da Lei 8.212/1991, transcrito abaixo:

Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Artigo restabelecido, com nova redação dada e parágrafo único acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Parágrafo único. O percentual dos juros moratórios relativos aos meses de vencimentos ou pagamentos das contribuições corresponderá a um por cento.

Nesse sentido já se posicionou o STJ no Recurso Especial nº 475904, publicado no DJ em 12/05/2003, cujo relator foi o Min. José Delgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. VALIDADE. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 07/STJ. COBRANÇA DE JUROS. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. A averiguação do cumprimento dos requisitos essenciais de validade da CDA importa o revolvimento de matéria probatória, situação inadmissível em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 07/STJ. No caso de execução de dívida fiscal, os juros possuem a função de compensar o Estado pelo tributo não recebido tempestivamente. Os juros incidentes pela Taxa SELIC estão previstos em lei. São aplicáveis legalmente, portanto. Não há confronto com o art. 161, § 1º, do CTN. A aplicação de tal Taxa já está consagrada por esta Corte, e é devida a partir da

sua instituição, isto é, 1º/01/1996 (REsp 439256/MG). Recurso especial parcialmente conhecido, e na parte conhecida, desprovido.

A propósito, convém mencionar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da Súmula nº 4 (Portaria MF nº 383, publicada no DOU de 14/07/2010), nos seguintes termos:

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

Não tendo o contribuinte recolhido à contribuição previdenciária em época própria, tem por obrigação arcar com o ônus de seu inadimplemento. Caso não se fizesse tal exigência, poder-se-ia questionar a violação ao princípio da isonomia, por haver tratamento similar entre o contribuinte que cumprira em dia com suas obrigações fiscais, com aqueles que não recolheram no prazo fixado pela legislação.

Dessa forma, não há que se falar em ilegalidade de cobrança de juros, estando os valores descritos no lançamento fiscal, em consonância com o prescrito pela legislação previdenciária, eis que o art. 34 da Lei 8.212/1991 dispunha que as contribuições sociais não recolhidas à época própria ficavam sujeitas aos juros SELIC e multa de mora, todos de caráter irrelevável. Isso está em consonância com o próprio art. 161, § 1º, do CTN, pois havendo legislação específica dispendo de modo diverso, abre-se a possibilidade de que seja aplicada outra taxa e, no caso das contribuições previdenciárias pagas com atraso, a taxa utilizada é a SELIC.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

*§ 1º. **Se a lei não dispuser de modo diverso**, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. (g.n.)*

O disposto no art. 161 do CTN não estabelece norma geral em matéria de legislação tributária. Portanto, sendo materialmente lei ordinária pode ser alterado por outra lei de igual *status*, não havendo necessidade de lei complementar.

Ainda, conforme estabelecia os arts. 34 e 35 da Lei 8.212/1991, sem as alterações da Lei 11.941/2009, **a multa de mora é bem aplicável pelo não recolhimento em época própria das contribuições previdenciárias**. Além disso, o art. 136 do CTN descreve que a responsabilidade pela infração independe da intenção do agente ou do responsável, e da natureza e extensão dos efeitos do ato.

O art. 35 da Lei 8.212/1991 dispõe, nestas palavras:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada,

nos seguintes termos: (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99)

(...)

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

(...)

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.876/99)

Dessa forma, não há que se falar em ilegalidade de cobrança da multa, estando os valores descritos no lançamento fiscal, bem como os seus fundamentos legais (fls. 180/183), em consonância com o prescrito pela legislação previdenciária.

Quanto ao argumento de que a multa aplicada tem caráter confiscatório, o que é vedado pela Constituição Federal, já que ela seria abusiva e desproporcional, e deveria ser relevada, razão não confiro ao Recorrente, já que a multa foi aplicada em conformidade à legislação previdenciária descrita acima. Ademais, conforme registramos anteriormente, a verificação de inconstitucionalidade de ato normativo é inerente ao Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pelo órgão do Poder Executivo.

Logo, essa verificação de que a multa aplicada vai de encontro ao princípio constitucional da isonomia e teria caráter confiscatório, ora pretendida pela Recorrente, exacerba a competência originária dessa Corte administrativa, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.

Registramos que a vedação constitucional quanto ao caráter confiscatório se dá em relação ao tributo e não à multa pecuniária ora discutida pela recorrente, sendo esta última a apreciada no caso concreto. Nesse sentido preceitua o art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988:

Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Portanto, não possui natureza de confisco a exigência da multa moratória, conforme prevê o art. 35 da Lei 8.212/1991, já que se trata de uma multa pecuniária. Não recolhendo na época própria o sujeito passivo tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento.

A Recorrente também insiste na realização de produção de prova por todos os meios admitidos em direito, inclusive prova pericial, afirmando que isso prejudicaria o seu direito da ampla defesa e do devido processo legal.

Essa tese também não prospera, eis que o deferimento de produção de prova requerida pela Recorrente depende de demonstração das circunstâncias que a motiva. Assim, a prova pericial e outros meios de prova admitidos em direito só deverão ser concedidos com fundamento nas causas que justifiquem a sua imprescindibilidade, pois essas provas só têm sentido na busca da verdade material.

Logo, somente é justificável o deferimento de outros meios de prova admitidos em direito – tais como a prova testemunhal ou pericial – quando não se referir a matéria fática documental não posta nos autos, ou assunto de natureza técnica, que tenha utilidade probatória, relacionada ao objeto que cuida o processo, ou cuja comprovação não possa ser feita no corpo dos autos. Por conseguinte, revela-se prescindível a prova pericial, ou mesmo documental, que não tenha nenhuma utilidade, eis que não se relacione com o processo ou sobre aspecto que pode ser facilmente esclarecido nos autos, como as matérias constantes das alegações apresentadas pela Recorrente.

Ademais, verifica-se que – para apreciar e prolatar a decisão de provimento, ou não, do recurso voluntário ora analisado – não existem dúvidas a serem sanadas, já que o lançamento fiscal com seus anexos (fls. 01/506) contém de forma clara os elementos necessários para a sua configuração. Logo, não há que se falar em produção de prova por outros meios admitidos em direito, nem na produção de prova pericial.

Dessa forma, a realização de prova pericial, ou qualquer outra diligência, não é necessária para a deslinde do caso analisado no momento. Nesse sentido, os arts. 18 e 29, ambos da Lei do Processo Administrativo Fiscal (Decreto 70.235/1972) estabelecem:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine.

(...)

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Por fim, registramos que, nos termos do art. 17 do Decreto 70.235/1972 – na redação dada pela Lei 9.532/1997 –, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na sua peça de impugnação ou na sua peça recursal, *in verbis*:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997).

Assim, indefere-se o pedido de produção de prova por outros meios admitidos em direito, por considerá-lo prescindível e meramente protelatório.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para reconhecer que sejam excluídos, em decorrência da decadência tributária quinquenal, os valores apurados até a competência 07/2002, inclusive, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.