



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

Processo n° 37218.000447/2007-28
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-003.593 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de janeiro de 2015
Matéria Seguro de Acidentes do Trabalho – SAT/GILRAT/ADICIONAL
Recorrente TECNOSONDA S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1999 a 31/10/2004

AFERIÇÃO INDIRETA. DEMONSTRAÇÃO DE EXCESSOS DO LANÇAMENTO. ÔNUS DA PROVA.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, compete à autoridade fiscal, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário. Outrossim, se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento, 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. Art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei 8.212/91 e art. 148 do CTN.

O procedimento de arbitramento não subtrai o direito de o contribuinte comprovar excessos do lançamento. Todavia, a partir das ilicitudes que deram ensejo ao arbitramento, o ônus da prova passa a ser do contribuinte.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO *DIES A QUO* NO CASO CONCRETO. ART. 150, § 4º, DO CTN. SÚMULA CARF Nº 99.

Se a definição legal do fato gerador da contribuição previdenciária da empresa apóia-se na totalidade da remuneração no decorrer do mês (art. 22, I, II e III, da Lei nº 8.212/1991), conseqüentemente, todo e qualquer pagamento acaba por se referir à totalidade no mês, e não àquela rubrica ou levantamento específico. Assim, havendo alguma antecipação de pagamento, atraindo-se, para toda aquela competência, para todo aquele fato gerador, a aplicação do parágrafo 4º, do art. 150 do CTN, independentemente da rubrica ou levantamento a que se refira, desde que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação.

Destarte, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. Súmula CARF nº 99.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer a decadência das competências de 04/1999 a 04/2000, inclusive, por força da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN. No mérito, foi negado provimento ao Recurso porque a recorrente não logrou comprovar através da apresentação de documentos hábeis e obrigatórios (PCMSO, PPRA, PCMAT, LTCAT), relativos aos Riscos Ambientais do Trabalho, se e quais empregados não estavam expostos a agentes nocivos. A falta de apresentação de documentos formalmente solicitados permitiu o levantamento por aferição indireta, com fulcro no artigo 33 e seus parágrafos 3º e 6º, da Lei n.º 8.212/91 e artigo 148, do Código Tributário Nacional. Vencido na votação o Conselheiro Leo Meirelles do Amaral, por entender que o lançamento deveria se restringir apenas às funções citadas no Parecer Técnico Prévio de Engenharia e Laudo Técnico de Insalubridade apresentados pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)

LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)

ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: LIEGE LACROIX THOMASI (Presidente), ARLINDO DA COSTA E SILVA, ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI, THEODORO VICENTE AGOSTINHO e LEO MEIRELLES DO AMARAL.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação da recorrente, mantendo o crédito tributário lançado.

A presente NFLD tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa, referente ao adicional para custear os benefícios das aposentadorias especiais, no período envolvendo as competências abril de 1999 a maio de 2004. O débito foi arbitrado, pois, segundo a fiscalização previdenciária, a empresa deixou de comprovar o gerenciamento eficaz do ambiente de trabalho, não foram apresentados laudos técnicos atualizados, conforme relatório fiscal às fls. 181 a 212.

Não conformada com a autuação a recorrente apresentou impugnação, fls. 321 a 341, juntando cópia de documentação às fls. 347 a 462. Houve apresentação de complementação de defesa na forma das fls. 467 a 474.

A unidade da SRP emitiu a Decisão-Notificação (DN), fls. 493 a 510, mantendo o lançamento na integralidade.

A atuada não concordando com a DN emitida pela Previdência Social interpôs recurso, fls. 520 a 526. Em síntese alega o seguinte:

1. A decisão presumiu que os documentos apresentados pela recorrente não são idôneos;
2. O fato gerador foi presumido;
3. Reitera os argumentos apresentados na impugnação;
4. Os empregados sujeitos ao ruído fazem uso de EPI;
5. A fiscalização também considerou que os empregados administrativos estariam sujeitos ao agente nocivo;
6. Não há exposição a agentes químicos;
7. Requer a realização de diligência para demonstrar que fornecia os equipamentos de proteção, e que o lançamento seja cancelado.

Decisão proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, fls. 596 a 598, converteu o julgamento em diligência para realização de perícia. A atuada apresentou os quesitos às fls. 600 a 601. A fiscalização prestou informações às fls. 622 a 626, formulando quesitos. Às fl. 627, a Receita Federal não deu seguimento ao setor competente do INSS para cumprimento da diligência, sob o argumento de que não há previsão na Portaria MF nº 125 de 2009 para realizar tal remessa.

Retornando a este órgão colegiado, os autos foram colocados em pauta, tendo a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara deliberado pela reiteração da determinação da realização da diligência, conforme Resolução 2302-000.091, de 14 de abril de 2011 (fls. 628 e seguintes), a qual encontra previsão no § 1º do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, bem como no art. 20 do mesmo diploma legal.

A petição de fls. 800 e seguintes informa que a recorrente juntou aos autos parecer técnico prévio de engenharia e laudo técnico de insalubridade. Aduz ainda que, em virtude da instituição de programa de parcelamento especial (Lei nº 12.865/2013), a recorrente houve por bem aderir e usufruir de seus benefícios, sendo que pretende incluir o débito de que tratam os autos na hipótese de seu recurso voluntário não ser provido ou ser provido em parte, razão pela qual propôs ação ordinária objetivando a garantia de que, no momento da consolidação dos débitos, tenha a chance de optar pela inclusão de débitos remanescentes nos presentes autos e no de nº 37218.002394/2007-80. Em 27 de janeiro de 2014, o pedido de antecipação dos efeitos da tutela pleiteado nos autos foi deferido em sede do Agravo de Instrumento nº 0000591-76.2014.4.02.0000, nos seguintes termos (fls. 804):

Posto isso, defiro parcialmente a liminar pretendida, tão somente para determinar à autoridade fazendária para que ultime, em 30 (trinta) dias, o julgamento dos recursos administrativos nº 37218.000447/2007-28, nº 37218.002394/2007-80 nos quais o agravante consta como interessado e que tramitam junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Intime-se a União Federal para que apresente resposta.

Em razão do retorno dos autos sem notícia a respeito do cumprimento da diligência determinada por duas vezes por este órgão julgador, os autos retornaram à origem para que se apurasse se já havia resposta por parte do INSS a respeito e, em caso de negativa, que se insistisse no cumprimento da diligência. Em resposta, foi anexado o Ofício nº 030/2014 INSS/GEXRJ-Norte/2014, de 12 de junho de 2014, no qual consta a impossibilidade de cumprimento da diligência, tendo em vista que a solicitação demandaria a realização de vistoria contemporânea no local de trabalho e, diante do longo tempo transcorrido, seria possível presumir que as condições atuais no local não mais refletem aquelas presente à época em análise, impossibilitando a emissão de parecer conclusivo quanto à exposição dos trabalhadores a agentes nocivos no período do lançamento. Isto sem falar nas obras desenvolvidas fora da abrangência da Gerência Executiva.

Novamente no CARF e diante da pendência de análise por parte da autoridade fiscal do parecer técnico prévio de engenharia e do laudo técnico de insalubridade elaborados pela recorrente por ocasião do primeiro comando de diligência, os autos retornaram à origem para que a autoridade fiscal lançadora apreciasse o parecer técnico prévio de engenharia e o laudo técnico de insalubridade, bem como os documentos nos quais se basearam, a fim de verificar se havia retificações a serem feitas em seu lançamento.

A manifestação fiscal aconteceu apenas no apenso (37218.002394/2007-80 fls. 565 e seguintes). A autoridade fiscal, em cumprimento da diligência comandada, de especial para o deslinde do mérito recursal, asseverou que “as provas técnicas (Parecer Técnico Prévio de Engenharia e Laudo Técnico de Insalubridade, anexados ao processo número 37218.000447/2007-28), não fazem referências aos estabelecimentos (obras) a que pertencem”, de sorte que não podem ser atribuídas às obras executadas à época do feito” e, “em relação ao estabelecimento CNPJ final 0006-65, onde funcionava a administração da empresa”, deixou

Processo nº 37218.000447/2007-28
Acórdão n.º **2302-003.593**

S2-C3T2
Fl. 3.312

claro que “esses empregados não estavam expostos a agentes nocivos, razão pela qual não fazem parte do auto de infração”.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

CONSELHEIRO RELATOR ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI

Arbitramento. Demonstração de Excessos. Ônus da Prova. Da reiterada análise dos autos, face a tantas diligências comandadas, verifico que o lançamento foi feito por aferição indireta diante do fato de a empresa “ter deixado de comprovar o eficaz gerenciamento do ambiente de trabalho e controlar os riscos ocupacionais existentes, expondo seus trabalhadores a agente nocivo à saúde e à integridade física” (Relatório Fiscal, fls. 191).

As conclusões da autoridade fiscal que embasaram o lançamento decorrem, em especial, da não elaboração pela empresa de alguns documentos ambientais e da não apresentação de outros (comprovação da aquisição e distribuição de EPI's; não apresentação dos PPRA's dos anos de 1996 a 1998, 2000 e 2001; dos PCMSO's dos anos de 1996 a 2001, do estabelecimento matriz CNPJ nº 33.841.727/0001-50; do PCMAT/PPRA e PCMSO para diversas obras próprias da empresa; LTCAT e ATAS de reuniões das CIPA's), além da verificação de vícios nos documentos apresentados (PPRA's e PCMSO's sem atender formalidades legais exigidas pelas NR-7 e NR-9).

Verifica-se, portanto, que por ocasião do lançamento, os laudos apresentados foram devidamente apreciados e os vícios invocados decorreram de minucioso cotejo, pela autoridade fiscal, de seus elementos com os requisitos legalmente estabelecidos. Assim, extrai-se do Relatório Fiscal que a autoridade fiscal laborou com extrema técnica e detalhamento na desconstituição dos laudos ambientais, justificando, de forma plena, as razões do arbitramento, conforme já havia advertido este Relator por ocasião das diligências comandadas.

No entanto, diante da controvérsia estabelecida no curso do processo administrativo, este órgão julgador buscou aprofundar a questão técnico-probatória, com a manifestação das partes e de perícia, que acabou não sendo realizada. Aqui cabe advertir que, embora se trate de questão técnico-probatória, está sempre sujeita a um juízo jurídico-normativo (princípio da persuasão racional ou do livre convencimento motivado), de sorte que mesmo sem a perícia do INSS, há que se avaliar o conjunto probatório para se concluir pela legitimidade do lançamento. Aliás, mesmo com a perícia, diante dos elementos dos autos, poderia mesmo a autoridade fiscal, em decisão devidamente fundamentada, até mesmo contrariar as conclusões periciais. Some-se a isso que a autoridade fiscal é plenamente competente para analisar documentos ambientais, o que também não afasta de pronto, que a autoridade proceda, como feito nos autos, a busca por um aprofundamento da questão.

Assim, concluo que a omissão e falhas iniciais apresentadas pela recorrente durante o procedimento fiscal até que buscaram ser supridas no curso do processo administrativo, tanto que muito se insistiu para que seus documentos fossem analisados.

Todavia, em análise às provas técnicas apresentadas pela recorrente (Parecer Técnico Prévio de Engenharia e Laudo Técnico de Insalubridade), a autoridade fiscal afirmou, de forma peremptória, que “não fazem referências aos estabelecimentos (obras) a que pertencem”, de sorte que não podem ser atribuídas às obras executadas à época do feito” e, “em relação ao estabelecimento CNPJ final 0006-65, onde funcionava a administração da empresa”,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2004

Autenticado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 06/02/2015 por LIEGE LACROIX THOMA

SI

Impresso em 06/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

deixou claro que “esses empregados não estavam expostos a agentes nocivos, razão pela qual não fazem parte do auto de infração”.

Tais afirmações não foram contrapostas na manifestação de fls. 573 do processo 37218.002394/2007-80, fazendo crer que a recorrente acredita que o seu recurso deveria ser provido independentemente de tal fato. Não é o que entende este julgador pois o arbitramento foi absolutamente regular e somente poderia ser desconstituído ou contrariado com prova adequada e completa das alegações da recorrente.

Com efeito, o lançamento foi legitimamente efetuado por arbitramento, diante das ilicitudes constadas pela autoridade fiscal quanto aos documentos ambientais (falhas e omissões).

A esse respeito, cabe salientar que, nesse caso, o Fisco está autorizado a adotar tal procedimento com o fim específico de determinar a base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas, conforme art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei 8.212/91 e do art. 148 do CTN:

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 nº 8.212/91

Art. 33. (...)

(...)

*§ 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.*

Nem por isso, deve ser subtraído do contribuinte, o seu direito de comprovar excessos do lançamento durante o procedimento fiscal. Todavia, a partir das ilicitudes apuradas, o ônus da prova passa a ser do contribuinte.

No caso em comento, a recorrente iniciou a prova em seu favor (apresentação do Parecer Técnico Prévio de Engenharia e Laudo Técnico de Insalubridade, acompanhado de laudos ambientais e outros documentos), mas não o fez a contento, sendo de se ressaltar a análise da autoridade fiscal não rebatida pela recorrente quanto à falta de vinculação a cada um dos estabelecimentos (obras), além da falta de especificação dos valores que entende devidos (segurados/remunerações/período). Ou seja, embora confesse que parte dos segurados estava sujeito a condições ambientais (por profissão/função), não indicou precisamente o que considera excesso no lançamento.

Sendo assim, o lançamento deve ser mantido da forma como efetuado pela autoridade fiscal.

Decadência. Cumpre analisar se o lançamento respeito o prazo decadencial.

É cediço que **o pagamento antecipadamente realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, § 4º, do CTN em relação aos fatos geradores para os quais houve o pagamento antecipado.** Assim, se há recolhimento em uma determinada competência e não em outra, àquela competência seria aplicável a regra do artigo 150, § 4º, do CTN, mas não a esta, que seguiria o disposto no artigo 173, I, do CTN, quanto ao cálculo do prazo decadencial.

Ocorre que, quanto às contribuições previdenciárias, temos ainda a particularidade de ela ser integrada por diversas rubricas ou levantamentos, que são as parcelas integrantes da totalidade da remuneração. Por tal especificidade, indaga-se, de forma recorrente, se o fato gerador, e consequentemente o pagamento, deve ser analisado por rubrica/levantamento ou pela totalidade da remuneração no mês.

Antes, porém, é preciso justificar que a expressão *fato gerador*, está sendo utilizada aqui de forma equivalente à *hipótese de incidência*, indicando “tanto aquela figura conceptual e hipotética – consistente no enunciado descritivo do fato, contido na lei – como o próprio fato concreto que, na sua conformidade, se realiza, *hic et nunc*, no mundo fenomênico” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 54).

Pois bem. O Código Tributário Nacional define o fato gerador como a situação definida em lei como *necessária e suficiente* à sua ocorrência. Então, voltando à questão tratada, pergunta-se: qual é esta situação necessária e suficiente para a configuração da ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária? Vejamos o quadro normativo para chegarmos a uma conclusão.

O art. 195, I, *a*, da CF, estipula os limites da instituição de contribuições previdenciárias, estabelecendo, assim, o seu arquétipo constitucional. Sem especificação muito pormenorizada do fato gerador das aludidas contribuições, dispõe que são devidas pela empresa e que incidem sobre “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados.”

Subordinado a tais ditames e concretizando a hipótese de incidência/fato gerador, os incisos I, II e III do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 são repetitivos ao estipularem que

a contribuição previdenciária das empresas incide “sobre o total das remunerações” pagas ou creditadas a qualquer título “no decorrer” ou “durante o mês”.

Do cotejamento dos referidos dispositivos, extraímos os elementos essenciais da hipótese de incidência / fato gerador, de sorte que podemos concluir que o legislador não atomizou o fato gerador da contribuição previdenciária tomando por base cada levantamento ou cada rubrica. Pelo menos não há menção expressa neste sentido.

Da mesma forma ocorre com a contribuição do segurado. Vejamos a contribuição dos segurados empregados e avulsos, a qual leva em consideração o denominado salário-de-contribuição mensal (art. 20 da Lei nº 8.212/91), que está definido no inciso I do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 com critérios semelhantes aos da contribuição da empresa, naquilo que nos interessa. Para o referido dispositivo legal, o salário-de-contribuição corresponde à “totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês”. Depreende-se da análise atenta do dispositivo legal que, novamente, o legislador congrega todos os rendimentos daquela competência em um único instituto – salário-de-contribuição. É verdade que o salário-de-contribuição representa a base de cálculo, e não propriamente o fato gerador, todavia, o corte temporal (mensal) e quantitativo (totalidade) da descrição indica, novamente, que **a situação necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador é o pagamento ou crédito da totalidade da remuneração, “no decorrer” ou “durante o mês”.**

Voltando para a contribuição da empresa, se consideramos que a Lei nº 8.212/91, ao estabelecer que a contribuição previdenciária incide “sobre o total das remunerações” pagas ou creditadas a qualquer título no “decorrer” ou “durante o mês” (art. 22, I, II e III, da Lei nº 8.212/1991) está definindo o seu fato gerador, podemos concluir que este fato gerador constitui-se da totalidade da remuneração no mês e não de cada parcela, rubrica ou levantamento isoladamente.

Se a definição do fato gerador apóia-se na totalidade da remuneração no decorrer do mês, conseqüentemente, todo e qualquer pagamento acaba por se referir à totalidade no mês, e não àquela rubrica ou levantamento específico – veja-se novamente a definição da alíquota para segurados empregados e avulsos. Assim, havendo alguma antecipação de pagamento, atrai-se, para toda aquela competência, para todo aquele fato gerador, a aplicação do parágrafo 4º, do art. 150 do CTN.

Ocorre que, em razão da persistência da divergência, este Conselho editou a Súmula CARF nº 99:

SÚMULA CARF Nº 99

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

Acórdãos Precedentes: 9202-002.669, de 25/04/2013; 9202-002.596, de 07/03/2013; 9202-002.436, de 07/11/2012; 9202-01.413, de 12/04/2011; 2301-003.452, de 17/04/2013; 2403-001.742, de 20/11/2012; 2401-002.299, de 12/03/2012; 2301-002.092, de 12/05/2011.

Destarte, estando comprovado que há recolhimentos a homologar, independentemente da rubrica ou levantamento a que se refira, nas situações em que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o *dies a quo* do prazo decadencial é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Analisando-se os autos, constata-se que foram lançadas apenas as diferenças de recolhimentos, razão pela qual, para todas as competências, aplica-se o art. 150, § 4º, do CTN. Tendo a recorrente sido notificada da NFLD em maio de 2005, somente poderiam ter sido lançadas competências a partir de maio de 2000, restando decadentes, portanto, as competências de abril de 1999 a abril de 2000, inclusive.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para reconhecer a decadência das competências de 04/1999 a 04/2000, inclusive, por força da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

(assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator