



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

Processo nº 10830.724675/2011-90
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.736 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de setembro de 2013
Matéria PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO. ADICIONAL GILRAT
Recorrente CIELOS DEL PERU S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

GERENCIAMENTO INADEQUADO DO AMBIENTE DE TRABALHO.
ADICIONAL RAT. FINANCIAMENTO APOSENTADORIA ESPECIAL.

É devida a contribuição do adicional para o financiamento da aposentadoria especial, se a própria empresa deixou de comprovar o eficaz gerenciamento do ambiente de trabalho e de controlar os riscos ocupacionais existentes, expondo seus trabalhadores a agentes nocivos à saúde e à integridade física.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso para, na parte conhecida, em dar provimento parcial para recálculo da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, observado o limite de 75% e, em relação a autuação por omissão de fatos geradores em GFIP, para adequação da multa ao artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, caso mais benéfica.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda 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, relativas à parcela desses segurados não descontada, não recolhida 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), bem como o respectivo adicional à aposentadoria especial e as contribuições destinadas a outras Entidades/Terceiros, para as competências 01/2007 a 13/2008, decorrentes da remuneração do segurado Sr. Ricardo Pascoal Rubio, em face de sentença trabalhista exarada nos autos do processo judicial nº 001080082.2008.5.15.0093.

O Relatório Fiscal informa que os créditos tributários foram constituídos por meio dos seguintes lançamentos fiscais:

1) Auto de Infração DEBCAD nº 37.340.179-5: abrange contribuições previdenciárias devidas pela empresa à Seguridade Social, bem assim ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho GILRAT.

Abrange os seguintes levantamentos e suas características:

a) Levantamento "PT1" multa de ofício período de 01/2007 a 08/2007: tem por base de cálculo as remunerações devidas ao segurado empregado Ricardo Pascoal Rubio, e aferidas, conforme determinadas pela Justiça do Trabalho, nos autos do processo de reclamação trabalhista nº 001080082.2008.5.15.0093 (6ª. Vara do Trabalho de Campinas).

b) Levantamento "PR1" multa de ofício período de 01/2007 a 08/2007: refere-se ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, mediante a cobrança de alíquota adicional de 4%. Tem por base de cálculo as remunerações devidas ao segurado empregado Ricardo Pascoal Rubio, e aferidas, conforme determinadas pela Justiça do Trabalho, nos autos do processo de reclamação trabalhista nº 001080082.2008.5.15.0093 (6ª. Vara do Trabalho de Campinas).

c) Levantamento "DAL" Diferença de Acréscimos Legais: refere-se às competências 12/2007, 01 e 03/2008, onde os recolhimentos espontâneos constantes das Guias da Previdência Social GPS apresentadas pelo contribuinte ou extraídas dos sistemas Informatizados da Receita Federal apresentaram divergências nos valores recolhidos.

d) Levantamento "ROI" multa de ofício período de 01/2007 a 10/2008: refere-se ao percentual adicional (4%) relativo ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT). Constitui bases de cálculos os valores declarados pelo contribuinte em suas folhas de pagamentos, relativamente ao Departamento de Tráfego. Sustenta que os valores declarados em GFIP, não integram o lançamento.

A fiscalização descreve vários aspectos aos documentos relativos ao gerenciamento de riscos ocupacionais realizado pelo contribuinte, aduzindo informações específicas relativas ao Perfil Profissiográfico Previdenciário (PPP), Programa de Prevenção de Riscos Ocupacionais (PPRA), Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional (PCMSO) e Laudo Técnico das Condições de Ambiente do Trabalho (LTCAT). Em face da análise levada a efeito, conclui a fiscalização:

“Em Nenhum Relatório, PPRA, PCMSO, PPP ou LTCAT apresentado, foi identificado a função de Mecânico de Aeronaves, manutenção de Aeronaves, etc... Porém é certo que existia essa função, tanto que na fls n. 17 do L.R.E. n.001,(cópia anexa) existe um registro, desde 02/01/2004 até 14/08/2007 numa função que reabastece a aeronave com querosene de aviação QAVI, e tem contato direto com graxas e óleos.

Os itens acima deixam evidenciados, que existem trabalhadores expostos permanentemente a agentes nocivos prejudiciais a saúde, de maneira não eventual ou intermitente. Ainda, quando intimada pelo Termo de Intimação Fiscal n. 003 de 03/08/2011, a fazer a "indicação dos funcionários que tenham atividades nas áreas de depósitos, armazenamento e manipulação de produtos químicos, bem como os que operam com manutenções e abastecimentos das aeronaves" em 29/08/2011, não o fez !. Somente em 10/10/2011 identifica que para este item solicitado, havia um funcionário que era mecânico de aeronaves.

Os relatórios anuais do PCMSO quando apresentados, denunciam que nem mesmo os trabalhadores que estão expostos a um nível de ruído acima dos limites de tolerância, fizeram os exames mínimos que a legislação obriga, ou seja, que nem todos os trabalhadores estão sendo monitorados;

4. Os monitoramentos realizados e apresentados nesta Ação, indicam falhas no gerenciamento dos Riscos Ocupacionais, pois nenhum laudo para agentes químicos foi apresentado;

5. A inconsistência entre LAUDOS/PPRA E PCMSO, apresentadas, impedem que medidas eficazes de controle dos agentes nocivos sejam implementadas, monitoradas e avaliadas.

6. A informação declarada em Guias De Recolhimento Do Fundo De Garantia Do Tempo De Serviço e informações a previdência GFIP, relativa a exposição a agentes nocivos é totalmente conflitante com a realidade aqui apresentada, ao informar que nenhum empregado está exposto a agente nocivo, informação esta que nos parece ter intuito único de elidir da tributação do adicional do RAT;

As Avaliações e Laudos informam que a empresa fornece protetores auriculares aos trabalhadores expostos a ruído, recomenda o uso de filtro respiratório no manuseio e na presença de riscos químicos, porém isto não é garantia, nem certeza da atenuação desejada.

Não discute, nem leva à CIPA os resultados dos monitoramentos, as avaliações, os reconhecimentos de riscos, nem deixa que funcionários discutam tais ações no PPRA, pois, entre os Planos

De Ações Corretivas apresentadas, não foi encontrada nenhuma que abordasse estes assuntos;

F. DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO

A Legislação Previdenciária considera condição especial, ensejadora do direito à aposentadoria especial, a exposição do trabalhador de forma habitual e permanente a um nível médio de ruído acima de 90 dB(A) durante uma jornada de trabalho de 8h, ou a dose equivalente, ou mesmo a exposição a agentes Químicos acima de limites toleráveis.

Esta auditoria, com base em tudo o que já foi aqui exposto, conclui que não há suporte nos documentos e informações apresentados para endossar as declarações via GFIP, de que a empresa não expõe seus trabalhadores a nível de ruído e agentes químicos acima do limite de tolerância. Muito pelo contrário.

Assim, face ao disposto aqui, não há que se falar em possibilidade de validação dos dados ali confessados, em razão da completa falta de suportabilidade documental dos elementos apresentados, e por consequência a mínima demonstração de coerência entre os documentos primários de informação e a GFIP.

4.Destarte, cabe a esta auditoria fazer o lançamento arbitrado da contribuição adicional referente ao financiamento da aposentadoria especial, ex vi do art. 57, § 6.º da Lei n.º 8.213/91, introduzido pelo art. 1º da Lei n.º 9.732/98; c/c o parágrafo terceiro do art. 33 da Lei n.º 8.212/91, e do art. 233 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99."

2) Auto de Infração AI DEBCAD nº 37.340.181-7: abrange contribuições à Seguridade Social devidas por segurados empregados, não objeto de desconto por parte do contribuinte. Constante do levantamento "PT1".

3) Auto de Infração DEBCAD nº 37.340.180-9: abrange contribuições devidas aos Terceiros FNDE Salário-educação, INCRA, e Fundo Aeroviário, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada a seus empregados, declaradas pelo contribuinte em suas folhas de pagamentos e nos autos do processo de reclamação trabalhista nº 001080082.2008.5.15.0093 (6a. Vara do Trabalho de Campinas). Constante do levantamento "PT1".

Considerando as alterações da Lei 8.212/1991 pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, e em atenção ao disposto na alínea "c" do inciso II do artigo 106 da Lei 5.172/1966 Código Tributário Nacional, foram comparadas as multas impostas pela legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e as impostas pela legislação superveniente, tendo sido aplicadas as penalidades mais benéficas para o contribuinte. Conforme Comparativo das multas, anexo, a multa de Ofício, neste caso é mais benéfica que a Multa Antiga, para todo o período.

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 587/610) – acompanhados de anexos –, alegando, em síntese, que:

DA IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO Nº 37.340.179-5

1. A fiscalização entendeu como correto determinar a majoração da tributação supostamente devida pela impugnante, em razão do suposto risco a que o trabalhador Sr. Ricardo Pascoal Rubio estava exposto no seu ambiente laboral; que as considerações da fiscalização são totalmente insubsistentes;
2. No que se refere ao Perfil Profissiográfico Previdenciário – PPP aduz que todas as informações necessárias foram apresentadas pela impugnante; que a função exercida pelo Sr. Ricardo Rubio foi descrita pelo Sr. Perito o Judicial nos autos da reclamação trabalhista como a de supervisão da equipe de abastecimento; cita pronunciamento do Expert judicial; que não há que se falar em ausência de informações quanto às funções exercidas pelo referido segurado e tampouco sobre eventual exposição à atividade perigosa; que o segurado não executava efetivamente a função de abastecimento das aeronaves, não estando, portanto, submetido ao suposto risco de manuseio de produto inflamável, como afirma a fiscalização; que o segurado exercia a função de supervisor desde 15/08/2007; que a função de mecânico de aeronaves não era mais exercida pelo mesmo desde 14/08/2007; que tal fato consta da sentença proferida na reclamação trabalhista; cita parte do ato judicial. Não se pode confundir as funções exercidas por um mecânico, com a função exercida pelo supervisor de operações; que, na primeira, o risco é inerente a função exercida, uma vez que o colaborador está diretamente em contato com condições adversas a salubridade no ambiente de trabalho; que, na segunda, a função de supervisor implica em exercer atividades tais delegar e supervisionar as atribuições realizadas pelos mecânicos;
3. O Auditor Fiscal da Receita Federal não possui competência para enquadrar qualquer colaborador, em qualquer nível função para auferir periculosidade; que nem mesmo houve pelo Auditor qualquer inspeção no local de trabalho em relação às funções exercidas pelo segurado; que, para se configurar atividade em condição perigosa é necessária a comprovação, por intermédio de perícia técnica especializada, do contato permanente com inflamáveis ou explosivos em condições de risco acentuado, conforme determina o artigo 193 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, que transcreve; que, não obstante a ausência de comprovação nos presente autos de realização de vistoria técnica especializada, em momento algum nos autos da mencionada reclamação trabalhista restou comprovado que o segurado experimentou a condição de risco acentuado; que, ao contrário, perícia técnica realizada nos autos da reclamação trabalhista assevera que a partir de 15/08/2007 o segurado exercia o cargo de supervisor, não tendo, portanto, contato direto com as supostas substâncias inflamáveis; cita julgados; invoca a Súmula nº 364 do Tribunal Superior do Trabalho – TST;
4. Pelo fato do segurado exercer a função de supervisor a partir de 15/08/2007, antes desse período não há que se falar em exposição à situações de risco porque nenhuma carga considerada perigosa entra ou sai do aeroporto de Viracopos sem que esteja embalada de acordo

com as normas técnicas; que o mesmo se diz quanto ao seu manuseio, que é realizado por funcionários especializados da Infraero, motivo pelo qual recebem adicional de periculosidade; transcreve o item 6.1 da IAC nº 1531001 que trata das orientações para o transporte de artigos perigosos em aeronaves civis (capítulo que trata do manuseio, movimentação, armazenagem e entrega dos artigos perigosos); que, nos termos do item 4 da NR nº 16, o manuseio, armazenagem e transporte de líquidos inflamáveis em embalagens certificadas não caracterizam a periculosidade; transcreve o item 4, do anexo 2, da NR 16;

5. No que se refere ao Programa de Prevenção de Riscos Ambientais, sobre a afirmação da fiscalização segundo a qual o nível de ruído chega a 89 decibéis, em situações de pico e que esta seria uma exposição causadora de danos ao empregado, a própria fiscalização assevera que tal exposição não é contínua e, ainda, "que a exposição diária, estão abaixo do limite de tolerância"; que na NR nº 15, editada pela Portaria GM nº 3.214, de 08 de junho de 1978, são estabelecidas as atividades e operações insalubres constando os limites de ruídos permitidos para os ambientes de trabalho; transcreve; que o fato de existir no ambiente de trabalho "PICOS" de ruídos em 89 decibéis não é capaz de gerar qualquer dano ao trabalhador; que a impugnante fornece todos os equipamentos de segurança e proteção, suficientes para a redução da exposição de cada trabalhador;
6. Em relação à apresentação de Laudo Parcial pela impugnante, tal alegação não prospera; que foi apresentado Laudos completos referentes ao ano de 2007; que pelo item 9.2.1.1 da Norma Regulamentar nº 09, o PPRA deve ser realizado uma vez ao ano e, então, apresentado ao órgão competente; que, dessa forma, os laudos apresentados estão completos e realizados na forma determinada, uma vez ao ano; em relação ao ano de 2008, assim que solicitado à impugnante o PPRA referente a tal período, este será apresentado oportunamente; que a permissão para apresentação de laudo em momento oportuno é expresso no Regulamento da Previdência Social RPS, em seu artigo 291; que há processo administrativo específico para apurar o cumprimento, pela impugnante, de obrigações acessórias, como a apresentação de Laudos e Programas; requer a concessão de prazo suplementar nos autos do processo administrativo nº 10830.724677/201189, para regularizar a apresentação do PPRA, conforme dispõe o artigo 291, do RPS; que as condições do ambiente de trabalho não se alteram radicalmente, bastando por si só os documentos apresentados no momento oportuno.

DA ILEGALIDADE DA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA ADICIONAL DE 4% DO RAT

1. O ato normativo que estabelece a alíquota adicional aplicável de RAT é a Instrução Normativa nº 971/2009; que o artigo 72, § 2º, I, "a" da IN 971/2009, estabelece que sobre a remuneração dos segurados que

exercçam atividades em condições especiais, tendo direito à aposentadoria especial por serem expostos a produtos perigosos para fins de determinação da contribuição social, especificamente, deve incidir a alíquota conforme o risco enfrentado; que a fiscalização violou o princípio da legalidade previsto no texto constitucional, bem como no Código Tributário Nacional; traz considerações sobre o princípio da legalidade, notadamente, em relação ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988, artigo 97 do CTN, concluindo que é descabida a aplicação do percentual adicional da alíquota de 4% relativa ao RAT, uma vez que Instrução Normativa não é o instrumento cabível para a majoração de alíquota, para fins tributários; cita julgado administrativo ocorrido nos autos do processo administrativo nº 10108.000476/200195, sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, bem assim, julgado judicial;

2. O lançamento abrange os anos-calendários de 2007 e 2008; que a majoração da alíquota do RAT decorre da Instrução Normativa nº. 971/2009; que, portanto, ainda que a majoração fosse amparada pelo ordenamento jurídico (sendo instituída por meio de lei), necessário se faz esclarecer que o lançamento tributário deve ser realizado com base na lei vigente à época do fato, conforme determina o artigo 144 do CTN; que a alíquota majorada através da Instrução Normativa, se não fosse ilegal, somente poderia gerar efeitos para fatos geradores futuros, conforme expressamente previsto pelo artigo. 105 do CTN.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Campinas/SP – por meio do Acórdão 05-38.764 da 6ª Turma da DRJ/CPS (fls. 721/741) – considerou o lançamento fiscal procedente em parte, eis que, com relação ao Levantamento “ROI”, foram excluídos os valores lançados nas competências 12/2007 a 07/2008 e, para os levantamentos “PT1” e “PR1”, o lançamento foi declarado nulo nos seguintes termos:

“Ora, por força do princípio da improrrogabilidade da jurisdição, os Autos de Infração merecem ser declarados nulos em relação aos levantamentos “PT1” e “PR1”, uma vez que a manutenção das lavraturas fiscais no âmbito do contencioso administrativo, tal qual posto nos autos, caso não haja pagamento pelo contribuinte, implicará inscrição em Dívida Ativa da União, promovendo-se a sua execução pela forma do executivo fiscal junto à Justiça Federal, em violação à competência material executiva da Justiça do Trabalho. Também merece ser reconhecida a nulidade em virtude de que a tarefa executiva relativa às contribuições devidas à Seguridade Social, no que tange às verbas reconhecidas em processo trabalhista, não pode ser delegada à Receita Federal do Brasil, havendo vício de competência quando da constituição de crédito tributário pelo órgão administrativo.

Pelo exposto, harmonizando-se os mandamentos sentenciais citados, há que se concluir que a Justiça do Trabalho determinou que a fiscalização se ativesse à verificação de aspectos não abrangidos pela sentença, como, por exemplo, a existência de tratamento irregular em relação a outros segurados, ou mesmo irregularidades previdenciárias outras que não a contida nos autos da reclamação trabalhista.”

Processo nº 10830.724675/2011-90
Acórdão n.º **2402-003.736**

S2-C4T2
Fl. 6

A Notificada apresentou recurso, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados no auto de infração e no mais efetua as alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Campinas/SP informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

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

Com relação às diferenças de acréscimos legais (levantamento DAL), cumpre esclarecer os valores lançados decorrem de recolhimentos a menor concernente às competências 12/2007, 01/2008 e 03/2008, conforme se verifica no Relatório de Diferenças de Acréscimos Legais, não havendo qualquer vinculação com o levantamento ROI.

Logo, não acato a alegação da Recorrente de que – como os valores apurados nas competências 12/2007 a 07/2008, levantamento ROI, foram declarados nulos – os valores apurados no levantamento DAL também deveriam ser declarados nulos. Esse entendimento decorre do fato de os valores do levantamento DAL estão desvinculados do levantamento ROI. Além disso, os valores constantes do levantamento DAL são oriundos exclusivamente da multa aplicada pelo atraso do pagamento das contribuições sociais previdenciárias, nos termos do art. 34 da Lei 8.212/1991.

Esclarecemos que foi correta a aplicação da multa 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.

A Recorrente alega que a cobrança do adicional de RAT é indevida, eis que, em virtude dos laudos técnicos apresentados, houve uma presunção do lançamento fiscal no enquadramento do trabalhador ao agente nocivo do ambiente de trabalho.

A Recorrente cinge-se a argumentar não ter havido qualquer descontrole no gerenciamento dos riscos e agentes nocivos em seu ambiente de trabalho, contudo, sem trazer aos autos comprovação da inocorrência dos fatos devidamente fundamentados pelo Fisco no relatório fiscal, que é a exposição dos segurados no setor Tráfego e Operações (função de mecânico de aeronaves, manutenção de aeronaves) ao agente nocivo de ruído em valores superiores ao limite de tolerância, químicos e umidade, conforme Laudos Técnicos de Condições Ambientais de Trabalho (LTCAT) apresentados durante o procedimento de auditoria fiscal.

Verifica-se que a demonstração da efetiva exposição dos segurados ao agente nocivo de ambiente de trabalho foi feito mediante formulário emitido pela própria empresa, tomando como base os Laudos Técnicos de Condições Ambientais de Trabalho (LTCAT), expedido por médico ou engenheiro de segurança do trabalho, nos termos da legislação trabalhista.

Essa situação não significa que a empresa deixou de diligenciar neste sentido, mas sim que, conforme colocado no decisório de primeira instância, as ações tomadas ou omissões perpetuadas não foram suficientes a minorar ou neutralizar os efeitos dos riscos e agentes nocivos presentes no local de trabalho.

Ademais, a Recorrente não apresentou, para as competências 01/2007 a 11/2007 e 08/2008 a 12/2008, os documentos referentes ao ambiente de trabalho – tais como os Laudos Técnicos de Condições Ambientais de Trabalho (LTCAT), PROGRAMA DE

PREVENÇÃO DE RISCOS AMBIENTAIS (PPRA) e PROGRAMA DE CONTROLE MÉDICO DE SAÚDE OCUPACIONAL (PCMSO), deixando assim de comprovar a veracidade de suas alegações expostas na peça recursal.

Com o mesmo entendimento, a decisão de primeira instância manifestou-se nos seguintes termos:

“[...] Em relação ao período no qual o contribuinte não apresenta os relatórios relativos ao gerenciamento de risco, com acerto o lançamento, na exata medida em que o contribuinte não demonstra de forma completa a não exposição dos seus segurados a agentes nocivos (departamento de tráfego).

(...)

Pelo exposto, tenho que o lançamento somente merece prosperar em relação ao levantamento “ROI”, e mesmo este, somente em relação às competências 01/2007 a 11/2007 e 08/2008 a 12/2008, uma vez que não houve a apresentação de todos os relatórios atinentes ao gerenciamento dos riscos ambientais do trabalho, de forma que não há como se proceder à análise da incidência ou não dos adicionais à aposentadoria especial.

Com relação à alíquota adicional destinada ao financiamento da aposentadoria especial, o contribuinte se equivoca ao entender como seu fundamento uma Instrução Normativa, como visto, o artigo 57, § 6º, da Lei nº 8.213/91 expressamente remete a cobrança do percentual adicional ao artigo 22, inciso II da Lei nº 8.212/91, de forma que a previsão em Instrução Normativa encontra devido amparo de legalidade na lei de custeio e na lei de benefícios. Ainda, os valores relativos ao levantamento “ROI”, que está sendo mantido parcialmente neste voto, foram extraídos da folha de pagamento do sujeito passivo, e não relativamente a processo trabalhista, especificamente com relação aos segurados que atuam no setor de tráfego, haja vista não haver comprovação de controle pleno quanto à exposição a agentes nocivos em relação a tais segurados. (g.n.) [...]”

A regra prevista no art. 58 da Lei 8.213/1991 estabelece que a Recorrente deverá elaborar os formulários com base em laudos técnicos de condições ambientais do trabalho, expedidos por médico do trabalho ou engenheiro de segurança do trabalho, nos termos da legislação trabalhista, fato este não demonstrado pela Recorrente.

Lei 8.213/1991:

Art. 58. A relação dos agentes nocivos químicos, físicos e biológicos ou associação de agentes prejudiciais à saúde ou à integridade física considerados para fins de concessão da aposentadoria especial de que trata o artigo anterior será definida pelo Poder Executivo.

§ 1º A comprovação da efetiva exposição do segurado aos agentes nocivos será feita mediante formulário, na forma estabelecida pelo Instituto Nacional do Seguro Social INSS, emitido pela empresa ou seu preposto, com base em laudo técnico de condições ambientais do trabalho expedido por médico do trabalho ou engenheiro de segurança do trabalho nos termos da legislação trabalhista.

§ 2º Do laudo técnico referido no parágrafo anterior deverão constar informação sobre a existência de tecnologia de proteção coletiva ou individual que diminua a intensidade do agente agressivo a limites de tolerância e recomendação sobre a sua adoção pelo estabelecimento respectivo.

§ 3º A empresa que não mantiver laudo técnico atualizado com referência aos agentes nocivos existentes no ambiente de trabalho de seus trabalhadores ou que emitir documento de comprovação de efetiva exposição em desacordo com o respectivo laudo estará sujeita à penalidade prevista no art. 133 desta Lei.

§ 4º A empresa deverá elaborar e manter atualizado perfil profissiográfico abrangendo as atividades desenvolvidas pelo trabalhador e fornecer a este, quando da rescisão do contrato de trabalho, cópia autêntica desse documento.

Ainda dentro desse contexto fático de saber se o fornecimento de equipamento de proteção individual pela empresa ao segurado excluiria ou não o enquadramento da atividade especial, alinho-me ao entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que se pronunciou no sentido de que ***“o fato de a empresa fornecer ao empregado o Equipamento de Proteção individual – EPI, ainda que tal equipamento seja devidamente utilizado, não afasta, de per se, o direito ao benefício da aposentadoria com a contagem de tempo especial, devendo cada caso ser apreciado em suas particularidades (REsp. 720.082, de 15/12/2005)”***.

No mesmo caminho pontifica o enunciado da Súmula nº 09 da Turma Nacional de Uniformização (TNU), do Juizado Especial Federal (JEF), prevendo que ***“o uso de Equipamento de Proteção individual(EPI), ainda que elimine a insalubridade, no caso de exposição a ruído, não descaracteriza o tempo de serviço especial prestado”***.

Esclareço ainda que, exceto para o agente nocivo ruído que já o exigia (antes, foram utilizados os antigos formulários SB-40, DISBES-BE 5235, DSS-8030 e DIRBEN 8030), o Laudo Técnico de Condições Ambientais de Trabalho (LTCAT) passou a ser pressuposto obrigatório para o preenchimento do formulário com o advento do Decreto nº 2.172/1997, para o tempo especial a partir de 06/03/1997, que regulamentou nova redação do artigo 58 da Lei nº 8.213/1991, dada pela Lei nº 9.528/1997. Isso está em consonância com entendimento do STJ (Resp. 354.737, de 18/11/2008).

Dessa forma, o que se verifica dos presentes autos, é que a documentação carreada pela empresa não teve o condão de demonstrar a improcedência dos fundamentos fáticos e jurídicos do lançamento fiscal, pois a ausência da documentação completa exigida pela legislação para a correta demonstração do eficaz gerenciamento dos riscos no ambiente de trabalho, quais sejam, os relatórios LTCAT, PPRA, PPP, PCMSO devidamente atualizados e em consonância um com o outro, não foram produzidos pela Recorrente.

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas até a competência 11/2008, entende-se que deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição. É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores.

Lei 8.212/1991:

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

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

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;*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*
- 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;*
- 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;*

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP nº 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempo mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

Portanto, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar, sem observância da regra especial que era prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.**

Embora os fatos geradores tenham ocorridos antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. Por sua vez, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência do fato gerador, seriam duas multas distintas a serem aplicadas pela Auditoria-Fiscal:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;

2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

Essa sistemática de aplicação da multa decorrente de obrigação principal sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 35 e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.

Lei 8.212/1991:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, **serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).** (g.n.)*

.....
Lei 9.430/1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

Em decorrência da disposição acima, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido **espontaneamente declaradas** pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Esta multa, portanto, se aplica aos casos de recolhimento em atraso, **que não é o caso do presente processo.**

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009) aplica-se aos **lançamentos de ofício**, que é o caso do presente processo, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e consequentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Lei 8.212/1991:

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, **aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.** (g.n.)*

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal não declarada em GFIP, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, como segue:

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991 em sua integralidade, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (*tempus regit actum*: o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada). Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Embora a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal. Neste caso, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei 9.430/1996 limita-se ao percentual de 75% do valor principal e adotando a regra interpretativa constante do art. 106 do CTN, deve ser aplicado o percentual de 75% caso a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) supere o seu patamar.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que, com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.