



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11516.720723/2020-97</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2302-003.841 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	FGP CONSTRUCOES LTDA FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA. NORMA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. ENUNCIADO Nº 103 DA SÚMULA CARF.

A norma que fixa o limite de alçada para fins de recurso de ofício tem natureza processual, razão pela qual deve ser aplicada imediatamente aos processos pendentes de julgamento. Não deve ser conhecido o recurso de ofício de decisão que exonerou o contribuinte do pagamento de tributo e/ou multa de valor inferior ao limite de alçada em vigor na data do exame de sua admissibilidade.

**NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA**

Demonstrado o atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto n. 70.235/72 e a observância do contraditório e ampla defesa do contribuinte, mediante o transcurso do PAF de forma hígida e escorreita, afasta-se a hipótese de nulidade do lançamento.

**TDPF. AMPLIAÇÃO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.**

Considerando que logo após a ciência do TDPF o contribuinte foi cientificado da ampliação do escopo da ação fiscal desenvolvida, não se pode admitir que houve falhas ensejadoras de nulidade. Além disso, não há qualquer comprovação de prejuízo à defesa da recorrente em decorrência de eventual vício na emissão do TDPF, haja vista que trouxe aos autos robusta defesa sobre todos os pontos pertinentes ao caso concreto.

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

**CPRB. INCORPORADORA. VEDAÇÃO.**

Comprovada a unicidade empresarial, mediante a demonstração de operações societárias artificiais, e que a atividade principal exercida é a Incorporação de Empreendimentos Imobiliários – CNAE 41.10-7-00 (maior receita auferida), obrigatório o recolhimento da Contribuição Previdenciária Patronal prevista nos incisos I a III do caput do art. 22 da Lei n. 8.212/91.

**APOSENTADORIA ESPECIAL. AGENTE NOCIVO RUÍDO. TEMA 555 DO STF. NEUTRALIZAÇÃO NÃO COMPROVADA.**

No caso do agente ruído, não há nos autos comprovação efetiva que os danos foram atenuados ou neutralizados. Assim, mesmo adotando-se a interpretação no sentido de que por meio do ARE 664.335 o STF reconheceu como insuficiente foi o PPP atestando o fornecimento de EPIs, tão-somente, não afastando a adoção de outras salvaguardas que possam efetivamente isolar o trabalhador contra o agente nocivo, é devido o adicional do RAT.

**APOSENTADORIA ESPECIAL. AGENTES CANCERÍGENOS. BENZENO. CÁDMIO. SÍLICA. AVALIAÇÃO QUALITATIVA.**

Para a comprovação da efetiva exposição do trabalhador aos agentes químicos cancerígenos é suficiente apenas a presença deste no ambiente de trabalho, com possibilidade de exposição apurada por avaliação qualitativa.

**MULTA QUALIFICADA. CONDICIONADA A CONDIÇÃO SUBJETIVA DO AGENTE.**

Demonstrada a conduta dolosa do sujeito passivo em fraudar a norma tributária com o intuito claro de obter vantagem tributária, deve ser mantida a multa de ofício em percentual qualificado.

**MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.**

O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por não conhecer do recurso de ofício, por conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%.

*Assinado Digitalmente*

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Johnny Wilson Araujo Cavalcanti** – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

## RELATÓRIO

Reproduzo relatório constante dos autos (e-fls. 4656/4708) que bem descreve o processo:

Trata-se de impugnação contra lançamento realizado pela Seção de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis/SC, pelo qual foi constituído crédito tributário, no valor total de R\$ 24.002.816,09, devidamente atualizado até junho de 2020, relativo ao período de janeiro de 2015 a dezembro de 2016, referente às contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta auferida em substituição da contribuição devida sobre os valores pagos aos segurados que lhe prestaram serviços.

Os motivos fáticos do lançamento estão descritos no Relatório Fiscal (fls. 4179), e podem ser resumidos pelo seguinte excerto:

Verificou-se que a empresa FGP Construções Ltda. procedeu, indevidamente, com a apuração das Contribuições Previdenciárias devidas conforme a sistemática da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB).

A conclusão de que a apuração pela sistemática da CPRB foi feita indevidamente tem como fundamento os fatos constatados informados abaixo:

- a) existência de uma unicidade empresarial, ou seja, de uma única empresa, fragmentada de forma simulada em diversas pessoas jurídicas com o objetivo de obter um tratamento tributário mais vantajoso, a ela não aplicável; e
- b) existência de obras de construção civil matriculadas e iniciadas antes de 31/03/2013.

Ao proceder com a apuração indevida de CPRB, deixou o Sujeito Passivo de recolher a totalidade dos valores devidos a título de Contribuições Previdenciárias sobre a Folha de Pagamento, ensejando na necessidade de lavratura do presente Auto de Infração.

Verificou-se ainda que o Sujeito Passivo não recolheu nem declarou os valores correspondentes a contribuição social de que trata o artigo 22, inciso II, da Lei nº 8.212/91, especificamente a contribuição adicional para custeio de aposentadoria especial decorrente de exposição habitual e permanente de seus segurados empregados a agentes nocivos prevista no artigo 57, §6º da Lei nº 8.213/91.

Dessa forma, o presente Auto de Infração também constitui o crédito tributário relativo à contribuição do adicional de seis pontos percentuais para a aposentadoria especial aos 25 anos de contribuição, em decorrência da exposição do segurado ao Agente Nocivo Físico Ruído em nível superior a 85 dB(A) e a Agentes Nocivos Químicos Reconhecidamente Cancerígenos, não recolhida nem declarada pelo Sujeito Passivo.

Foi atribuída responsabilidade solidária às sociedades empresárias pertencentes ao mesmo grupo societário e aos sócios administradores, Srs. Francisco Graciola e Jean Carlos Graciola.

As ações fiscais resultaram ainda na constituição de crédito tributário referente ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e tributos reflexos, formalizado no Processo nº 11516.720721/2020-06. (...)

O contribuinte foi cientificado do lançamento, pessoalmente, em 2 de julho de 2020 (fls. 4338). Tempestivamente, consoante despacho de folhas 4654, o mesmo e os devedores solidários apresentam impugnação conjunta (fls. 4353). São, em síntese, seus argumentos:

- inicialmente afirma que os atos societários praticados são anteriores ao período de vigência da legislação que em tese favoreceu o contribuinte e que decorrem de necessidade empresarial e não de planejamento tributário abusivo como quer fazer parecer a fiscalização;
- apresenta a motivação empresarial e as consequências jurídicas de tal reorganização societária;
- aponta nulidade do auto de infração ante a inexistência de emissão de MPF relativo às contribuições previdenciárias exigidas, pois o existente só determinava a verificação das obrigações tributárias relativas ao IRPJ,
- que a autuação é nula por ausência de indicação da disposição legal infringida, violação ao artigo 10, inciso iv, do decreto 70.235/1972;
- que a autuação imposta não considerou os valores que, de forma incontrovertida, foram recolhidos pelo contribuinte aos cofres públicos, devendo, portanto, ser revista;

- que o período do débito anterior a competência 06/2015 é decadente;
- passando ao mérito, alega que a unicidade empresarial apontada não existe, sendo mera criação do Fisco;
- que o sujeito passivo está corretamente enquadrado no regime de substituição da base de cálculo das contribuições previdenciárias instituído pela Lei nº 12.546/11;
- que o Fisco não consegui comprovar a simulação apontada, o que, por certo, a afasta;
- que o adicional GILRAT é inexigível, posto que não houve exposição em níveis que ensejassem seu pagamento, consoante os laudos apresentados;
- que não cabe a responsabilidade solidária apontada em razão da não ocorrência das hipóteses previstas no artigo 124 e 135 do CTN;
- que a multa qualificada deve ser afasta em razão da ausência de fraude ou simulação que ensejassem sua aplicação;
- que, não obstante a ausência de cabimento de tal majoração da sanção, tal multa tem efeito confiscatório o que é vedado no atual ordenamento constitucional;
- por todo o exposto, pugna pelo cancelamento do auto de infração e subsidiariamente, pelo afastamento da solidariedade imputada e da multa aplicada;

Os autos foram encaminhados à DRJ e os membros da 1a Turma da DRJ08, apreciaram a impugnação e, por unanimidade de votos, julgaram parcialmente procedente a impugnação, exonerando a quantia de R\$ 1.661.719,46 do valor do crédito originariamente constituído. É ver a ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016 CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. ENQUADRAMENTO.

#### PREVISÃO LEGAL. NECESSIDADE

O recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, em substituição do recolhimento sobre valores pagos aos segurados, é dependendo do período, obrigatória ou facultativa. Porém, em ambos os casos é necessário que o sujeito passivo se enquadre nos ditames legais. Operações societárias artificiais não se prestam ao necessário enquadramento.

#### APROVEITAMENTO DE RECOLHIMENTOS. DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS JURÍDICOS. SUJEITO PASSIVO DA OPERAÇÃO. POSSIBILIDADE

Ocorrida a desconsideração dos atos jurídicos, cabe o aproveitamento do que foi pago na pretensão original dos envolvidos na operação autuada, desde que tais recolhimentos estejam efetivamente vinculados à matéria autuada.

MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS LEGAIS. ÔNUS DO FISCO.

A Lei nº 9.430/96 determina quais as condutas praticadas pelo sujeito passivo, ou terceiro em seu nome, que ensejam a majoração da multa aplicada de ofício.

A comprovação da ocorrência de tais condutas é ônus da autoridade lançadora.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CARACTERIZAÇÃO. PRÁTICA DE ATOS PELOS ADMINISTRADORES. NECESSIDADE.

Uma vez comprovada a prática, pelos sócios ou administradores, de atos que caracterizam a infração à lei ou aos estatutos sociais, é dever da autoridade lançadora a responsabilização solidária desses com o sujeito passivo, pelo crédito tributário constituído.

Cientificados do acórdão, os sujeitos passivos por solidariedade apresentaram recurso voluntário em conjunto tempestivo (e-fl. 4903), repisando os argumentos trazidos em sua impugnação.

Houve a interposição de Recurso de Ofício em relação ao acórdão supracitado, em consonância aos termos do artigo 366, inciso I, § 2º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, com redação dada pelo Decreto n. 6.224/07, bem como do artigo 34, inciso I, do Decreto n. 70.235/72, alterado posteriormente, combinados com o artigo 1º da Portaria MF n. 63/17.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

No que tange ao Recurso de Ofício, de acordo com a Súmula CARF n. 103, “*para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância*”. O valor exonerado (R\$ 1.661.719,46) foi abaixo do limite de alçada vigente (R\$ 15.000.000,00), estabelecido pela Portaria MF n. 2/23. Portanto, não conheço do Recurso de Ofício.

Passo à análise das alegações trazidas pelo contribuinte em seu recurso voluntário.

### Jurisprudência judicial e administrativa

Inicialmente, deve-se observar que as decisões administrativas, aludidas pelo contribuinte ao longo de sua peça, em regra, são desprovidas da natureza de normas

complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme art. 98 do RICARF.

## 1 NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO ANTE A INEXISTÊNCIA DE MPF

Alega a recorrente que os agentes fiscais emitiram o auto de infração embasados em Termo de Início de Fiscalização atinente a fiscalização de IRPJ, relativo aos fatos geradores de 2015 e 2016, repita-se, que tratou apenas de IRPJ. Ou seja, inexiste MPF relacionado aos tributos objetos do Auto de Infração emitido. Esse seria um vício insanável que macula o lançamento, sendo necessário, portanto, reconhecer a nulidade.

Nessa linha, teria ocorrido violação ao direito da ampla defesa, vez que *“a empresa ora autuada sequer tinha conhecimento que estava sendo fiscalizada a respeito de contribuições previdenciárias e não teve oportunidade de produzir as provas necessárias para comprovar o efetivo exercício do trabalho sob condições especiais”*.

Ocorre que a decisão de piso quanto ao ponto não merece reparos.

Como bem pontuado pela DRJ, o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF), documento que substituiu o MPF, estabelece normas para a execução da atividade fiscal, constituindo-se em instrumento de controle da Administração Tributária.

Este documento permite, à Receita Federal do Brasil, o acompanhamento do desenvolvimento das atividades realizadas pelos seus Auditores Fiscais. É um documento utilizado para distribuir atividades de fiscalização e diligências a Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, relativos a tributos administrados pela Receita Federal, assegurando transparência às relações entre o Fisco e o Contribuinte.

No caso, não há que falar em inexistência de TDPF. Como colacionado pelo contribuinte em sua peça recursal, o Termo de Início de Procedimento Fiscal (e-fl. 2) informou ao contribuinte o início da fiscalização, consoante especificado no TDPF n. 0920100.2018.00470-8.

O objeto inicial do TDPF, como consta no TIF, era, de fato, o IRPJ. Ocorre que o documento não restringe o poder/dever do Auditor- em verificar a conformidade do cumprimento das obrigações tributárias em geral, previsto no art. 142 do CTN.

Nesse sentido, como consta do Termo de Intimação Fiscal (TIF) n. 1 (e-fl. 6), o contribuinte foi cientificado, ainda no início do procedimento de fiscalização, da ampliação do escopo dos tributos a serem objeto do TDPF. É ver:

CIENTIFICO o sujeito passivo que a presente ação fiscal foi ampliada para verificações relacionadas às **Contribuições Previdenciárias Patronais**, ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. – grifou-se.

Como se vê, não procede a afirmação de que inexistia TDPF, o que ocorreu foi a ampliação do seu escopo, com a cientificação do contribuinte logo no início do procedimento fiscal. Inclusive a possibilidade de ampliação/diversificação dos tributos objeto do TDPF encontra-se prevista na Portaria n. 6.478/17:

Art. 5º O TDPF conterá:

(...)

§ 1º No caso de procedimento de fiscalização, além dos elementos relacionados no caput, o TDPF-F ou TDPF-E conterá a indicação do tributo objeto do procedimento fiscal a ser executado e o respectivo período de apuração do fato punível, e, facultativamente, o relatório de verificação da correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos administrados pela RFB, podendo alcançar os fatos geradores ocorridos nos últimos 5 (cinco) anos e os do período de execução do procedimento fiscal.

§ 2º O tributo e o período de apuração do fato punível inicialmente indicados nos termos do § 1º **poderão ser, respectivamente, diversificado e ampliado**, devendo a alteração ser registrada no TDPF-F ou TDPF-E e consignada no primeiro termo de ofício emitido pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução do procedimento fiscal. – grifou-se.

Mesmo que tivesse ocorrido a inobservância de disposições que regulamentam o TDPF, o que, se repisa, não ocorreu no presente processo, por si só não acarreta automaticamente na nulidade do lançamento, cabendo ao contribuinte comprovar o prejuízo à sua defesa. É nesse sentido a jurisprudência deste Conselho:

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL (TDPF). CIÊNCIA. ALTERAÇÃO. IRREGULARIDADE. INOCORRÊNCIA. O ato administrativo que observa as disposições da legislação para a espécie não incorre em víncio de nulidade. O Termo de Início do Procedimento Fiscal dá ciência ao contribuinte do número do TDPF e código de acesso. O prazo de validade do TDPF, suas prorrogações e alterações são realizadas de forma eletrônica e científicas ao contribuinte pela internet. Acórdão n. 1004-000.080.

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL. TDPF. VÍCIOS FORMAIS. NULIDADE DO LANÇAMENTO. NÃO CONFIGURAÇÃO. De acordo com a jurisprudência dominante do CARF, eventuais omissões ou vícios na emissão do Termo de Início de Ação Fiscal ou Mandado de Procedimento Fiscal não acarretam na automática nulidade do lançamento de ofício promovido, se o contribuinte não demonstrar o prejuízo à realização da sua defesa. Esta jurisprudência se aplica ao novo documento com a mesma finalidade, o Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF). Acórdão n. 3402005.377

No caso, não há qualquer comprovação de prejuízo à defesa da recorrente em decorrência de eventuais vícios na emissão do TDPF, haja vista que trouxe aos autos robusta

defesa sobre todos os pontos pertinentes ao caso concreto. Os autos demonstram que o transcurso do PAF ocorreu de forma hígida, foi dada ao contribuinte oportunidade de defesa, a qual foi plenamente exercida, recorrendo agora do acórdão que analisou sua impugnação ao lançamento de ofício.

## 2 NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DA DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA.

Nesse ponto, a recorrente defende que o lançamento é nulo nos termos do art. 10 do Decreto n. 70.235/72, “vez que não foi indicado o fundamento jurídico (ou o dispositivo legal) que permite a conclusão de que a recorrente possa ser penalizada pela exigência fiscal propagada. Ou seja, o dispositivo legal que veda o procedimento realizado pela empresa”.

Sustenta que “não foi explicitado a razão técnica ou jurídica ‘que serviu de calço ao ato conclusivo’, de modo que se afigura notadamente nulo por ausência da necessária e indispensável motivação jurídica”.

Contudo, não se observa a nulidade apontada.

O artigo 59 do Decreto n. 70.235/72 enumera os casos que acarretam a nulidade do lançamento. Na sequência, o art. 60 determina que as demais incorreções ou omissões, sem previsão no artigo anterior, não acarretarão, necessariamente, em nulidade. É ver:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por **pessoa incompetente**;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

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

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que o Auto de Infração só poderá ser declarado nulo se lavrado por pessoa incompetente ou quando não constar, ou nele constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito de defesa.

O art. 10, inciso IV e art. 11, inciso III do Decreto n. 70.235/72 estabelece que o auto de infração contenha, obrigatoriamente, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável. O objetivo da indicação é permitir ao contribuinte defender-se da exigência convenientemente, caso não se conforme com o enquadramento legal apresentado.

O Auto de Infração, foi lavrado por autoridade competente e consta a fundamentação legal, indica a base de cálculo e a alíquota aplicada. A exposição detalhada do procedimento fiscal, a conduta praticada, a tipificação, a matéria tributável e demais elementos fundamentais a embasar o lançamento de ofício encontram-se no “Relatório Fiscal”, atendendo aos postulados da legalidade, ampla defesa e publicidade.

O enquadramento legal consta expresso no Auto de Infração às e-fls. 4.168/4.169:

**INFRAÇÃO: DIVERGÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA - INFORMAÇÃO INDEVIDA DE AJUSTE DE CPRB EM GFIP** O detalhamento da descrição dos fatos relacionada à presente infração e os valores apurados pela fiscalização podem ser verificados no Relatório Fiscal e no Demonstrativo de Apuração.

**VALOR DO PRINCIPAL RELATIVO À INFRAÇÃO** Valor do principal 7.585.286,75  
**ENQUADRAMENTO LEGAL DA INFRAÇÃO** Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2015 e 31/12/2016:

**Lei nº 8.212, de 24.07.91, incisos I e III do art. 22, inciso IV do art. 32; Caput e § 7 do art.33 (e alterações posteriores); Decreto 2.803, de 20.10.98; Decreto 3.048, de 06.05.99, inciso I e § Único do art. 12, inciso I e §1º do art. 201, alínea B inciso I do art. 216; inciso IV e § de 1º a 4º do art. 225; Caput e § 1º do art.245 (e alterações posteriores).**

**INFRAÇÃO: ADICIONAL DE GILRAT PARA FINANCIAMENTO DA APOSENTADORIA ESPECIAL 25 ANOS -**

**EMPRESAS EM GERAL** O detalhamento da descrição dos fatos relacionada à presente infração e os valores apurados pela fiscalização podem ser verificados no Relatório Fiscal e no Demonstrativo de Apuração.

**VALOR DO PRINCIPAL RELATIVO À INFRAÇÃO** Valor do principal 793.974,61  
**ENQUADRAMENTO LEGAL DA INFRAÇÃO** Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2015 e 31/12/2016:

**Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 15, I, parágrafo único, art. 22, II e alterações posteriores c/c Lei nº 8.213, de 24.07.91, art. 57, § 6º e 7º e alterações posteriores; Lei nº 9.732, de 11.12.98, art. 6º, III e alterações posteriores; Decreto nº 3.048, de 06.05.99, art. 12, I, parágrafo único, I a IV, art. 202, I, II e III, § 1º ao 5º e alterações posteriores.** – grifou-se.

Como bem pontuado pela DRJ, a constituição do crédito foi motivada, restando claro do relatório fiscal (e-fls. 4.179/4.252) e seu anexo (e-fl. 4.253/4.309) os fundamentos legais da autuação, permitindo o pleno exercício do direito de defesa do contribuinte.

No caso, todos os requisitos previstos no art. 142 do CTN e arts. 10 e 59 do Decreto n. 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do Auto de Infração. Deste modo, não há que se falar em nulidade.

### 3 DO MÉRITO

#### 3.1 BREVES CONSIDERAÇÕES – DESONERAÇÃO DA FOLHA

A desoneração da folha foi instituída pela Medida Provisória n. 540/11 e convertida na Lei n. 12.546/11. Trata-se de uma política pública que instituiu uma contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta, a CPRB, para certos setores produtivos, em substituição à tradicional contribuição previdenciária patronal, recolhida sobre a folha de salários.

As empresas que antes fechavam mensalmente sua folha de salários, apuravam o total da remuneração dos trabalhadores e recolhiam 20% do valor para o INSS como cota patronal, passaram a contribuir com uma alíquota variável, inferior à 20%, a depender da atividade e do setor econômico, sobre o total da sua receita bruta.

Como destacado nos autos, as empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE, foram incluídas na chamada “desoneração da folha” (à alíquota, inicialmente, de 2%) pela MP n. 601 de 2012, com vigência a partir de 01/04/2013. O Congresso Nacional, contudo, deixou de apreciar essa Medida Provisória no prazo constitucionalmente previsto, perdendo sua validade em 04/06/2013 (art. 7º da Lei n. 12.546/11).

Logo após a perda da validade da MP, a Lei n. 12.844/13, resultante da conversão da Medida Provisória n. 610/13, tornou a inserir as referidas empresas no regime substitutivo.

Observa-se que a inclusão dos §§ 7º e 8º no art. 7º da Lei n. 12.546/11, com a redação dada pela Lei n. 12.844/13, possibilitou a permanência das empresas de construção civil no regime substitutivo, sem interrupção.

Para tanto, na hipótese de a empresa contratada não ser a responsável pela execução da matrícula no Cadastro Específico do INSS- CEI, como é o caso das obras ou serviços de construção civil executados mediante contrato de empreitada parcial ou subempreitada, a Lei admitiu a permanência no regime de substituição, sem interrupções, independente da data da matrícula da obra, desde que fosse recolhida a contribuição previdenciária relativa à competência junho de 2013 até o prazo de vencimento, dentro dos critérios daquele regime.

No que se refere às empresas de construção civil contratadas por empreitada total, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0 e responsáveis pela matrícula das obras no CEI, foram previstas algumas regras específicas. O inciso III do § 9º do art. 7º da Lei n. 12.546/11, com a redação dada pela Lei n. 12.844/13, possibilitou o recolhimento as contribuições previdenciárias previstas no regime de tributação substitutivo. É ver:

Art. 7º

(...) § 9º III - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI no período compreendido entre 1º de junho de 2013 até o último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o recolhimento da contribuição previdenciária poderá ocorrer, tanto na forma do caput, como na forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

Como se vê, no caso das empresas de construção civil responsáveis pela matrícula da obra no CEI poderiam recolher a contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta facultativamente para as obras matriculadas entre 01/06/2013 a 31/10/2013 até o seu término.

Para as obras matriculadas entre 01/04/2013 a 31/05/2013 (até seu término), é obrigatório o recolhimento na forma substitutiva. O recolhimento obrigatório pela CPRB também vale para as obras matriculadas a partir de 01/11/2013 (incisos II e IV do § 9º do art. 7º da Lei n. 12.546/11).

Deveriam, contudo, obrigatoriamente, recolher as contribuições previdenciárias descritas no art. 22, incisos I e III, da Lei n. 8.212/91 (20%), com base na folha de pagamento obras matriculadas no CEI até o dia 31 de março de 2013:

Art. 7º

(...) § 9º I - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI até o dia 31 de março de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, até o seu término;

Destaca-se, ainda, que a Lei n. 12.546/11, com a redação dada pela Lei n. 12.844/13 (fruto da conversão da MP n. 612/12), fixou critério específico para a tributação dessas empresas quando exercerem outras atividades além daquelas alcançadas pelo regime substitutivo, até a entrada em vigor da Lei n. 12.844/13 (01/11/2013).

De acordo com os §§ 9º e 10º do art. 9º da Lei nº 12.546/11, as empresas cuja subsunção ao regime de tributação substitutiva esteja vinculada ao código CNAE, como é o caso das empresas do ramo de construção civil, e que, além das atividades sujeitas à contribuição substitutiva, exerçam outras não alcançadas por essa substituição, irão submeter-se exclusivamente à contribuição substitutiva incidente sobre a receita bruta, devendo a base de cálculo considerar a “receita bruta da empresa relativa a todas as suas atividades”.

Observa-se que o enquadramento no CNAE principal, para fins de substituição pela CPRB, será efetuado pela atividade econômica principal da empresa, assim considerada, dentre as atividades constantes no ato constitutivo ou alterador, aquela de maior receita auferida ou esperada (art. 17 da IN RFB n. 1.436/13 – vigente à época).

Essa forma de recolhimento substitutivo que inicialmente era obrigatória para alguns segmentos empresariais, em dezembro de 2015 passou a ser opcional, devendo ser

manifestada pelos contribuintes no mês de janeiro de cada ano sendo irretratável para todo o exercício.

### 3.2 DO CASO CONCRETO

#### 3.2.1 INFRAÇÃO 1 - DA DESCONSIDERAÇÃO DO REGIME DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA – CPRB

A fiscalização compreendeu que a empresa procedeu, indevidamente, com a apuração das Contribuições Previdenciárias devidas conforme a sistemática da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), com base em dois fundamentos “*a) existência de uma unicidade empresarial, ou seja, de uma única empresa, fragmentada de forma simulada em diversas pessoas jurídicas com o objetivo de obter um tratamento tributário mais vantajoso, a ela não aplicável; e b) existência de obras de construção civil matriculadas e iniciadas antes de 31/03/2013*”.

O primeiro ponto é fundamentado na premissa de que o “Grupo FG” engendrou um planejamento tributário, para, entre outros aspectos, valer-se dos benefícios da desoneração da folha. Assim, a FGP foi constituída, em 19/02/2013, mediante a mudança de denominação da antiga FGIIPRIME EMPREENDIMENTOS LTDA, que passou a desenvolver apenas atividades de construção civil.

No anexo intitulado “Unicidade Empresarial”, de 57 páginas, a fiscalização demonstra a existência dos seguintes pontos que levaram a tal conclusão:

- Confusão patrimonial:

a) Endereço idêntico das sedes empresariais, com ausência de estrutura física individualizada;

b) Centralização das despesas administrativas;

c) Custos das empresas do grupo assumidos pela holding –

(Plantões de vendas, Comissões sobre vendas, Despesas pós-vendas, Propaganda e Publicidade e Área comercial)

d) Sítio eletrônico único;

e) Marca compartilhada por todas as empresas;

f) Intenso fluxo financeiro intra-grupo; e

g) Empresas prestando garantias bancárias para as outras.

- Controle societário e administração concentrado nos Srs.

Francisco Graciola e Jean Carlos Graciola.

- Administração una e centralizada de todas as empresas da Família Graciola; - Mesmo objetivo social: Incorporação de empreendimentos imobiliários e Construção de edifícios;

- Concentração dos empregados em apenas duas empresas, com a FG BRAZIL HOLDING LTDA formalizando o vínculo empregatício com todos os empregados responsáveis pela administração de todas as empresas e com a FG CONSTRUÇÕES LTDA. responsável pelos vínculos empregatícios dos empregados vinculados as atividades de construção civil.

Havendo a unicidade empresarial, analisou-se a atividade principal do Grupo FG como se todas as empresas fossem uma, concluindo a Autoridade Fiscal que a atividade principal seria a Incorporação de Empreendimentos Imobiliários – CNAE 41.10-7-00 (maior receita auferida), que não se encontra entre as submetidas a contribuição substitutiva, devendo seguir o regramento previsto nos incisos I a III do caput do art. 22 da Lei n. 8.212/91.

Quanto ao segundo ponto, verificou-se que a FGP Construções prestou serviços, durante o período de apuração analisado, em seis obras matriculadas em data anterior a 31/03/2013, que foram tributadas conforme a sistemática de apuração da Contribuição Previdenciária. Em cinco destas, a empresa, com o objetivo de obter as vantagens da desoneração da folha de pagamento, efetuou novas matrículas para obras já iniciadas.

Defende a recorrente, em resumo, que o enquadramento se deu de forma corrente, aplicando-se a FGP Construções (CNAE 41.20-4/00) a sistemática da desoneração da folha de pagamento.

Rechaça a unicidade empresarial, sustentando que as razões para constituição da FGP Construções Ltda não foi para criar subterfúgios para obter vantagem tributária, o objetivo de constituir uma empresa para a prestação de serviços de construção civil, prática que não é vedada pela legislação, foi “*flexibilizar a movimentação da mão de obra própria entre os diversos empreendimentos do grupo, sem a necessidade de burocratizar os procedimentos com constantes transferências e desligamentos a cada finalização de etapas*”.

Prosegue, “*além do aspecto trabalhista envolvido, outro ponto, relevante é a produtividade em cada obra, permitindo a racionalização dos processos, alocando a mão de obra especializada para em cada estágio da obra*”.

A transferência de colaboradores foi somente de empregados ligados às obras (não envolvendo empregados do setor administrativo da Incorporadora), sendo transferidos a medida da necessidade de mão de obra.

A constituição da FGP, com a alocação da mão de obra sob um único CNPJ, e os estudos técnicos contratados através de consultoria especializada não podem ser tidos, por si só, “*como prova, indício ou qualquer suposição acerca dos fatos imputados pela fiscalização*”.

Em nenhum momento a empresa deixou de recolher as contribuições devidas, apenas optou pela melhor opção, em sua concepção, “*para resolver o problema de movimentação de trabalhadores de construção civil em suas obras que garantisse a continuidade dos contratos com os colaboradores*”.

Destaca que as empresas de mão de obra terceirizadas, não responsáveis pelas matrículas, recolhem suas contribuições pela receita bruta. Assim, por questões de isonomia deve receber o mesmo tratamento, não podendo ser penalizada por fazer parte do grupo econômico FG.

A organização e procedimentos da recorrente e demais empresas (descrito em detalhes pelo recorrente) não caracterizam infração à legislação tributária. Todas essas empresas foram regularmente constituídas e recolheram os tributos devidos em razão de suas atividades.

As diversas empresas do grupo, várias delas “SPEs” dedicadas a “incorporação imobiliária”, tem sua “sede administrativa” no mesmo local físico porque a “essência operacional da atividade empresarial da incorporação imobiliária”, se encontra nos locais da produção/execução, e inclusive venda, do empreendimento, e não no local de sua sede administrativa.

Justifica que as empresas do Grupo FG “*precisaram adequar as suas atividades empresariais a novas realidades de administração, criando para cada edificação uma SPE – Sociedade de Propósito Específico, e, por tal razão, constituíram uma holding para controlar todas as empresas do grupo, via de regra (mas não somente) SPE’s*”. Exemplifica que cada uma das SPE’s objetos dos termos de intimação possuem propósito específico de constituição e a individualização é justificada por diversos motivos atinentes à dinâmica empresarial do ramo (e.g. permuta, segurança, captação de recursos).

Cada uma das sete empresas constituídas possui propósito econômico específico, que pelas circunstâncias do negócio empresarial, nem poderiam ser constituídas de outra forma, inclusive em virtude do RET – Regime Especial de Tributação, que garante às incorporações imobiliárias uma forma diferenciada de tributação.

Esclarece que a FG Brazil Holding Ltda., não possui qualquer receita operacional e seus gastos, custos e despesas são efetivamente aplicados para a manutenção das atividades e administração das empresas operacionais do Grupo FG. Assim, decidiu ratear esses gastos entre as empresas operacionais, “*o que é feito através de um controle gerencial, que embora isso não aconteça de forma tão assertiva em determinadas situações*” pois é optante pelo lucro presumido, “*para as quais os rateios dos custos não têm qualquer efeito fiscal*”.

Além disso, esclarece que aquilo que é apontado pelos agentes fiscais como “unicidade empresarial”, é comum, normal, usual e corriqueiro nesse ambiente empresarial, exemplificando com a MRV e Gafisa, que detêm diversas participações em SPE’s.

Quanto às obras com matrícula anteriores à 31/03/2013, defende que a titularidade das matrículas não é da FGP Construções. Assim sendo, independente da data da matrícula, tendo em vista seu CNAE, faz jus à tributação pela CPRB.

Defende, ainda, que não foram efetuadas novas matrículas para obras já em andamento, mas sim, por entender que houve fracionamento do projeto e um novo contrato

passou a vigorar, em interpretação ao art. 24, § 1º, da IN n. 971/09 . Sendo aberta matrícula por contrato, a partir do momento em que a FGP Construções assumiu parcialmente a construção das referidas obras.

Pois bem.

De fato, a empresa desenvolve formalmente a atividade Construção de Edifícios – CNAE 41.20-4-00. Com base no CNAE, a empresa enquadra-se, em uma análise inicial, na desoneração da folha prevista no art. 7º da Lei n. 12.546/11.

O ponto é que a fiscalização, conforme embasado no Anexo 7 do Auto de Infração, compreendeu pela unicidade empresarial. Ante a simulação, tratou-se as empresas do “Grupo FG” como se fossem apenas uma, para fins de tributação previdenciária.

Assim, nos termos do art. 17 da IN RFB n. 1.436/13 – vigente à época, considerou-se como CNAE preponderante a atividade de incorporação, vez que é a atividade com maior receita auferida no Grupo (ponto incontrovertido).

Tal atividade (incorporação - CNAE 41.10-7-00), que também se envolvem na construção das edificações, não se encontra entre as submetidas a contribuição substitutiva, devendo seguir o regramento previsto nos incisos I a III do caput do art. 22 da Lei n. 8.212/91, motivo pelo qual sobreveio a autuação.

Portanto, o cerne da questão posta, inicialmente, consiste em saber se resta caracterizada a unicidade empresarial, afastando o enquadramento da empresa nas atividades de abrangidas pela Lei n. 12.546/11 para a apuração pela sistemática substitutiva, como concluiu a fiscalização, ou não, como defende o contribuinte.

Nesse sentido, entendo que as alegações trazidas pelo contribuinte não são suficientes para afastar as robustas evidências trazidas pela fiscalização para caracterizar a unicidade empresarial.

Concordo que a configuração como Grupo Econômico, por si só, não é suficiente para atrair a unicidade. Do mesmo modo a existência da *holding*, a identidade de sócios ou o rateio de despesas, de forma isolada, não levam, de modo automático, a tal conclusão.

Reconheço as argumentações tecidas a respeito da possibilidade de a sede das empresas do Grupo localizar-se no mesmo lugar físico *“porque a essência operacional da atividade empresarial da incorporação imobiliária, se encontra nos locais da produção/execução, e inclusive venda, do empreendimento, não no local de sua sede administrativa”*.

Concordo que a constituição (e participação) de SPE's é prática comum no ramo empresarial. Inclusive destaco que diversas SPE's, conforme e-fls. 4.266/4.267, não foram objeto de ação fiscal, não sendo esta a base estruturante em que motivado o lançamento.

Contudo, entendo que a recorrente não logrou êxito em comprovar fatos modificativos, impeditivos ou extintivos do direito de crédito. Os pontos rebatidos, isoladamente,

os quais cuidam de meras alegações e justificativas, não são suficientes para comprovar a motivação empresarial e afastar o conjunto fático probatório trazido pelo fiscal no Relatório Fiscal e Anexo 7 da infração.

Os fatos, olhados isoladamente, não denotam qualquer infração, mas, analisados em seu conjunto, demonstram inequivocamente que o único propósito negocial das operações foi diminuir a carga tributária da contribuinte, desrespeitando a lógica jurídica da existência de uma entidade empresarial com finalidade negocial, visando o lucro e autonomia patrimonial e financeira.

Entendo que as pessoas jurídicas possuem liberdade de estruturar seu negócio com vistas à redução de custos e despesas, inclusive tributos, sem que isso, necessariamente, implique qualquer ilegalidade. Contudo, a motivação extra tributária mostra-se como um forte indício para que afaste a simulação do planejamento tributário e ateste o respeito às formas e normas jurídicas societárias, inclusive sob a ótica fática.

Além da ausência de estrutura física individualizada, coincidência de endereço, mesmo sítio eletrônico e marca, ausência de quadro de diretores próprios, o Relatório Fiscal é claro ao demonstrar a comprovada (e admitida) confusão patrimonial, sem controle e contabilização dos recursos rateados (despesas como água, esgoto, telefone e outras, arcadas pela *holding*, sequer tiveram lançamento contábil) e intenso fluxo financeiro (nos anos de 2015 e 2016, chegou ao montante de R\$ 453.714.257,08).

Com relação ao fluxo financeiro comprovado pela fiscalização, analisando o conjunto dos documentos fiscais e contábeis das empresas do Grupo FG, verifica-se que as receitas da recorrente, recebidas das outras empresas do Grupo, decorrem de forma maciça da atividade de Incorporação de Empreendimentos Imobiliários, fato que impediria a adoção do regime tributário favorecido da CPRB.

A empresa que entrou em operação em maio de 2013, um mês após o início da vigência da norma de desoneração, se propõe a prestar serviços para incorporadoras contratantes do mesmo grupo econômico, assumindo o risco de uma total dependência econômica (mesmo não sendo prática vedada pela legislação).

Inclusive, a recorrente não contrata seus serviços em condições de comutatividade e independência como normalmente são caracterizadas as transações com terceiros, o que corrobora o raciocínio fazendário da organização societária formulada exclusivamente para a obtenção de vantagem tributária.

Nesse contexto, é extremamente significativo o fato de a receita bruta da FGP Construções ser inferior ao montante da remuneração paga aos segurados, apresentando prejuízos frequentes. Conforme consta das e-fls. 4606/4607, em 2016, os custos com pessoal superou em R\$ 4.225.327,16 o montante obtido como receita na prestação de serviços.

Por fim, resta patente a simulação quando, em razão de alteração legislativa (desoneração da folha), a empresa é finalmente constituída e quase a totalidade os empregados das incorporadoras, responsáveis pelas obras de construção civil, são transferidos sem encerramento do contrato de trabalho.

Como consta do Anexo, na empresa recorrente foram identificados registros de seiscentos e quatorze empregados em agosto de 2015 e de quatrocentos e sessenta empregados em agosto de 2016, todavia, a totalidade destes relacionados exclusivamente à atividade operacional (construção civil). Enquanto as demais empresas do grupo, em sua maioria, apresentavam quantidade inexpressiva de empregados.

No que tange aos contratos de obras matriculados e iniciados antes de 31/03/2013, a recorrente defende que a titularidade das matrículas não é da FGP Construções, não interessando, portanto, a data em que efetuadas. Contudo, a decisão de piso, com a qual concordo, já apreciou a argumentação trazida.

A motivação fiscal partiu da premissa da unicidade empresarial, por simulação. Admitindo-se a existência da unicidade e simulação não resta outra conclusão a não ser a manutenção do lançamento.

As obras foram matriculadas originalmente por empresas integrantes do Grupo FG e algumas obras foram matriculadas antes da vigência da Lei n. 12.546/11 e, portanto, deveriam continuar recolhendo as contribuições previdenciárias com base nas disposições do art. 22 da Lei n. 8.212/91 (incisos I do § 9º do art. 7º da Lei n. 12.546/11).

Ainda, a afirmação de que houve fracionamento do projeto, o que supostamente permitiria nova matrícula, não se sustenta. Além de obra já ter sido iniciada, entendo que a recorrente não se desincumbiu da prova de que isto não foi um artifício para que todas as obras vinculadas às empresas do Grupo submetessem ao regime substitutivo que, para elas, se mostrava vantajoso.

Por fim, destaco que foi essa a conclusão alcançada pela 1<sup>a</sup> Turma Ordinária da 3<sup>a</sup> Câmara da Segunda Seção deste Eg. Conselho, por meio do Acórdão n. 2301-006.702, ao analisar caso similar do mesmo contribuinte, porém em período distinto. É ver trecho da ementa:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. CPRB. INCORPORADORAS DE OBRAS. VEDAÇÃO. As empresas incorporadoras que também constroem das edificações por elas incorporadas, não fazem jus à desoneração prevista na Lei 12.546/2011 alterada pela Lei 12.844/2013.

Diante do exposto, entendo, mediante simulação, caracterizada a unicidade empresarial e correta a decisão de piso quanto ao ponto.

### 3.2.1.1 DECADÊNCIA

Ainda, não merecem prosperar os argumentos da recorrente quanto à decadência dos créditos tributários que se referem às competências anteriores a 01/07/2015, com base no art. 150, §4º do CTN.

Mostra-se escorreita a decisão da DRJ no sentido de que, tendo a fiscalização comprovado as atitudes do sujeito passivo no sentido de simular/fraudar a aplicação da legislação tributária, aplicam-se as regras do art. 173, I, do CTN, e, portanto, não há que se falar em decadência.

### 3.2.2 INFRAÇÃO 2- DA EXIGÊNCIA DO ADICIONAL PARA CUSTEIO DA APOSENTADORIA ESPECIAL (AGENTES NOCIVOS)

A contribuição ao GILRAT - Riscos Ambientais do Trabalho é devida pelo empregador com o objetivo de financiar a aposentadoria especial e os benefícios decorrentes dos riscos ambientais de trabalho (art. 22, II, da Lei n. 8.212/91) e incide com base em alíquotas progressivas de 1%, 2% ou 3%, conforme o risco da atividade identificada pelo CANE preponderante, que pode ser leve, médio ou grave.

O art. 57, §6º, da Lei n. 8.213/91 instituiu, ainda, a contribuição adicional do RAT, cujas alíquotas variáveis de 6%, 9% ou 12% incidem, especificamente, sobre a remuneração dos empregados que laboram em ambientes sujeitos a condições prejudiciais à sua saúde (pela presença de agentes nocivos físicos - caso do ruído, ou químicos), que ensejam a concessão de aposentadoria especial conforme 15, 20 ou 25 de exposição/tempo de contribuição.

Na ação fiscal, constatou-se a presença de segurados empregados do Sujeito Passivo, com direito a aposentadoria especial, em decorrência da exposição aos seguintes agentes nocivos: ruído, benzeno, cádmio e sílica. Foi lançado o adicional previsto no §6º do art. 57 da Lei n. 8.213/91, corresponde a aplicação da alíquota de 6% sobre a remuneração dos segurados empregados expostos a riscos ambientais que geram direito à aposentadoria especial em 25 anos.

Em seu recurso a empresa defende não são devidos os valores apontados pela fiscalização como sujeitos ao adicional de aposentadoria especial.

#### 3.2.2.1 RUÍDO

Quanto ao agente ruído, argumenta o contribuinte que a Lei n. 8.213/91, determina que somente é devida a aposentadoria especial pela quantidade de exposição e prevê a existência de proteção individual para diminuição da intensidade do agente agressivo, não cabendo Decretos posterior Decreto n. 8.123/2013, dispor em sentido contrário e inovar, passando do critério quantitativo para qualitativo.

Como bem pontuado pela DRJ, as razões trazidas nesse tópico (“4.D.1”) não serão ser conhecidas, vez que, nos termos da Súmula CARF n. 2 e art. 26-A do Decreto n. 70.235/72, não cabe julgador administrativo afastar a aplicação da legislação (inclusive Decreto) tributária em vigor.

A recorrente destaca a eficácia e fornecimento de Equipamentos de Proteção Individual – EPI, como consta do PPP e Laudo Técnico de Condições Ambientais do Trabalho – LTCAT (Julho/2015), preenchido por profissional técnico habilitado (bem como laudos técnicos juntados aos autos que não tratam em específico do recorrente - e-fls. 4603 e seguintes).

Entende que a decisão do STF (RE 664.335) não tem eficácia normativa, devendo atingir tão somente as partes no processo e enfatiza, que em momento algum a decisão fez referência à contribuição adicional que o direito tributário prevê, motivo pelo qual não poderia ser aplicada no caso concreto da recorrente.

Nesse particular, o meu entendimento pessoal é no sentido de que a interpretação dada ao julgado do Tema 555 (ARE 664.335) ao tema não tem sido a mais adequada.

No Recurso extraordinário, foi analisada “à luz do § 5º do art. 195, bem como do § 1º e do caput do art. 201 da Constituição Federal, a possibilidade, ou não, de o fornecimento de Equipamento de Proteção Individual - EPI, informado no Perfil Profissiográfico Previdenciário (PPP), descaracterizar o tempo de serviço especial para aposentadoria”.

A discussão se deu para fins de concessão do benefício previdenciário. Isto é, para a concessão (ou não) do benefício, em virtude do reconhecimento do direito à Aposentadoria Especial e não a fonte de custeio (adicional do RAT). Tanto que, no voto do Min. Teori Zavascki, houve ressalva de que “o que estamos discutindo é apenas a questão de direito relativa à relação jurídica previdenciária, não à relação jurídica tributária”.

A decisão tem fundamento no art. 10 da Lei n. 10.666/03, que, na compreensão do STF, ao criar o Fator Acidentário de Prevenção-FAP, concedeu redução de até 50% do valor desta contribuição em favor das empresas que disponibilizem aos seus empregados equipamentos de proteção declarados eficazes nos formulários previstos na legislação, o qual funciona como incentivo para que as empresas continuem a cumprir a sua função social, proporcionando um ambiente de trabalho hígido a seus trabalhadores

A incursão na seara tributária foi tangencial, não como uma matéria autônoma, mas como argumento de defesa da Procuradoria-Geral do INSS sobre o atendimento da regra da referibilidade (art. 195, caput e § 5º da Constituição).

Na mesma linha, os votos dos Ministros Luiz Fux (Relator) e Luís Roberto Barroso, registraram que mesmo sem o recolhimento da contribuição adicional seria possível a concessão da aposentadoria especial, eis que a contribuição geral do RAT abarcaria o seu custeio. É ver trecho do voto do Min. Luís Roberto Barroso nesse sentido:

60. Conclui o INSS que, caso seja mantida a aposentadoria especial na hipótese de o empregador ter afirmado no PPP o uso de EPI eficaz, e assim ter obtido a redução de 50% da SAT especial, teria ocorrido a criação de benefício previdenciário sem a corresponde fonte de custeio. Assim, seriam oneradas empresas que não desempenham atividades insalubres, em contrariedade à teleologia da Lei n. 9.732/98 e ao próprio princípio da isonomia.

61. A meu ver, não assiste razão ao INSS. [...]

67. Não há dúvida acerca da constitucionalidade desse novo modelo de financiamento da aposentadoria especial, diante do seu propósito de onerar apenas as empresas que desempenham atividades insalubres (as quais geram o direito à aposentadoria especial), em consonância ao princípio da isonomia. Porém, é um rematado equívoco considerar ausente a fonte de custeio da aposentadoria especial pelo fato de as empresas haverem obtido redução de 50% do SAT especial por terem declarado no PPP a disponibilização de EPI eficaz.

68. Primeiro, porque as aposentadorias especiais serão custeadas pelos demais instrumentos de financiamento da seguridade social (recursos orçamentários e contribuições sociais) e pelos restantes 50% do SAT especial. Segundo, porque a exigência de prévia fonte de custeio se projeta para o plano normativo, e não sobre os planos da interpretação e aplicação da legislação tributária. Assim, diante da instituição legal das fontes de custeio da aposentadoria especial (recursos orçamentários, contribuições sociais em geral, e especialmente o SAT especial) eventuais questões afetas à exigibilidade, ou não, do pagamento do tributo por determinadas empresas não afastam a precedência da fonte de custeio.

Na oportunidade do julgamento, que ocorreu em 04/12/2014, foram fixadas duas teses:

I - O direito à aposentadoria especial pressupõe a efetiva exposição do trabalhador a agente nocivo à sua saúde, de modo que, se o EPI for realmente capaz de neutralizar a nocividade não haverá respaldo constitucional à aposentadoria especial;

II - Na hipótese de exposição do trabalhador a ruído acima dos limites legais de tolerância, a declaração do empregador, no âmbito do Perfil Profissiográfico Previdenciário (PPP), no sentido da eficácia do Equipamento de Proteção Individual – EPI, não descaracteriza o tempo de serviço especial para aposentadoria.

Como consta da primeira tese, o direito à aposentadoria especial pressupõe a efetiva exposição do trabalhador a agente nocivo à saúde. Logo, se foram adotadas pela empresa as medidas necessárias para reduzir ou neutralizar a exposição do trabalhador a níveis legais de tolerância, não há que se falar em concessão de aposentadoria especial ao segurado ou, tampouco, em obrigação da empresa quanto ao recolhimento do adicional ao RAT.

A segunda diz que a declaração de eficácia do EPI, expressa pelo PPP, não elimina o tempo necessário para se obter a aposentadoria especial.

O que me parece ausente do precedente é a conclusão de que, em todos, quaisquer e cada um dos casos concretos, inexistiria qualquer modo de neutralização ou de mitigação dos danos causados pela exposição ao ruído. Compreender o “item 2” da Tese firmada deste modo, inclusive entraria em contradição com a primeira parte.

Nessa linha, o que o STF reconheceu como insuficiente foi o PPP atestando o fornecimento de EPI's, tão-somente. A orientação firmada pelo STF não afasta, peremptoriamente, a adoção de outras salvaguardas que possam efetivamente isolar o trabalhador contra o agente nocivo (como por exemplo, EPI + EPC) ou até mesmo outros mecanismos de atenuação que venham a ser desenvolvidos, com o avanço tecnológico constante que vivemos, a fim de ser conjugados com o EPI, para que possam efetivamente resguardar o trabalhador.

A legislação tributária, de fato, não demanda a verificação “in loco” para a constatação da efetiva exposição dos empregados aos agentes nocivos como requisito necessário ao lançamento. Porém, em interpretação ao julgado, entendo pela possibilidade de o contribuinte provar mediante laudos, por exemplo, a efetividade da adoção de medidas neutralizadoras à exposição ao ruído.

No caso concreto, foi juntado aos autos, além do PPP, os LTCAT atestando o fornecimento de Equipamento de Proteção Individual (Protetor auricular CA 5745) e Laudo emitido pela ABNT atestando a eficácia dos protetores auriculares de forma genérica.

Analizando os documentos verifica-se nos LTCAT juntados, a exposição de trabalhadores de forma habitual e permanente a níveis de pressão sonora acima de 85 dB(A). Além disso, o próprio LTCAT da empresa adverte que a neutralização do agente ruído só será atestada com outros documentos como documentação de validade dos EPIs, treinamentos, entre outros. Transcrevo:

“a efetivação da condição de neutralização de condição insalubre e condição de aposentadoria especial somente ocorrerão perante medidas efetivas de controle dos riscos ocupacionais, como: Avaliação constante e adequação do EPI fornecido ao risco para o qual é proposto; Programação de entrega de EPI's de forma continuada e documentada com prazo de validade, conforme Certificado de Aprovação do MTE; Treinamentos para conscientização do uso e boas práticas de conservação e higiene dos mesmos, também de forma documentada; Manutenção e controle efetivo da utilização dos mesmos”.

Compulsando os autos, não verifiquei sequer tais a documentação relativa aos Equipamentos de Proteção Individual - EPIs (normas de utilização de EPI, comprovantes de fornecimento de EPI, comprovantes de aplicação de treinamentos regulares para utilização dos EPIs, etc.) ou laudos específicos das práticas (outras) adotadas pela empresa para fins de comprovação do eficaz gerenciamento dos riscos ocupacionais causados pelo agente ruído.

Ressalto, nesse ponto, que o registro das atenuações proporcionadas pelos protetores auriculares é uma expectativa e não uma comprovação. Apenas para citar alguns exemplos dessas razões: os trabalhadores podem não os ter utilizado em todo o período de exposição ao ruído; ainda que deles fazendo uso, os trabalhadores podem não os ter colocado da forma correta; ou, mesmo dentro do seu prazo de validade, os protetores auriculares utilizados poderiam estar deteriorados pelo uso e manipulação.

Sendo assim, no caso do agente ruído não há nos autos comprovação efetiva que os danos foram atenuados/neutralizados.

Nesse sentido, apenas para fins argumentativos, resta prejudicada a alegação da recorrente, ainda que fosse devido o adicional, só o seria a partir da data da publicação do Ato Declaratório Interpretativo n. 2/19, ou seja, fora do período compreendido pelo presente Auto de Infração. Como se vê, mesmo afastando-se a aplicação da tese pois não logrou êxito em comprovar a neutralização do agente ruído.

Sendo assim, por qualquer ângulo que se analise, não assiste razão a recorrente.

### 3.2.2.2 AGENTES CANCERÍGENOS – BENZENO, CÁDMIO E SÍLICA

No que tange aos agentes cancerígenos, cádmio e benzeno, explica que não houve exposição, vez que o nível de intensidade, vez que a concentração, como consta do PPP, indica “0,00”. No mesmo sentido, o LTCAT demonstra a substância não foi detectada.

Em relação à sílica livre, por sua vez, dos dados enviados consta como intensidade e concentração 86,00, sem apresentação da unidade de referência, sendo a representação de 0,86 mg/m<sup>3</sup>. A amostra corresponde a uma exposição de 51,4% abaixo do limite de exposição. Além disso, as atividades desempenhadas pela recorrente não se enquadram no rol das atividades listadas junto ao subitem 1.0.18 do anexo IV do Decreto n. 3.048/99.

Nesse ponto, alinho-me à conclusão alcançada pela DRJ.

Consoante remansosa jurisprudência deste Eg. Conselho, bem como nos termos da legislação de regência, a simples exposição aos agentes químicos reconhecidamente cancerígenos é suficiente para ensejar o adicional ao percentual previsto no artigo 22, inciso II, da Lei n. 8.212/91. É ver, exemplificativamente:

AGENTE NOCIVO BENZENO. ANÁLISE QUALITATIVA. A avaliação de riscos do agente nocivo do benzeno é qualitativa, com nocividade presumida e independente de mensuração, constatada pela simples presença do agente no ambiente de trabalho. Havendo exposição a agente nocivo reconhecidamente cancerígeno para humanos, a mera presença no ambiente de trabalho já basta à comprovação da exposição efetiva do trabalhador, sendo suficiente a avaliação qualitativa e irrelevante, para fins de contagem especial, a utilização de EPI eficaz. (Acórdão n. 2202-009.597)

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÃO ADICIONAL. APOSENTADORIA ESPECIAL. RISCO OCUPACIONAL. EXPOSIÇÃO A AGENTE NOCIVO. BENZENO. A concessão do benefício da aposentadoria especial após 25 anos de contribuição é disciplinada nos arts. 57 e 58 da Lei n. 8.213/1991 e nos arts. 64 a 70 e 202 do Decreto n. 3.048/1999, bem assim a incidência do acréscimo de 6% (seis por cento) na alíquota da contribuição sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso. O benzeno é um

contaminante universal, altamente tóxico para a saúde humana e ambiental e apresenta toxicidade mesmo em doses inferiores a 1,0 ppm. Não há, portanto, limite seguro de exposição a essa substância. A exposição dos trabalhadores ao agente químico benzeno ocorre não somente na indústria, mas em toda a cadeia produtiva e da logística em que esse produto se faz presente, inclusive nas atividades de armazenamento, transporte, distribuição, venda e uso de combustíveis derivados de petróleo. Para a comprovação da efetiva exposição do trabalhador ao agente químico benzeno é suficiente apenas a presença deste no ambiente de trabalho, com possibilidade de exposição apurada por avaliação qualitativa, conforme a inteligência do art. 68, §§ 2º., 3º, e 4º., do Decreto n. 3.048/1999 (RPS). (Acórdão n. 2402-007.751)

Portanto, descabe a esta julgadora administrativa analisar o nível de exposição das substâncias reconhecidamente cancerígenas. Constatada a sua presença, como consta do PPP (arquivo não paginável e-fl. 584), deve-se reconhecer a comprovação da efetiva exposição do trabalhador, ensejando a cobrança do adicional destinado a financiar a aposentadoria especial do trabalhador exposto.

Inclusive, a reforçar o exposto, em análise ao mencionado arquivo, verifica-se a exposição dos empregados listados no lançamento à hidrocarbonetos aromáticos (e.g. xileno e tolueno) compostos de anéis benzênicos, ou seja, apresentam benzeno na sua composição, em intensidade considerável (diversa de “0,0”).

Além disso, quanto ao argumento que as atividades desempenhadas pela recorrente não se encontrarem listadas no subitem referente à Sílica do Anexo IV do Regulamento da Previdência Social, o próprio anexo, no subitem de código “1.0.0” – Agentes Químicos, esclarece que “o rol de agentes nocivos é exaustivo, enquanto que as atividades listadas, nas quais pode haver a exposição, é exemplificativa”.

Assim sendo, não merece guarida a argumentação da recorrente.

#### 4 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

A contribuinte insurge-se contra a responsabilidade solidária atribuída as outras empresas do Grupo e aos administradores com fundamento no art. 124, I, e no art. 135, III, ambos do CTN.

Os argumentos trazidos já foram devidamente analisados pela decisão de piso. Concordo com os fundamentos adotados e utilizo como razão de decidir.

O CTN, em seu inciso II do art. 124, dispõe que são solidariamente obrigadas “*as pessoas expressamente designadas por lei*.” A Lei n. 8.212/91 estabeleceu em seu art. 30, inciso IX, que as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei.

É fato incontrovertido que as empresas formam um grupo econômico, como bem demonstrado no Anexo “Unicidade Empresarial”. Não há nos autos nenhum tipo de comprovação da inexistência do grupo. Sendo assim, correta a imputação da responsabilidade das pessoas jurídicas integrantes da unicidade empresarial apontada.

Quanto aos sócios administradores, foi atribuída em obediência ao contido art. 135 do CTN por atos praticado com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato social.

Como bem mencionado pela decisão de piso, o artigo *“compreende as infrações de lei não tributárias; e, no que se refere às infrações a leis tributárias, excetua-se o mero inadimplemento”*. Nesse sentido é o Relatório Fiscal:

A prática de atos formais que não correspondem à realidade, exposta em diversos momentos neste relatório e em seus anexos, caracteriza conduta correspondente à fraude prevista no artigo 72 da Lei nº 4.502/64.

Tendo a fiscalização comprovado a conduta dos administradores na violação à legislação, endossando/coordenando atos societários que não se comprovou serem do ponto de vista empresarial, necessários, correta a responsabilização solidária destes

## 5 MULTA QUALIFICADA

Foi aplicada multa qualificada, prevista no art. 44, § 1º da Lei n. 9.430/96, em virtude da conduta deliberada do sujeito passivo de reduzir base de tributos, por meio da utilização formal de pessoas jurídicas sem qualquer independência ou capacidade operacional.

O contribuinte defende o afastamento da qualificação, vez que o fato de *“concentrar todos os empregados numa única empresa para gerenciar a mão de obra das diversas outras empresas é um modelo societário comum nesse segmento, e não enseja a configuração de fraude, conforme já amplamente fundamentado”*.

Contudo, a qualificação da multa de ofício restou demonstrada nos autos, conforme elementos já explanados neste voto. Nesse ponto transcrevo as razões de decidir da DRJ, valendo-me do art. 114 do RICARF:

Ora, como visto, no sentir da Autoridades Lançadoras, o contribuinte fraudou a legislação tributária, o que, na lição de Vasco Guimarães, significaria que houve de maneira intencional conduta ilegítima com vistas a obtenção de vantagem tributária indevida.

Por certo que nos parece a melhor interpretação dos fatos ocorridos.

A uma, porque, como amplamente comprovado, houve um sem número de operações societárias com vista a fruição de benefícios fiscais.

A duas, porque, também como comprovado, a unicidade empresarial atuou ao longo de todo o período fiscalizado de forma a manter os benefícios fiscais,

operando de forma simulada como empresas independentes, enquanto na prática, o que se verificou foi a existência de uma única atividade empresária.

Ao assim agir, fraudou a aplicação da legislação tributária de maneira intencional, ensejando a aplicação das disposições constantes do parágrafo 1º do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Ainda, alega a recorrente que a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) viola o princípio do não-confisco (arts. 5º, XXII, e 150, IV da Constituição Federal). Contudo, tal alegação não merece ser conhecida.

Conforme se encontra disposto na Súmula CARF n. 2, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária, em face do princípio da razoabilidade ou de quaisquer outros princípios ou regras constitucionais.

Entretanto, apesar da improcedência dos argumentos levantados pelo recorrente, verifica-se que o art. 44 da Lei n. 9.430/96 foi alterado pelo art. 8º da Lei n. 14.689/23, passando a ter a seguinte redação:

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; (...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos 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, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

Como se vê, a alteração legislativa promovida estabelece que a multa qualificada deverá ser lançada no montante de 100% sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício. A multa de 150% passa a ser aplicável apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a

prevista na lei vigente à época da prática da infração. É nesse sentido o que determina, inclusive, o Parecer SEI n. 3950/2023/MF.

Deste modo, deve-se aplicar a retroação da multa da Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, reduzindo-a ao percentual de 100%.

## 6 CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício, conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**