



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

Processo nº 15504.720813/2011-87
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-004.411 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de junho de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALÁRIO INDIRETO. PARCELAS DIVERSAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. RISCOS OCUPACIONAIS
Recorrente ARCELORMITTAL BRASIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE CLAREZA NA DESCRIÇÃO DOS FATOS PELA ACUSAÇÃO FISCAL. INEXISTÊNCIA.

Descabe a declaração de nulidade, sob a alegação de cerceamento do direito de defesa ou existência de vício material, quando o relatório fiscal e seus anexos contêm a descrição pormenorizada dos fatos imputados ao sujeito passivo, indicam os dispositivos legais que ampararam o lançamento e expõem de forma clara e objetiva os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos desencadeadores do liame obrigacional.

ADICIONAL DESTINADO AO FINANCIAMENTO DO BENEFÍCIO DE APOSENTADORIA ESPECIAL. PRÉVIA INSPEÇÃO "IN LOCO". DESNECESSIDADE.

A legislação tributária não impõe a verificação "in loco" das condições ambientais dos segurados empregados, ou mesmo a manifestação de um profissional da área de segurança ou medicina do trabalho, como requisito necessário, indispensável e prévio à constituição do crédito tributário relativo ao adicional destinado ao financiamento do benefício de aposentadoria especial.

PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO. AVALIAÇÃO DO JULGADOR. NECESSIDADE E VIABILIDADE.

O indeferimento da perícia, desde que fundamentado pelo julgador, é motivo insuficiente para a declaração de nulidade da decisão de primeira instância. Como destinatário final da perícia, compete ao julgador avaliar a prescindibilidade e viabilidade da produção da prova técnica, não

constituindo a realização do exame pericial um direito subjetivo do interessado.

NULIDADE. FALTA DE APRECIÇÃO DE DOCUMENTOS ANEXADOS À IMPUGNAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO CONCRETO À PARTE.

Configura medida extrema e desprovida de razoabilidade, que não se coaduna com a finalidade do processo administrativo, a declaração de nulidade da decisão de primeira instância em decorrência da falta de análise de documentos juntados à impugnação relacionados à questão isolada, sem correlação com as demais matérias decididas pelo julgador "a quo".

Ao avaliar a instância recursal que não houve prejuízo concreto à parte e encontrando-se a questão madura para julgamento, o mérito pode ser examinado pelo colegiado, dispensando-se o retorno do processo a uma etapa anterior.

PROVA. MOMENTO DA APRESENTAÇÃO.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, consistindo a juntada posterior uma exceção ao rito procedimental.

DESPACHO DE DILIGÊNCIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Descabe a declaração de nulidade do despacho de diligência que, cumprindo a sua finalidade, esclarece os pontos duvidosos formulados pela autoridade julgadora.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ACORDO POSTERIOR AO PERÍODO DE AFERIÇÃO DOS RESULTADOS. AUSÊNCIA DE NEGOCIAÇÃO ENTRE EMPRESA E SEUS EMPREGADOS. PAGAMENTOS EM DESACORDO COM AS FINALIDADES DA LEI Nº 10.101, DE 2000. INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO.

Integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores pagos a título de participação nos resultados em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000.

Está sujeita à tributação a participação nos lucros ou resultados que não foi objeto de negociação prévia entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos previstos na Lei nº 10.101, de 2000.

Da mesma maneira, o acordo firmado quando os resultados já foram alcançados, cujos pagamentos ocorrem em função da comparação entre o volume de vendas previsto e o realizado no período, não atende ao estabelecido na Lei nº 10.101, de 2000, pois não há como incentivar e aferir algo que já foi alcançado.

DIRETORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA. REMUNERAÇÃO PELO TRABALHO. INCIDÊNCIA.

A parcela paga a título de participação estatutária a diretores não empregados, nos termos do art. 152 da Lei nº 6.404, de 1976, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

DIRETOR EMPREGADO. RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. GRATIFICAÇÃO POR LIBERALIDADE. CARÁTER EVENTUAL. NÃO INCIDÊNCIA. DECISÃO DO COLEGIADO QUE ACOLHE A CONCLUSÃO DO RELATOR.

Não integram a base de cálculo do salário-de-contribuição as verbas "recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário", por força da isenção prevista no art. 28, § 9º, e, item 7, da Lei nº. 8.212, de 1991.

A habitualidade configura-se como principal pressuposto para a incorporação de um pagamento à remuneração do segurado empregado. A verba "gratificação por liberalidade" paga de forma eventual ao diretor empregado na rescisão do contrato de trabalho não integra o seu salário-de-contribuição.

Nada obstante, a maioria dos conselheiros acolheu a conclusão do relator, o qual afastou a incidência da contribuição previdenciária adotando fundamento diverso, por considerar improcedente a motivação do respectivo lançamento fiscal.

EXPOSIÇÃO A AGENTES NOCIVOS. CALOR. ADICIONAL DESTINADO AO FINANCIAMENTO DO BENEFÍCIO DE APOSENTADORIA ESPECIAL.

O adicional destinado ao financiamento do benefício de aposentadoria especial incide sobre a remuneração dos segurados empregados expostos ao agente calor, desde que com medição no limite ou acima do limite de tolerância avaliado segundo o Anexo 3 da NR-15.

EXPOSIÇÃO A AGENTES NOCIVOS. BENZENO. CÁDMIO. ADICIONAL DESTINADO AO FINANCIAMENTO DO BENEFÍCIO DE APOSENTADORIA ESPECIAL.

O adicional destinado ao financiamento do benefício de aposentadoria especial incide sobre a remuneração dos segurados empregados expostos ao agentes benzeno e cádmio avaliados apenas de forma qualitativa, que considera a nocividade pela simples presença no processo produtivo e no ambiente laboral, independentemente de mensuração.

SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LIMITE MÁXIMO DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Tratando-se de contribuinte individual prestador de serviços remunerados a mais de uma empresa que já teve, mensalmente, a contribuição descontada sobre o limite máximo do salário-de-contribuição, não se deve exigir recolhimento adicional no que se refere à contribuição social previdenciária devida pelo segurado.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR COOPERADOS. INTERMEDIÇÃO DE COOPERATIVA DE TRABALHO. DECISÃO DO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). REPERCUSSÃO GERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) Nº 598.838/SP. INCONSTITUCIONALIDADE.

A decisão definitiva de mérito no RE nº 598.838/SP, proferida pelo STF na sistemática da repercussão geral, declarando a inconstitucionalidade da contribuição da empresa - prevista no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991 - sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço, relativamente a serviços que lhe sejam prestados por cooperadores, por intermédio de cooperativas de trabalho, deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inclusive quando da exigência fiscal relativa aos descumprimento de obrigações acessórias.

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. CFL 68. ART. 32-A DA LEI Nº 8.212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA.

As multas decorrentes de entrega de GFIP com incorreções ou omissões foram alteradas pela Medida Provisória nº 449, de 2008, a qual fez acrescentar o art. 32-A à Lei nº 8.212, de 1991.

Incidência da retroatividade benigna encartada no art. 106, II, 'c', do CTN sempre que a norma posterior cominar ao infrator penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração autuada.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. ENUNCIADO DA SÚMULA CARF Nº 28

Este Conselho Administrativo é incompetente para se pronunciar sobre controvérsias referentes à representação fiscal para fins penais elaborada pela fiscalização.

(Súmula Carf nº 28)

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e rejeitar as preliminares. No mérito do recurso voluntário; (i) Pelo voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO quanto ao lançamento relativo à Participação nos Lucros ou Resultados (PLR). Vencidos os Conselheiros Theodoro Vicente Agostinho, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira e Wilson Antônio de Souza Correa, que davam provimento quanto aos pagamentos destinados aos segurados operacionais; (ii) Por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO quanto à exclusão dos valores lançados a título de "Atribuição Estatutária" paga a segurados não empregados. Vencidos os Conselheiros Theodoro Vicente Agostinho, Luciana Matos Pereira Barbosa e Rayd Santana Ferreira; (iii) Por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL para excluir do lançamento os valores relativos à "Gratificação Liberalidade" paga a segurado empregado. Vencidos os Conselheiros Arlindo Costa e Silva, Miriam Denise Xavier e Maria Cleci Coti Martins. Os Conselheiros Theodoro Vicente Agostinho, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira e Wilson Antônio de Souza Correa acompanharam o voto do Relator pelas conclusões; (iv) Por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL para excluir do lançamento relativo aos "Riscos Ocupacionais" os valores incidentes sobre as remunerações dos segurados expostos ao agente nocivo calor, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Arlindo Costa e Silva e Miriam Denise Xavier; (v) Por unanimidade de votos, dar provimento parcial para excluir a incidência do adicional para financiamento do benefício de aposentadoria especial sobre os

valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) aos segurados expostos ao agente calor, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Arlindo da Costa e Silva e Miriam Denise Xavier Lazarini que votaram para que fosse utilizado o índice/limite conforme a legislação. (vi) Por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL para, nos termos do voto do Relator, a) excluir os valores do "Levantamento DC", correspondentes a diferenças de contribuições previdenciárias dos segurados empregados na competência 04/2007; b) excluir do lançamento a contribuição previdenciária do contribuinte individual Messias Lopes Sobrinho; e c) tornar insubsistente o Auto de Infração nº 37.342.580-5 (CFL 78); (vii) Por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL para o recálculo do valor da penalidade pecuniária do AI nº 37.342.578-3 (CFL 68), com aplicação do inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, se e somente se o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso, em atenção ao princípio da retroatividade benigna. Outrossim, o regramento a ser dispensado à aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação principal, formalizada mediante o lançamento de ofício, deve obedecer à lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, in casu, inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91. Vencidos o Relator e as Conselheiras Miriam Denise Xavier e Maria Cleci Coti Martins. O Conselheiro Arlindo da Costa e Silva fará o voto vencedor quanto à matéria; e (viii) Por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO no que diz respeito às demais matérias. Fez sustentação oral o Dr. Valter Lobato OAB/MG 61.186.

Maria Cleci Coti Martins - Presidente Substituta

Cleber Alex Friess - Relator

Arlindo da Costa e Silva - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Cleci Coti Martins, Arlindo da Costa e Silva, Wilson Antônio de Souza Correa, Cleber Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, Theodoro Vicente Agostinho e Miriam Denise Xavier Lazarini.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE), cujo dispositivo julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. Eis a ementa do Acórdão nº 02-35.727 (fls. 2.877/2.911):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO

A totalidade dos rendimentos devidos, a qualquer título, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, destinados a retribuir o trabalho, integram o salário-de-contribuição, ressalvadas apenas as parcelas expressamente excluídas de tributação pela legislação previdenciária.

RELATÓRIO DE VÍNCULOS NÃO LISTA RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS.

As informações constantes do “Relatório de Vínculos”, não tem o condão de imputar responsabilidade tributária prevista no CTN às pessoas físicas e jurídicas ali incluídas em razão de se enquadrarem na situação pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração tributária.

IMPUGNAÇÃO DE REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS FEITA EM PROCESSO DE DÉBITO. NÃO CABIMENTO.

O processo de exigência de crédito fiscal não é o fórum adequado para apresentação de impugnação a processo de Representação Fiscal para Fins Penais.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO POR MEDIDA JUDICIAL. LANÇAMENTO FISCAL.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário por medida judicial não veda a sua constituição através de lançamento fiscal, que é procedimento obrigatório e vinculado.

DECISÃO JUDICIAL . SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. INAPLICABILIDADE DE MULTA DE OFÍCIO.

È indevida a multa de ofício lançada na constituição do crédito tributário relativo a verba “indenização especial”, eis que, antes do início do procedimento fiscal, encontrava-se com a exigibilidade suspensa por decisões judiciais liminares vedando atos de cobrança. Entretanto, por impossibilidade operacional

dos sistemas de informática da SRFB que emitem os Autos de Infração de exigência de contribuições previdenciárias, a exclusão da penalidade somente poderá se dar na ocasião da extinção do citado crédito tributário.

COMPROVAÇÃO DE FATOS RELATIVOS AO AMBIENTE DO TRABALHO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS ADICIONAIS PARA O FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS DECORRENTES DE RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO

Os fatos relativos ao ambiente do trabalho, para fins da verificação da regularidade das contribuições previdenciárias adicionais para o financiamento dos benefícios decorrentes de riscos ambientais do trabalho, são conhecidos pela Autoridade Fiscal depois de ocorridos, através de elementos de prova que indiretamente com eles se relacionam, quais sejam: - os documentos de gerenciamento ambiental do trabalho que as empresas estão obrigadas a preparar.

PEDIDO DE PERÍCIA REJEITADO

Rejeita-se pedido de perícia prescindível ou impraticável.

LANÇAMENTO DO TRIBUTO SIMULTÂNEO COM LANÇAMENTO DA MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA CONEXA. AUSÊNCIA DE IMPEDIMENTO LEGAL.

A legislação não impede o lançamento simultâneo do tributo não recolhido e da multa por descumprimento de obrigação acessória conexa, sendo que, a suspensão da exigibilidade daquele se refere apenas a atos executórios de sua cobrança, não impedindo o lançamento fiscal desta.

AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO CUMULADA COM A NÃO INFORMAÇÃO EM GFIP DO SEU FATO GERADOR. AFERIÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE.

Na hipótese de ausência de recolhimento da contribuição previdenciária cumulada com a não informação em GFIP do seu fato gerador, a aferição da multa mais benéfica ao contribuinte será feita através do cotejo da soma das multas previstas nos revogados artigos 32, §5º e 35, II da Lei 8.212/91, em relação à sanção pecuniária do art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações referidas nos citados dispositivos da legislação pretérita, e que, agora, na nova ordem jurídica, encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias.

MOMENTO DA APRESENTAÇÃO DA PROVA

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento

processual.

Impugnação Improcedente

2. Extrai-se do relatório fiscal, acostado às fls. 59/77, que o processo administrativo é composto por 7 (sete) autos de infração (AI), compreendendo o período de 01/2007 a 12/2007, inclusive décimo terceiro salário, assim formalizados:

i) **AI nº 37.342.575-9**, referente às contribuições previdenciárias da empresa incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, inclusive o adicional da contribuição destinado ao financiamento do benefício de aposentadoria especial (fls. 3/26);

ii) **AI nº 37.342.576-7**, referente às contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais, incidentes sobre o salário-de-contribuição, não arrecadadas pela empresa (fls. 30/39);

iii) **AI nº 37.342.577-5**, referente às contribuições devidas a terceiros, assim compreendidos entidades e fundos: FPAS 507 - Código 0079 (fls. 42/50);

iv) **AI nº 37.342.578-3** (obrigação acessória), por ter a empresa apresentado a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias - Código de Fundamentação Legal - CFL 68 (fls. 53);

v) **AI nº 37.342.579-1** (obrigação acessória), por ter a empresa deixado de descontar a contribuição previdenciária de segurado empregado e contribuinte individual a seu serviço - CFL 59 (fls. 54);

vi) **AI nº 37.342.580-5** (obrigação acessória), por ter a empresa apresentado a GFIP com incorreções e/ou omissões em relação a fatos geradores cujas contribuições previdenciárias foram recolhidas - CFL 78 (fls. 55); e

vii) **AI nº 37.342.581-3** (obrigação acessória), por ter a empresa deixado de elaborar a folha de pagamento na forma exigida na legislação tributária federal, com a inclusão de todos os segurados a seu serviço - CFL 30 (fls. 56).

2.1 Esclarece a autoridade fiscal que a empresa Arcellor Brasil S/A, CNPJ 24.315.012/0001-73, foi incorporada em 31/8/2007, passando a fazer parte integrante da Companhia Belgo Siderurgia S/A, atual denominação de Arcelormittal Brasil S/A, CNPJ 17.469.701/0001-77.

2.2 Os fatos geradores lançados, correspondentes à empresa incorporada e incorporadora, foram autuados em nome desta última, embora discriminados em anexos separados.

3. Quanto às obrigações principais, expõe a fiscalização que o crédito tributário decorre da incidência de contribuições sobre:

i) participação nos Lucros ou Resultados (PLR), referentes a pagamentos a segurados empregados em desacordo com a legislação específica, conforme relação nominal constante dos Anexos I e II, às fls. 78/371 e 372/373 (item 3.1 do relatório, Levantamento Fiscal: PL e PL1);

ii) remunerações a contribuintes individuais, conforme discriminado no Anexo V, às fls. 440/441 (item 3.2 do relatório, Levantamento Fiscal: CI e CII);

iii) pagamentos a segurados empregados expostos a agentes nocivos, especificamente calor, benzeno e cádmio, quanto ao adicional destinado ao financiamento do benefício de aposentadoria especial, conforme detalhamento do Anexo VIII, às fls. 444/661 (item 3.3 do relatório, Levantamento Fiscal: RO e RO1);

iv) lançamento reflexo sobre os valores pagos a título de PLR aos segurados expostos a riscos ocupacionais relacionados ao levantamento fiscal anterior, concernente ao adicional para custeio da concessão de aposentadoria especial, conforme discriminado no Anexo IX, às fls. 662/678 (item 3.4 do relatório, Levantamento Fiscal: RP);

v) valores pagos a diretores, na condição de contribuintes individuais, CNPJ 24.315.012/0001-73, a título de atribuição estatutária e indenização especial, conforme Anexo VI, às fls. 442 (item 3.5 do relatório, Levantamento Fiscal: AT e ID);

vi) valores pagos ao segurado empregado Maurício Lustosa de Cadastro, CNPJ 24.315.012/0001-73, a título de gratificação por liberalidade e indenização especial, conforme Anexo VII, às fls. 443 (item 3.6 do relatório, Levantamento Fiscal: GL e IE); e

vii) diferença da contribuição incidente o salário-de-contribuição dos segurados empregados vinculados ao CNPJ 24.315.012/0001-73 e CNPJ 17.469.701/0001-77, relativa à competência 04/2007, por ter a empresa adotado tabela desatualizada para o desconto dos segurados, conforme detalhado nos Anexos III e IV, às fls. 374/436 e 437/439 (item 3.7 do relatório, Levantamento Fiscal: DC).

3.1 Para fins de aplicação da multa mais benéfica, consoante alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN), foram comparadas, por competência, as multas previstas na legislação da época da infração e aquelas implementadas pela legislação superveniente, introduzida pela

Medida Provisória (MP) nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

3.2 A aplicação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) foi mais benéfica nas competências 01 a 02/2007, 06/2007, 08 a 10/2007 e 13/2007, ao passo que a multa de 24% (vinte e quatro por cento) resultou favorável ao sujeito passivo nas competências 03 a 05/2007, 07/2007 e 11 a 12/2007 (Anexo XIII, às fls. 685).

4. Segundo a fiscalização, quanto à lavratura do AI nº 37.342.580-3 (CFL 78), relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o sujeito passivo não informou em GFIP os valores das contribuições referentes às cooperativas de trabalho, embora tenha comprovado os recolhimentos sobre o respectivo fato gerador.

4.1 Devido ao princípio da retroatividade benigna, a penalidade foi aplicada somente nas competências 01 a 02/2007, 06/2007 e 08 a 10/2007, totalizando R\$ 3.000,00 (três mil reais), nas quais prevaleceu a multa de ofício de 75% (Anexo XI, às fls. 680).

5. O contribuinte foi cientificado da autuação em 14/7/2011, por meio de procurador constituído, conforme fls. 3, 30, 42 e 53 a 56, e impugnou a exigência fiscal, exceto para o AI nº 37.342.581-3, extinto em decorrência do pagamento do crédito tributário (fls. 992/1.049, 1.643/1.679, 2.126/2.154, 2.423/2.440, 2.565/2.572, 2.726/2.739 e 2.875).

6. Intimada da decisão de piso via postal em 8/5/2012, segundo fls. 2.913/2.915, a recorrente apresentou recurso voluntário em 8/6/2012, cujos argumentos de defesa estão a seguir resumidos (fls. 2.916/2.980):

i) nulidade do processo administrativo, por ausência de motivação no lançamento, tendo em vista que os motivos não se coadunam com a realidade fática e jurídica constantes dos autos, bem como não correspondem aos documentos disponibilizados pela empresa fiscalizada;

ii) nulidade da decisão de primeira instância, por desconsiderar diversos documentos anexados à defesa, por negar a juntada de documentos e por indeferir de forma totalmente ilógica a prova pericial requerida nos autos;

iii) cancelamento ou suspensão do processo de representação fiscal para fins penais (Processo nº 15504.720814/2011-21);

iv) regularidade dos pagamentos efetuados a título de participação nos lucros ou resultados, por atenderem aos requisitos constitucionais e legais;

v) ausência de natureza salarial das parcelas a título de atribuição estatutária, indenização especial e gratificação liberalidade;

vi) impossibilidade de cobrança da parcela denominada "indenização especial", diante da existência de decisão judicial que suspende a exigibilidade do respectivo crédito tributário;

vii) inexistência no ambiente laboral dos riscos ocupacionais apontados pela fiscalização;

viii) no caso dos pagamentos a contribuintes individuais, os valores apontados pela fiscalização referem-se a aluguel de imóveis aos proprietários, descabendo a tributação. Especificamente quanto aos pagamentos realizados a Messias Lopes Sobrinho, a empresa reconhece tratar-se de contribuinte individual, porém as contribuições foram recolhidas conforme documentos em anexo;

ix) ausência de diferença de recolhimento das contribuições devidas pelos segurados na competência 04/2007;

x) "bis in idem" da exigência de multa concomitantemente com o auto de infração principal, além de ilegalidade de cobrança da multa pelo descumprimento de obrigação acessória vinculada a tributo que ainda está sendo discutido administrativamente;

xi) insubsistência da autuação pelo descumprimento de obrigação acessória cuja obrigação principal restou devidamente cumprida; e

xii) a fiscalização incorreu em erro na aplicação do regramento benéfico para as multas, comparando penalidades que não possuem a mesma natureza punitiva, devendo o recálculo da multa pelo descumprimento de obrigação acessória observar o art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, lei posterior e mais benéfica ao contribuinte.

7. Enviados os autos a este Eg. Conselho Administrativo e distribuídos no âmbito desta Turma, o julgamento do recurso voluntário foi convertido em diligência, em sessão de 20/11/2013, nos termos do voto proferido pelo relator originário, Conselheiro Igor Araújo Soares (fls. 3.264/3.275).

7.1 Determinou-se a manifestação da unidade de origem sobre os documentos acostados pela recorrente às fls. 3.204/3.210, no sentido de esclarecer se eram suficientes para demonstrar o recolhimento total ou parcial das contribuições vinculadas ao lançamento da rubrica DC, competência 04/2007.

8. A diligência foi cumprida, conforme despacho de fls. 3.279, respondendo a autoridade lançadora a todos os quesitos formulados na Resolução nº 2401-000.337, concluindo ao final que:

(...)

3- Diante do exposto, o crédito tributário relativo ao lançamento da rubrica DC – Diferenças descontos de segurados, apuradas na competência 04/2007, nos estabelecimentos CNPJ: 24.315.012/0001-73 e CNPJ: 17.469.701/0001-77 e filiais fica excluído em sua totalidade.

(...)

9. Oportunizado o contraditório, a recorrente protocolou petição, em 26/5/2014, em que expõe o seguinte (fls. 3.283/3.287):

i) a manifestação da autoridade fiscal confirmou a procedência das razões expostas no recurso voluntário;

ii) há nulidade no despacho de diligência, dada a escassez de informações trazidas no documento, porquanto ausentes a memória de cálculo e o extrato atualizado dos créditos tributários lançados e dos valores excluídos; e

iii) ante a grande quantidade de documentos e o caráter eminentemente fático e controverso das questões em debate, cabe reafirmar a imprescindibilidade da perícia para demonstrar a ausência de natureza salarial das verbas glosadas, bem como a inexistência dos agentes insalubres apontados pela fiscalização.

10. Não mais integrando o colegiado o relator originário, o processo foi novamente sorteado e redistribuído a este relator (fls. 3.312).

11. Por derradeiro, anoto que vieram os autos sem contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

Juízo de admissibilidade

12. Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Preliminares

a) Nulidade da autuação. Ausência de motivação no lançamento

13. Argúi a pessoa jurídica recorrente a nulidade das autuações fiscais, por ausência de motivação do ato administrativo de lançamento. Assim não me parece.

14. O relatório fiscal, além de conter a descrição pormenorizada dos fatos que são imputados ao sujeito passivo, expõe de forma clara e objetiva os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos desencadeadores do liame obrigacional.

15. Tanto no que diz respeito às verbas consideradas salariais pela fiscalização, quanto à presença de agentes nocivos à saúde identificados com base em análise dos documentos de gerenciamento ambiental apresentados pela empresa, estão indicadas a origem dos fatos geradores, as bases de cálculo, as alíquotas e a fundamentação legal no relatório fiscal.

16. Em outras palavras, o Fisco motivou o ato de lançamento e descreveu os elementos comprobatórios da ocorrência dos fatos jurídicos, assim como das circunstâncias em que foram verificados, respaldando, por conseguinte, o nascimento da relação jurídica por meio de suporte na linguagem das provas.

17. De mais a mais, os diversos anexos que acompanham o relatório fiscal possibilitam ao autuado o exercício do direito à defesa e ao contraditório previstos na Carta Política de 1988. Tais documentos de apoio estão organizados por competência e fato gerador, contendo nome, código do trabalhador, local de trabalho, função exercida, remuneração, estabelecimento da empresa a que está vinculado e agente nocivo a que está exposto, entre outros dados.

18. A suficiência ou não do conjunto fático-probatório carreado pela acusação para amparar a exigência fiscal é aspecto que não está ligado a existência de vício formal ou material no lançamento tributário, senão questão atinente ao próprio juízo de mérito.

19. De tal sorte que a autoridade fiscal motivou adequadamente o ato administrativo, por meio da descrição dos fatos, do enquadramento legal e da demonstração da

subsunção à regra matriz de incidência, conforme exigido pelos incisos III e IV do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e pelo art. 142 do CTN, o que proporcionou ao sujeito passivo a possibilidade de produzir as provas hábeis para o fim de demonstrar os fatos que invoca como fundamento à sua pretensão.

20. Logo, ausentes vícios quanto aos pressupostos e elementos do ato administrativo, descabe cogitar a nulidade do lançamento fiscal.

b) Nulidade da autuação. Necessidade de inspeção "in loco"

21. Especificamente no tocante ao crédito tributário relacionado à exposição de segurados empregados a agentes insalubres no ambiente de trabalho, a recorrente requer a nulidade da autuação tendo em vista que os fatos geradores apurados pela fiscalização foram baseados em meras presunções.

21.1 Em seu entendimento, como condição prévia ao lançamento tributário, a averiguação técnica nos locais de trabalho seria providência imprescindível, executada por profissional habilitado em medicina e/ou segurança do trabalho, de maneira a aferir a existência dos riscos ocupacionais "in loco".

22. Pois bem. No que tange ao adicional para financiamento da aposentadoria especial a que alude o inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exigido com fundamento nos §§ 6º e 7º do art. 57 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, inexistente qualquer determinação em lei, tampouco no âmbito da legislação infralegal, de regramento diferenciado para a realização do procedimento fiscal relacionado à constituição do crédito tributário.

23. De maneira que a fiscalização, tal como se comporta nas demais análises relacionadas aos tributos lançados por homologação, deve verificar o cumprimento das obrigações tributárias segundo as prerrogativas e competências do cargo de auditoria fiscal estabelecidas em lei, exigindo esclarecimentos e informações do sujeito passivo, bem como a exibição de todos os livros e documentos ambientais pertinentes a essas obrigações, procedendo ao lançamento de ofício do crédito tributário quando constatada a omissão do sujeito passivo.

24. Vale dizer que a legislação tributária não impõe a verificação "in loco" das condições ambientais dos segurados empregados ou a manifestação de um profissional da área de segurança ou medicina do trabalho como requisito necessário, indispensável e prévio à constituição do crédito tributário.

25. É verdade que tais elementos enumerados poderão reforçar o conjunto probatório em matéria tributária exigido para a manutenção do crédito tributário, dado que compete ao Fisco demonstrar a ocorrência direta ou indireta do fato jurídico, assim como as circunstâncias em que se verificou.

25.1 Entretanto, a simples ausência no procedimento fiscal não leva a inferir que a fiscalização deixou de provar o fato jurídico e, portanto, não motivou o ato administrativo, caracterizando vício material.

26. Por outro lado, o adicional da contribuição visa ao financiamento da aposentadoria especial e incide, como cediço, exclusivamente sobre a remuneração daquele

segurado sujeito às condições especiais. Nada obstante, a exação tributária não está vinculada ao custeio de *"uma aposentadoria especial determinada, e sim de todas concedidas pelo sistema"*.¹

27. De fato, no caso do segurado empregado, o regime de financiamento brasileiro da previdência social pública é essencialmente moldado na forma de repartição simples, em que a contribuição, tanto a parte patronal quanto a cota do segurado, é destinada a um fundo único, responsável pelo pagamento de todos os beneficiários do sistema.

27.1 Ao não vincular-se a um segurado específico, como se dá no regime de capitalização, a exigência da contribuição sobre a remuneração fica também desatrelada à efetiva concessão de benefício previdenciário para um determinado trabalhador.

27.2 Significa que a exação será devida ainda que o trabalhador - cuja prestação de serviço remunerado constituiu o fato jurídico tributário e faz desencadear o nascimento da relação jurídica tributária - não venha a obter no futuro o benefício previdenciário, porque desatendeu os requisitos exigidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), ou simplesmente deixou de comprová-los quando exigido pela autarquia previdenciária.

27.3 A seu turno, existe a situação oposta, quando a empresa não efetua o recolhimento da contribuição devida e, mesmo assim, ao segurado empregado poderá ser concedido o benefício previdenciário, desde que comprovados a filiação, o vínculo, a respectiva remuneração e os demais requisitos previstos na legislação.

28. Ao contrário do exposto pela recorrente, é indiscutível que o pagamento do adicional pela empresa não garante o benefício de aposentadoria especial. A prestação previdenciária é devida pelo exercício de atividade em condições prejudiciais à saúde, devidamente comprovada pelo obreiro quando do pleito do benefício.

29. Ademais, na busca de equilíbrio atuarial global, via de regra o sistema previdenciário brasileiro contempla uma relação de custeio ligada, direta ou indiretamente, a outra relação jurídica de benefício. Porém, os princípios e as regras aplicáveis ao custeio e benefício não são necessariamente iguais.

29.1 No que tange à empresa e aos segurados obrigatórios, a relação de custeio assume nítida feição tributária e vincula-se a um conjunto de princípios e conceitos jurídicos próprios deste ramo do direito, tais como legalidade, tipicidade e compulsoriedade, justificando-se a exigência do adicional mesmo não falta de concessão do benefício previdenciário, por motivo alheio à norma tributária.

30. Logo, sem razão a peticionante.

c) Nulidade da decisão de primeira instância. Indeferimento da prova pericial

31. Pondera a recorrente pela nulidade da decisão recorrida por ter havido o indeferimento das perícias requeridas na peça vestibular, acarretando-lhe o cerceamento do direito de defesa.

32. O exame pericial é um meio de prova, necessário apenas quando a elucidação de fato ou o exame de matéria demanda o auxílio de um especialista em determinado ramo específico do conhecimento. É dizer que a realização da perícia não constitui direito subjetivo do interessado.

33. Em visto disso, desde que fundamentado pelo julgador, o indeferimento da perícia não é motivo suficiente para declaração de nulidade da decisão de primeira instância.

34. Como destinatário final da perícia, compete ao julgador avaliar a prescindibilidade e viabilidade da produção da prova técnica para a elucidação dos fatos e/ou como instrumento de convicção para a solução da lide.

35. Ao entender prescindível e/ou impraticável a produção de prova pericial requerida pela parte, a decisão impugnada motivou expressamente a sua recusa, devidamente consignada no acórdão, nos termos a seguir reproduzidos (fls. 2.906):

Pedido de perícia

A defesa requer perícia técnica relativamente aos agentes nocivos, contribuições incidentes sobre pagamentos a contribuintes individuais, PLR, diferenças na competência 04/2007 e Atribuição Estatutária.

Entretanto, tudo o que a impugnante pretende demonstrar através dos quesitos formulados, inclusive quanto aos agentes nocivos, já analisados nos itens anteriores, independe de conhecimento técnico especializado, capaz de ensejar perícia ou diligência.

Conforme anteriormente registramos, a perícia a ser realizada nos dias de hoje, para comprovar as condições ambientais do trabalho em 2007 é impraticável. Nada garante a imutabilidade do ambiente de trabalho com o tempo decorrido. Ademais, os documentos de elaboração obrigatória, relativos ao gerenciamento do ambiente de trabalho, são hábeis a fazer a prova da realidade fática ambiental existente àquela época.

No que tange a ocorrência dos fatos geradores das contribuições incidentes sobre as diversas verbas arroladas nos autos, as comprovações dos aspectos abordados nos quesitos apresentados pela defendente também podem ser feitas mediante a simples exibição de documentos.

Assim, por considerar a perícia prescindível e/ou impraticável, somos pelo seu indeferimento nos termos do art. 18 do Decreto 70.235/72.

36. Examinando as razões expostas pela decisão de piso, não divirjo da linha de pensamento do julgador "a quo".

37. Quanto aos pagamentos relativos à participação nos lucros ou resultados, gratificação por liberalidade, indenização especial e atribuição estatutária, bem como no que se refere à prestação de serviços pelos contribuintes individuais, o agente fiscal listou contas,

nomes, meses e valores das remunerações auferidas pelos segurados, anexando também cópias de convenções e acordo coletivos, conforme Anexos de fls. 78/373, 440/443 e 799/875.

38. A existência de questões controvertidas de direito, como ora identifico, prescindem de análise pericial, de maneira tal que a demonstração da inocorrência de fatos alegados pela autoridade lançadora se dá por meio de provas documentais, mediante juntada diretamente pela interessada de folhas de pagamento, escrituração contábil, declarações fiscais, contratos, acordos coletivos, termos de rescisão de contrato de trabalho, entre outros elementos hábeis e idôneos para demonstrar o direito invocado pela parte.

39. À primeira vista, o julgador administrativo tem conhecimento bastante para avaliar tal situação, independentemente a convicção de conhecimento técnico especializado.

39.1 Dessa feita, não enxergo o motivo pelo qual a comprovação das alegações da recorrente não possa ser realizada no corpo dos autos, necessitando de uma avaliação de documentos e provas os quais, como alega a recorrente, supostamente estão localizados na empresa autuada.

39.2 Como cediço, a perícia não é via que se destine a produzir provas de responsabilidade das partes, suprimindo o encargo que lhes compete.

40. No tocante à perícia destinada à averiguação dos riscos ambientais e das medidas protetivas adotadas pela empresa, acrescento que é incerta a própria viabilidade da prova pericial.

41. O pedido do sujeito passivo tem por objetivo essencialmente conhecer a realidade fática no ambiente de trabalho, que, segundo o levantamento fiscal, abrangeu distintos estabelecimentos da recorrente, em diferentes municípios, no ano de 2007 (Anexo VIII, às fls. 444/661).

42. Acontece que quando da decisão de primeira instância, no ano de 2011, a utilidade da prova pericial já era bastante questionável, dada a probabilidade concreta de haver desaparecido, ou se modificado, as fontes de prova. Ainda mais agora, no ano de 2016, transcorridos que são quase 10 (dez) anos dos fatos contestados, não me parecendo estar presente o requisito da praticabilidade exigido para a realização do exame pericial.

43. Ressalto, por oportuno, que a constituição do crédito tributário apoiou-se em dados retirados de demonstrações ambientais fornecidas pela empresa, as quais foram elaboradas com base em trabalho "in loco", contemporâneo aos fatos geradores, realizado por profissionais habilitados em medicina e segurança do trabalho contratados pelo sujeito passivo para esse fim.

44. Ainda com a finalidade de evidenciar a necessidade de assessoramento de um perito para o lançamento fiscal, a recorrente reproduz trecho da Ordem de Serviço Conjunta INSS/DAF nº 98, de 9 de junho de 1999, a qual estabeleceu procedimentos para a fiscalização das empresas com segurados que exerçam atividade que permita a concessão de aposentadoria especial:

7 – Ao verificar que as características no ambiente de trabalho da empresa divergem do laudo técnico, a fiscalização deverá oficialar fato ao Serviço de Segurança e Saúde do Trabalho da

Delegacia Regional do Trabalho – DRT e solicitar assessoramento técnico da Perícia Médica do INSS, com a emissão de parecer.

7.1 – No ofício, deverá ser solicitada a ciência ao INSS do parecer conclusivo da inspeção efetuada. (destaque no original)

45. Tal normativo, porém, foi revogado pela Instrução Normativa INSS/DC nº 57, de 10 de outubro de 2001, a qual não repetiu a exigência de assessoramento técnico de perito médico do INSS.

46. Além do que o ato normativo aplicava-se à situação de constatação pela fiscalização previdenciária de divergências entre o ambiente de trabalho e o laudo técnico de condições ambientais do trabalho, hipótese diversa dos autos, cuja autuação levou em consideração as informações constantes dos documentos fornecidos pela empresa correspondentes ao gerenciamento do ambiente de trabalho.

47. Logo, sem razão a recorrente.

d) Nulidade da decisão de primeira instância. Falta de análise de documentos anexados à defesa

48. Clama o sujeito passivo pela decretação de nulidade da decisão de primeira instância, em decorrência da desconsideração de diversos documentos anexados à defesa.

49. Ocorre que ao confrontar impugnação e decisão de piso, não verifico a malfada omissão generalizada que foi suscitada pela recorrente.

49.1 A meu ver, cuida-se de mero inconformismo do sujeito passivo com a linha de pensamento adotada pela decisão recorrida, contrária, evidentemente, ao seu ponto de vista, o que não significa afirmar que o acórdão proferido pelo colegiado de primeira instância contém vícios insanáveis que o tornam nulo, na medida em que o voto-condutor detalhou e explicou o não acolhimento das razões da impugnante, concluindo de forma lógica, ao final, pela improcedência da impugnação.

50. Nada obstante, há uma questão pontual levantada pelo sujeito passivo na fase de impugnação, realçada no recurso voluntário, a qual não recebeu um tratamento adequado pelo acórdão recorrido.

50.1 Refiro-me ao pedido para cancelamento da autuação em relação às verbas percebidas pelo segurado Messias Lopes Sobrinho, reconhecido pela empresa como contribuinte individual e lotado em unidade do mesmo grupo empresarial, em virtude da declaração em GFIP e recolhimento das contribuições devidas, conforme documentos acostados pelo interessado às fls. 1.454/1.559, novamente carreados aos autos na fase de recurso voluntário, às fls. 3.121/3.202.

50.2 Quanto a essa matéria, não houve apreciação expressa pelo colegiado "a quo", hipótese em que a recorrente pugna pela declaração de nulidade da decisão de primeira instância.

51. A questão foi arguida pelo sujeito passivo na impugnação no meio do tópico sobre contribuintes individuais, em que a defesa concentrou-se em afirmar que os pagamentos que efetuou mediante recibos não foram destinados a remunerar a prestação de trabalho por contribuintes individuais, mas sim a proprietários de imóveis que alugaram tais locais para a empresa (fls. 1.040/1.041).

51.1 Exceção a esses motivos, o sujeito passivo expôs, em um único parágrafo, o assunto concernente às declarações fiscais contendo o nome e a remuneração de Messias Lopes Sobrinho

52. Pois bem. É certo que a decisão que se omite na apreciação de fato ou tese exposta na impugnação é passível de nulidade, por cerceamento do direito de defesa.

53. Todavia, a regra de nulidade deve ser tratada com temperamento, compatibilizando-a com os princípios da eficiência e do interesse público na solução da lide. Não só isso, mas também que a decretação da nulidade de ato administrativo pressupõe a avaliação de ter havido um prejuízo concreto à parte.

54. Em virtude dos diferentes fatos geradores apurados pela fiscalização, e incluídos em um mesmo processo administrativo, foram também inúmeras as questões e os pedidos apresentados pelo sujeito passivo na peça impugnatória, os quais se repetem no recurso, englobando o ato administrativo decisório, em verdade, vários julgamentos sobre matérias distintas, tendo o colegiado "a quo" se pronunciado sobre todos os pontos alegados, à exceção da situação do contribuinte individual Messias Lopes Sobrinho.

55. Portanto, cuida-se de questão isolada, sem qualquer correlação com as demais matérias discutidas no processo administrativo, que dela não dependem e podem ser avaliadas pelo julgador de forma independente. A omissão da decisão recorrida não irradiou efeitos para as demais matérias colocadas em discussão.

56. Entendo que declarar a nulidade da decisão de primeira instância, no caso sob exame, constitui uma medida extrema e desprovida de razoabilidade, que não se coaduna com a finalidade do processo administrativo.

57. Adicionalmente, não estou convencido do prejuízo concreto que tenha sofrido a recorrente, pois as cópias de GFIPs colacionadas aos autos, às fls. 1.454/1.559 e 3.121/3.202, dizem respeito à prestação de serviços pelo segurado Messias Lopes Sobrinho, na condição de contribuinte individual, ao Consórcio UHE Guilman Amorim, CNPJ 05.521.579/0002-32, pertencente, segundo à recorrente, ao Grupo ArcelorMittal; enquanto que os fatos geradores identificados pela fiscalização na contabilidade e em recibos de pagamento a autônomos, segundo planilha de fls. 440/441, referem-se ao CNPJ 17.469.701/0001-77 (na época dos fatos geradores, Companhia Belgo Siderurgia S/A).

57.1 De mais a mais, também não há equivalência entre as remunerações indicadas em GFIP e os valores discriminados na planilha fiscal.

58. Nesse contexto fático, a decisão de piso, certamente, não reconheceria direito ao sujeito passivo em maior extensão a que pode conceder o colegiado de segunda instância, em exame recursal.

59. Por consequência, encontrando-se a questão madura para julgamento, o mérito pode ser avaliado em segunda instância, dispensando-se o retorno do processo a uma etapa anterior.

60. Concluo, desse modo, que não deve ser declarada a nulidade da decisão de primeira instância, avaliando-se o mérito da questão posta pelo sujeito passivo mais adiante neste voto.

e) Nulidade da decisão de primeira instância. Indeferimento da juntada de documentos

61. Requer também a recorrente a nulidade da decisão de primeira instância pelo fato do indeferimento do pedido de juntada de contratos de aluguel e recibos de pagamentos que comprovariam a natureza dos pagamentos considerados pela fiscalização como destinados a contribuintes individuais.

62. Diante da multiplicidade de objetos que envolvem a atuação, a impugnação sustentou a exiguidade do prazo de 30 (trinta) dias para apresentação de defesa e para a busca da documentação comprobatória da verdadeira natureza dos pagamentos glosados pela fiscalização.

63. Por sua vez, a decisão de piso destacou que a juntada extemporânea de documentos, como regra, sujeita-se às hipóteses arroladas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não foi demonstrado pelo sujeito passivo :

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

(...)

64. Penso que agiu bem o colegiado "a quo". É de ver-se que há uma limitação temporal à produção de provas. O momento de apresentação das provas é na impugnação, consistindo a juntada posterior uma exceção ao rito procedimental.

65. O mero discurso sobre dificuldades na localização das provas é motivo demasiadamente genérico para acatar a apresentação de documentos extemporâneos. Ademais, a relação de contribuintes individuais trazido pela fiscalização, conforme fls. 440/441, é composta de aproximadamente 10 (dez) nomes, repetidos ao longo dos meses, não me parecendo haver complexidade na colheita dos supostos elementos de prova no acervo do sujeito passivo.

66. Logo, sem razão a recorrente.

f) Nulidade do despacho de diligência

67. Ao se pronunciar a respeito do resultado da diligência determinada pela Resolução nº 2401-000.337, a recorrente assinalou padecer de nulidade o despacho emitido pela autoridade lançadora:

"(...) na medida em que não trouxe a memória de cálculos referente aos valores excluídos e remanescentes nos autos, não sendo possível aferir a quantia que ainda está em discussão na esfera administrativa, nem mesmo se a reformulação guardou coerência como que fora determinado pelo CARF."

68. Discordo do ponto de vista da recorrente. A diligência fiscal foi determinada para esclarecer ponto controvertido específico ao deslinde do julgamento, quanto à parte do lançamento do crédito tributário relacionado às diferenças apuradas pela fiscalização na competência 04/2007 para as contribuições devidas pelos segurados e recolhidas pela empresa.

68.1 Segundo a petição recursal, as guias de recolhimento anexadas aos autos, conforme fls. 3.203/3.210, comprovavam o recolhimento integral das diferenças apuradas pela fiscalização naquela competência (fls. 2.961/2.962).

68.2 Ao cumprir rigorosamente o determinado pelo colegiado, o resultado da diligência fiscal atingiu seu objetivo, na medida em que esclareceu o ponto duvidoso, manifestando-se pela exclusão do referido crédito tributário em sua totalidade.

69. Tendo em conta o posicionamento da autoridade lançadora, torna-se, a princípio, despropositada a memória de cálculo ou o fornecimento de elementos adicionais pelo agente fiscal, pois não haveria mais discussão na esfera administrativa sobre a específica parcela do crédito tributário.

69.1 Adicionalmente, acresço que relativamente aos demais fatos geradores a recorrente não alega ter havido recolhimentos, mas sim defende a insubsistência integral do lançamento quanto às rubricas autuadas, por inexistência do fato jurídico-tributário e da consequente relação tributária.

70. Logo, sem razão a recorrente, mais uma vez.

Mérito**a) Participação nos lucros ou resultados - PLR (item 3.1 do relatório fiscal e Anexos I e II, às fls. 78/373)**

71. Diz a Carta Política de 1988:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei; (grifou-se)

(...)

72. Como se percebe da leitura do trecho destacado, a PLR desvinculada da remuneração é um direito social previsto expressamente no texto constitucional. Entretanto, trata-se de preceito de eficácia limitada, pois submetido ao regramento definido em lei, o qual lhe dá capacidade de produzir os efeitos visados pelo legislador constituinte.

73. Ainda que a lei admita certa flexibilidade na negociação e elaboração do instrumento de ajuste entre empresas e empregados, prevendo formalidades, critérios e parâmetros mínimos ou mesmo indutivos, em alguns casos, a PLR desvinculada da remuneração está condicionada, necessariamente, à observância do estabelecido pela lei ordinária.

74. No âmbito das contribuições previdenciárias, a Lei nº 8.212, de 1991, contém previsão de não incidência tributária para a participação nos lucros ou resultados da empresa, desde que paga ou creditada de acordo com a lei específica:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

(...)

75. A lei específica a que alude a lei previdenciária é a Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, a qual disciplinou a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, nos termos da regulamentação exigida pelo inciso XI do art. 7º da Constituição da República de 1988. Reproduzo, abaixo, alguns dos seus artigos:

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração

entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

(...)

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade

(...)

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

(...)

76. Após avaliar as convenções e acordos coletivos de trabalho disponibilizados pela empresa, acostados às fls. 799/825 e 831/875, a fiscalização concluiu que as parcelas pagas a título de PLR no decorrer do ano de 2007, inclusive valores residuais de 2006 ou antecipações de 2008, não atendiam à legislação pertinente, integrando a remuneração e o salário-de-contribuição.

76.1 Para melhor compreensão das conclusões a que chegou a autoridade lançadora, destaco um trecho da acusação fiscal (fls. 64):

(...)

3.1.9- Do exposto, concluímos que, os pagamentos da PLR baseados nas Convenções Coletivas e Acordo Coletivo de 30/10/2007 foram efetuados independentemente de qualquer meta ou resultado, configurando-se verdadeira gratificação ou premiação, sem nenhum caráter de “participação nos lucros ou resultados”, desvirtuando completamente o disposto no art. 3º, caput, da Lei que rege a matéria, quando assevera que a participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado.

3.1.10- Sendo assim, os pagamentos efetuados pela empresa a seus empregados, a título de “Participação nos Lucros e Resultados”, face à ausência de metas preestabelecidas, apresentação e comprovação de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao acordado, não se enquadram no previsto no art. 214, § 9º, inciso X do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999. (grifou-se)

(...)

76.2 Dada a ausência de um regulamento específico, a fiscalização informou que os pagamentos a título de PLR aos segurados vinculados ao CNPJ 24.315.012/0001-73 foram efetuados pela empresa utilizando-se dos mesmos critérios estabelecidos para o CNPJ 17.469.701/0001-77.

77. Em contraponto, o sujeito passivo defendeu que as verbas pagas aos trabalhadores estavam em consonância com os ditames legais e constitucionais, obedecendo ao disposto na Lei nº 10.101, de 2000.

77.1 Ainda na fase investigatória prestou esclarecimentos à fiscalização, conforme fls. 826/829, posteriormente detalhado e complementado quando da interposição da impugnação e do recurso voluntário.

78. Em síntese, a empresa declarou que utilizou dois critérios para o pagamento da PLR no ano de 2007. O primeiro, destinado a participação dos empregados de nível operacional; e o segundo, para os segurados empregados de nível técnico, superior e cargos gerenciais.

79. Quanto aos segurados de nível operacional, foram fixadas metas gerais de qualidade da empresa, cuja distribuição dos valores deu-se com base nos resultados das vendas alcançadas pela empresa naquele exercício.

80. No que toca ao segundo grupo de empregados, de nível técnico, superior e gerencial, foi elaborado, em colaboração com as diversas áreas gerenciais da pessoa jurídica, um plano de metas mantido espontaneamente pela empresa, nos termos do § 3º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000.

80.1 A negociação atendeu a legislação pertinente, existindo uma avaliação criteriosa das metas e apuração de resultados, mediante um "plano de gestão de desempenho", em que a fórmula de cálculo da PLR leva em consideração as avaliações de desempenho empresarial e individual.

80.2 O referido plano espontâneo foi juntado às fls. 1.156/1.178, acompanhando algumas avaliações individuais de desempenho relativas a empregados não operacionais, com a finalidade de proporcionar uma noção da forma de apuração da PLR (fls. 1.179/1.221).

80.3 Registra ainda a recorrente que as avaliações realizadas em março de 2008 não foram extemporâneas, porquanto feitas antes do prazo final de pagamento da PLR. Os pagamentos efetuados aos segurados empregados administrativos no ano de 2007 foram apenas adiantamentos.

81. Pois bem. Início a análise pela previsão de pagamentos aos segurados empregados denominados operacionais, a partir do que consta nos instrumentos de negociação juntados aos autos.

81.1 Nesse sentido, copio o que dispõe o Acordo Coletivo de fls. 1.125/1.126, firmado entre a Arcelormittal Brasil S/A e o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico de Belo Horizonte e Contagem, que foi assinado em 30/10/2007, documento mencionado pela recorrente, cujo conteúdo na parte relativa ao pagamento da PLR assemelha-se, em essência, aos demais acordos trazidos aos autos, tais como o Termo de Acordo Coletivo, assinado em 3/12/2007, às fls. 1.127/1.128, Acordo Coletivo de Trabalho, assinado em 1º/11/2006, às fls. 1.140/1.141, Acordo Coletivo de Trabalho - 2006/2007, assinado em 13/12/2006, às fls. 1.153/1.115, e o Acordo Coletivo de Trabalho 2007/2008, datado de 29/11/2007, às fls. 3.108/3.114:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA

Em atendimento ao artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal e em atendimento pleno à Lei 10.101, de 19/12/2000 - considerando por critérios e condições os resultados econômico-financeiros do ano de 2007, bem como em decorrência dos resultados alcançados, a ArcelorMittal Brasil concederá a todos os empregados operacionais no mês de novembro de 2007 a Participação nos Lucros e Resultados no valor de R\$ 4.975,00 (Quatro mil novecentos e setenta e cinco reais), compensando-se neste valor a importância de R\$ 1.300,00 (hum mil e trezentos reais), concedidos a título de PLR, em maio de 2007.

(...)

§ 10 A Empresa concedeu o valor acordado em função da comparação entre o volume de vendas previsto e o realizado.
(grifou-se)

(...)

82. Em termos da legislação aplicável à PLR, o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, reproduzido em linhas acima, enumera de forma exemplificativa, e não taxativa ou exaustiva, os critérios para a fixação dos direitos de participação dos empregados nos

resultados da empresa, tais como índice de produtividade, qualidade e programas de metas e resultados.

82.1. De maneira que, embora condicionado às finalidades e exigências da lei, as partes têm liberdade para fixar os critérios e condições da fruição da PLR, sendo válida, a princípio, a escolha de qualquer resultado que interesse à empresa.

83. A seu turno, não há óbice que a participação dos empregados seja definida de uma forma geral, por setores ou mesmo de forma individualizada, conforme melhor amolde-se às características e aos objetivos da empresa.

84. No entanto, é fundamental não perder de vista que a participação nos lucros ou resultados é um instrumento de integração entre o capital e o trabalho, constituindo-se em ferramenta à disposição da empresa para motivar e integrar o trabalhador no objeto empresarial, com vistas ao alcance de uma meta ou resultado futuro.

85. Quero dizer que o acordo entre as partes deve incentivar o alcance dos resultados pactuados previamente, com regras claras e objetivas a respeito da contribuição dos empregados, delimitada individual ou coletivamente, com mecanismos de aferição do acordado, requisitos os quais, se cumpridos, darão direito à retribuição financeira ao trabalhador.

86. Não há como incentivar e aferir o resultado que já ocorreu. Segundo o instrumento negocial acima reproduzido, a PLR decorreu de resultados alcançados, em função da comparação entre o volume de vendas previsto e o realizado.

86.1 Quando assinado o acordo, portanto, já havia uma situação perfeitamente definida e certa na empresa, caracterizando o pagamento, em verdade, como prêmio por liberalidade da empresa.

87. Não se está pondo em dúvida que os resultados econômico-financeiros obtidos pela empresa em 2007 superaram aqueles referentes ao ano de 2006; afirma-se tão somente que o acordo foi celebrado quando já eram conhecidos os parâmetros tomados para o pagamento da PLR.

87.1 Saliento que os autos carecem de documentos comprobatórios de ter havido prévia negociação e acordo entre as partes envolvidas, antes do alcance dos resultados, mediante a fixação, por exemplo, do volume de vendas e dos resultados esperados para o ano de 2007.

88. Com olhos nos fins a que se propõe o direito social estatuído no inciso XI do art. 7º da Constituição, a negociação prévia ao alcance dos objetivos, antes de apurado, é requisito indispensável para se admitir a existência de uma participação dos empregados nos resultados da empresa.

89. A recorrente afirma que os empregados estavam cientes de que o aumento dos resultados econômicos era um critério indispensável para a distribuição da PLR, pois recorrente ao longo dos anos. Além dessa afirmação não encontrar respaldo em documentação idônea que instrui os autos, só o parâmetro "aumento de resultado", sem números concretos previamente acordados e divulgados, é critério demasiadamente subjetivo, deixando de atender as condições da Lei nº 10.101, de 2000.

89.1 Apenas quando da assinatura do termo de acordo, com a participação do respectivo sindicato, concretiza-se a negociação entre as partes e o ato consensual está apto a produzir efeitos jurídicos.

90. Deixo claro, por oportuno, que não comungo do entendimento conservador quanto à necessidade de assinatura do ajuste antes do início do período de apuração. Tampouco, no outro extremo, alinho-me àqueles que defendem como suficiente tão somente a formalização do acordo não suceder ao pagamento da PLR.

91. A interpretação sistemática do inciso XI do art. 7º da Constituição da República de 1988 c/c Lei nº 10.101, de 2000, revela a obrigatoriedade de prévia pactuação dos termos do acordo para autorizar a fruição do benefício fiscal, com antecedência razoável, avaliada no caso concreto, para que se possa incentivar a produtividade do empregado e este adotar medidas para atingir as metas ou os resultados pré-estabelecidos. A toda a evidência, resultado já implementado não atende a esse critério.

92. No que tange à PLR recebida pelos empregados de nível administrativo, técnicos, gerentes e profissionais de nível superior, aponta a recorrente que foi convencionada e distribuída conforme § 9º do Acordo Coletivo de fls. 1.125/1.126, alhures já mencionado. Eis o texto do dispositivo do acordo (fls. 1.126):

§ 9º As datas e valores constantes da presente cláusula não se aplicam aos empregados de nível administrativo (gerentes, assistente técnico, vendedor, médico do trabalho, analista de recursos humanos, analista financeiro, analista contábil, analista de marketing, técnico assistente, coordenador técnico, comprador, técnico financeiro, secretária bilingue, técnico enfermagem do trabalho, técnico de materiais, técnico de segurança do trabalho, técnico coordenador, técnico de eletrônica, técnico de manutenção, técnico de programação de produção, técnico contábil, secretaria da diretoria, coordenador de transportes, técnico de administração de vendas, técnico de programação e expedição, cheques de departamento) que receberão no mês de maio do ano de 2008, o valor mínimo negociado acima, podendo a empresa fazer uma antecipação na forma da lei. (grifou-se)

93. Observo que relativamente aos empregados não operacionais, o documento ressalva que as datas e os valores não se aplicam a esse grupo de trabalhadores, não contendo o instrumento de negociação coletiva qualquer indicação de metas e resultados a serem atingidos, tampouco faz remissão a um detalhamento, em documento apartado, dos direitos subjetivos e regras adjetivas acordados.

94. A empresa pondera que a disciplina normativa, com respaldo nesse acordo coletivo, encontra-se detalhada em um plano próprio, amparado no "programa de gestão de desempenho", no qual constam os objetivos estratégicos e outros objetivos do programa, com referência expressas aos beneficiários, às metas estipuladas para aferição do desempenho pessoal (metas do grupo empresarial, metas corporativas e metas específicas) e definição dos indicadores utilizados, periodicidade e forma de apuração e distribuição da PLR (fls. 1.156/1.178).

95. Não obstante, a Lei nº 10.101, de 2000, prevê que a participação necessariamente será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos seguintes procedimentos, escolhidos de comum acordo pelas partes: i) comissão paritária, integrada por um representante do sindicato (art. 2º, inciso I); ou ii) convenção ou acordo coletivo (art. 2º, inciso II).

96. À luz dos conjunto fático-probatório carreado aos autos, estão ausentes elementos de convicção que possam atestar com segurança que a fixação dos critérios e das condições do plano ocorreu mediante negociação entre a empresa e os empregados, na forma prevista na Lei nº 10.101, de 2000.

96.1 Ao não haver indícios fortes e contundentes de negociação entre as partes a respeito do plano próprio trazido aos autos, a hipótese da sua elaboração unilateral pela empresa acaba não podendo ser afastada.

97. Aduz a recorrente também que no § 3º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, o legislador menciona a possibilidade de compensação de valores na hipótese de um programa de participação nos lucros ou resultados mantido espontaneamente pela empresa. Reproduzo novamente o preceptivo legal:

Art. 3º (...)

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

(...)

98. Acontece que o art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, autoriza apenas duas hipóteses de procedimento para elaboração de PLR, conforme incisos I e II. Logo, ao reportar-se a programas mantidos espontaneamente pela empresa, é de se convir que a lei pretendeu referir-se à participação oriunda da comissão paritária escolhida pela empresa e empregados, integrada, também por um representante indicado pelo sindicato da categoria (inciso I), em contraposição às obrigações surgidas dos acordos ou convenções coletivas de trabalho firmados pelas partes (inciso II).

98.1 Tal interpretação sistemática possibilita a coexistência, para o mesmo período de aferição, de dois distintos programas de PLR, desde que no âmbito do regramento da Lei nº 10.101, de 2000.

99. Evidentemente, não há óbice para que a empresa implemente facultativamente uma participação dos empregados nos lucros, mediante uma iniciativa unilateral, como previsto, por exemplo, no art. 58 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

Art 58 - Podem ser excluídas do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica:

I - atribuídas a seus empregados segundo normas gerais aplicáveis, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou contrato social,

ou por deliberação da assembléia de acionistas ou sócios quotistas;

(...)

99.1 Porém, nessa hipótese, será uma participação alheia aos benefícios da Lei nº 10.101, de 2000.

100. Exposto nesses termos, entendo que a autoridade fiscal procedeu de modo correto ao considerar os valores pagos a título de PLR no ano de 2007 como integrantes da remuneração e do salário-de-contribuição dos segurados empregados, por estarem em desconformidade com o que prescreve a Lei nº 10.101, de 2000.

101. Deixo de efetuar análise adicional a respeito de outros argumentos de defesa contra a pretensão fiscal, por absoluta desnecessidade e irrelevância para o deslinde desta parte do julgamento.

101.1 À vista do conteúdo da acusação fiscal, os fundamentos acima delineados são mais que suficientes para explicitar as minhas razões pelas quais deve ser mantido, na íntegra, o crédito tributário exigido.

b) Verba "Atribuição Estatutária", paga aos diretores não empregados (item 3.5 do relatório fiscal e Anexo VI, às fls. 442)

102. Segundo a peça recursal a verba denominada de “atribuição estatutária” a diretores não empregados corresponde a uma PLR paga de acordo com a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, de maneira tal que escapa à tributação previdenciária, por força da alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

103. Acontece que a alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, ao excluir da incidência tributária a participação nos lucros ou resultados da empresa paga ou creditada de acordo com lei específica, refere-se à Lei nº 10.101, de 2000, destinada tão somente aos segurados empregados.

104. Ao explicitar a norma de não incidência, o inciso X do § 9º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, toma o cuidado de acrescentar a expressão "empregado":

Art. 214 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

(...)

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica; (grifou-se)

(...)

105. Isso porque a Lei nº 10.101, de 2000, não trata de pagamentos a trabalhadores não empregados, constando expressamente em seu corpo o regramento destinado à negociação entre empresa e seus empregados:

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo: (grifou-se)

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

(...)

106. Mais recentemente, o Supremo Tribunal Federal (STF) analisou a disciplina jurídica relativa à participação nos lucros ou resultados prevista no inciso XI do art. 7º da Carta Política de 1988.

106.1 Concluiu a Corte Suprema que sendo o preceito constitucional de eficácia limitada, a regulamentação somente se operou com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada inúmeras vezes até a conversão na Lei nº 10.101, de 2000, incidindo contribuição previdenciária relativamente aos fatos geradores concretizados antes da vigência daquele ato normativo.

106.2 Eis a ementa do Recurso Extraordinário (RE) nº 569.441/RS, submetido a sistemática de repercussão geral, relator Ministro Dias Toffoli e redator do Acórdão Ministro Teori Zavascki, julgado na sessão de 30/10/2014:

EMENTA: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.

1. Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários – depende de regulamentação.

2. Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária.

3. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

107. De modo que não há como acolher o entendimento da recorrente de que a expressão "lei específica" contida na alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, refere-se a mais de uma lei ordinária, além da Lei nº 10.101, de 2000, abarcando a distribuição de valores com base na Lei nº 6.404, de 1976.

108. Acresce a recorrente, como argumentação de defesa, que as parcelas não podem compor o salário-de-contribuição do trabalhador em razão do cumprimento de todos os requisitos para a distribuição da participação nos lucros aos administradores elencados no art. 152 da Lei nº 6.404, de 1976.

109. Para melhor compreensão da previsão contida na Lei das sociedades anônimas, transcrevo o art. 152 da Lei nº 6.404, de 1976:

Remuneração

Art. 152. A assembléia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado.

§ 1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor.

§ 2º Os administradores somente farão jus à participação nos lucros do exercício social em relação ao qual for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório, de que trata o artigo 202.

110. Os pagamentos realizados a título de "atribuição estatutária", também conhecidos como "participação estatutária", como ora se cuida, não se equiparam a valores decorrentes da remuneração de capital.

110.1 A remuneração do administrador pode ser composta por duas parcelas, uma fixa, conhecida como pró-labore (art. 150, **caput**) e outra variável, consistente na participação nos lucros da companhia por ações, conforme definido pelos acionistas (art. 150, § 1º). Em um e outro caso, não há como liberar a empresa da tributação, porquanto as verbas possuem natureza remuneratória.

110.2 É verdade que a participação estatutária dos administradores, assim como o pagamento de dividendos aos acionistas, são contabilizadas em contas de patrimônio líquido, mediante redução do lucro acumulado, e não mediante débito em contas de resultado do exercício social.

110.3. Porém, tal característica contábil comum é insuficiente para agregar a natureza de remuneração do capital à participação estatutária. O dividendo pago a acionista decorre da participação acionária na sociedade, ao passo que a participação estatutária ao diretor não empregado é paga em razão da prestação do trabalho.

111. De mais a mais, para fins da incidência da tributação previdenciária, a exigência de habitualidade das parcelas recebidas pelo segurado restringe-se somente aos ganhos sob a forma de utilidades, denominados "in natura".

111.1 A legislação tributária não faz menção ao requisito da habitualidade para os ganhos em pecúnia, de tal modo que estão incluídos no campo de incidência das contribuições previdenciárias, nos termos da Lei nº 8.212, de 1991, todos os pagamentos em dinheiro destinados a retribuir o trabalho, quer sejam habituais ou não.

112. Mantém-se, assim, o crédito tributário exigido pela fiscalização.

c) Verba "Indenização Especial", paga a segurado empregado e diretor não empregado (itens 3.5 e 3.6 do relatório fiscal e Anexos VI e VII, às fls. 442 e 443)

113. Informa a recorrente que foram interpostas ações judiciais para discussão das parcelas pagas, a título de "indenização especial", ao segurado empregado Maurício Lustosa de Castro e ao diretor Leonardo D M Horta, autuadas sob o nº 2007.38.00.025172-6 e 2007.38.00.012057-5, respectivamente (fls. 1.372/1.425).

114. A decisão de piso reconheceu a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, por força da concessão de medida liminar e de tutela antecipada nos autos judiciais acima mencionados, antes do início do procedimento fiscal.

115. Destinada a autuação fiscal a prevenir a decadência, nos termos do art. 63 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a decisão "a quo" afastou apenas a incidência da multa de ofício ou de mora:

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

116. Não merece reforma a decisão recorrida, pois examinou adequadamente a questão, indo ao encontro do entendimento sumulado neste Conselho, conforme enunciados das Súmulas nº 1 e 17, abaixo vazadas:

Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Súmula CARF nº 17: Não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

d) Verba "Gratificação Liberalidade", paga a diretor empregado (item 3.6 do relatório fiscal e Anexo VII, às fls. 443)

117. A recorrente contesta a incidência da tributação sobre a verba denominada "Gratificação Liberalidade", paga nas competências 03 a 05/2007, ao segurado empregado Maurício Lustosa de Castro, alto executivo da empresa.

117.1 Segundo defende, tratou-se de pagamento eventual, e não habitual como entendeu a fiscalização, com origem em um evento certo e determinado – desligamento do funcionário dos quadros da empresa - ainda que tal pagamento tenha sido dividido em três parcelas, por mera questão de disponibilidade financeira.

117.2 Reafirma, dessa maneira, a impossibilidade de tributação dos pagamentos recebidos a título de ganho eventual, dada a exclusão expressa pelo item 7 da alínea "e" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Eis o dispositivo:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário de contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

e) as importâncias:

(...)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

(...)

118. Atento à acusação fiscal, verifico que a fiscalização assim justificou a inclusão das parcelas no lançamento de ofício (fls. 69):

(...)

3.6.2- A gratificação paga por liberalidade não integra o salário-de-contribuição de acordo com a Lei 8.212/91, art.28, parágrafo 9, letra "e7" desde que o pagamento seja efetuado eventualmente. Os valores pagos ou creditados ao segurado empregado a título de "Gratificação por Liberalidade" (código rubrica 0121) foram pagos nas competências 03/2007, 04/2007 e 05/2007 o que descaracteriza a eventualidade.

(...)

119. Sob só esse ângulo de compreensão da matéria não posso concordar com a autoridade lançadora.

119.1. Para a autoridade fiscal, a eventualidade do pagamento tem como face inversa a habitualidade. Se fosse um único pagamento, a gratificação paga por liberalidade seria eventual e não integraria o salário-de-contribuição, nos termos do item 7 da alínea "e" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

119.2. Em outras palavras, para justificar a tributação, a acusação fiscal entende que o pagamento em três competências descaracterizou a eventualidade.

120. De modo distinto, penso que a eventualidade da remuneração na legislação previdenciária está associada a incerteza, a imprevisão do seu pagamento.

120.1. Ainda que recebida a parcela mediante pagamento único, porém destinada a retribuir o trabalho, poderá haver tributação, na medida em que estão incluídos no campo de incidência das contribuições previdenciárias, segundo os arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212, de 1991, todos os pagamentos em pecúnia destinados a retribuir o trabalho, sejam eles habituais ou não, por liberalidade ou ajustados contratualmente, incluído, nessa delimitação, também o ganho eventual.

121. A verba em discussão foi paga em razão de um evento determinado e único, isto é, o desligamento dos quadros da empresa do empregado Maurício Lustosa de Castro, em mar/2007 (fls. 1.391). A natureza jurídica e o motivo a que ela se propõe não se alteram pelo número de parcelas em que foi dividida para pagamento.

121.1. A importância foi disponibilizada pelo empregador em virtude da atividade laboral desenvolvida pelo segurado ao longo dos anos, como retribuição pelos serviços prestados. O seguinte trecho da impugnação confirma a assertiva (fls. 1.025):

"(...) estava sendo desligado dos quadros da empresa (...) momento no qual entendeu a empresa ser oportuno o oferecimento de uma gratificação a um funcionário que, durante tantos anos, prestou com zelo e disposição as funções altamente qualificadas que lhe foram disponibilizadas na administração da empresa."

122. Ocorre que não há notícias que foi pactuada previamente, nada apontando no sentido de que o segurado empregado tinha conhecimento de que tal pagamento seria realizado quando implementada a condição para o seu recebimento estipulada pelo empregador.

122.1. Por conseguinte, dada a imprevisibilidade da sua ocorrência, cabe conceituar como eventual o pagamento dessa gratificação por liberalidade.

123. Contudo, ressalvo a minha posição particular, já que entendo que o ganho eventual a que alude o item 7 da alínea "e" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, deve estar expressamente desvinculado do salário por força de lei, para só então não integrar a remuneração do segurado empregado.

123.1. Com efeito, por meio da alínea "j" do inciso V do § 9º do art. 214 do RPS, o Poder Executivo não repetiu a redação original da Lei nº 8.212, de 1991. Além de suprimir o

artigo "os" que antecede "abonos", explicitou que a desvinculação do salário deverá decorrer da lei:

"ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei".

123.2 Segundo a redação da Lei nº 8.212, de 1991, o legislador não separou os ganhos eventuais e os abonos em alíneas distintas. Com mais evidência, o regulamento também não o quis fazer, porquanto poderiam, ambos os diplomas, dar tratamento distinto a cada uma das espécies, como se infere do rol de parcelas não integrantes do salário-de-contribuição detalhado no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, e no § 9º do art. 214 do RPS.

123.3 Quanto ao termo "expressamente", a contribuição previdenciária é espécie de tributo. Mais que razoável, portanto, que estejam expressas em lei a definição de parcelas integrantes e não integrantes da remuneração, assim como as respectivas situações e condições, por ser inconcebível deixar a exclusão da tributação ao alvedrio do sujeito passivo.

124. Nada obstante o ponto de vista acima exposto, não se deve extrapolar os termos da acusação fiscal, sob pena de haver indevida inovação na motivação do lançamento pelo julgador administrativo.

125. Logo, tendo em conta a motivação do lançamento consignada no relatório fiscal, em confronto com a eventualidade da percepção da verba, conforme acima justificado, cabe afastar a tributação sobre os pagamentos a título de "Gratificação Liberalidade", que foram detalhados pela fiscalização no item 3.6 e Anexo VII do relatório fiscal.

126. Em observância ao § 8º do art. 63 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho Administrativo, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, deixo registrado que a maioria dos Conselheiros, quando da deliberação da Turma, acolheu apenas a conclusão deste relator, que afastou a tributação incidente sobre a "gratificação por liberalidade".

126.1 Segundo a maioria do colegiado, a habitualidade configura-se como principal pressuposto para a incorporação de um pagamento à remuneração do segurado empregado.

126.2 Não integram a base de cálculo do salário-de-contribuição as verbas "recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário", por força da isenção prevista no art. 28, § 9º, e, item 7, da Lei nº 8.212, de 1991.

126.3 Uma vez paga de forma eventual a "gratificação por liberalidade", ainda que dividido o pagamento ao segurado empregado em parcelas por razões de fluxo de caixa da empresa, resta caracterizada a desvinculação do conceito de remuneração para fins de incidência da contribuição previdenciária.

e) Riscos ocupacionais no ambiente de trabalho (item 3.3 do relatório fiscal e Anexo VIII, às fls. 444/661)

127. Relativamente ao ano de 2007, a fiscalização constituiu crédito tributário referente ao adicional da contribuição previdenciária de que trata o inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, exigido com fundamento nos §§ 6º e 7º do art. 57 da Lei nº 8.213, de 1991.

127.1 Tal exação destina-se ao financiamento do benefício de aposentadoria especial, o qual é concedido em razão de exposição permanente a agentes nocivos, nos termos dos arts. 57 e 58 da mesma Lei nº 8.213, de 1991. Transcrevo os dispositivos legais pertinentes:

Lei nº 8.212, de 1991

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

(...)

Lei nº 8.213, de 1991

Art. 57. A aposentadoria especial será devida, uma vez cumprida a carência exigida nesta Lei, ao segurado que tiver trabalhado sujeito a condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, durante 15 (quinze), 20 (vinte) ou 25 (vinte e cinco) anos, conforme dispuser a lei.

(...)

§ 6º O benefício previsto neste artigo será financiado com os recursos provenientes da contribuição de que trata o inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, cujas alíquotas serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, conforme a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa permita a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente.

*§ 7º O acréscimo de que trata o parágrafo anterior incide exclusivamente sobre a remuneração do segurado sujeito às condições especiais referidas no **caput**.*

(...)

128. De acordo com o relatório fiscal, a atividade econômica principal da empresa é a exploração da indústria siderúrgica, seus correlatos e derivados.

128.1 Com a finalidade de identificar a existência de riscos ambientais em níveis ou concentrações que prejudiquem a saúde ou a integridade física do trabalhador, a autoridade lançadora examinou as demonstrações do gerenciamento do ambiente de trabalho, disponibilizadas à fiscalização após intimação.

128.2 Do exame documental, a fiscalização constatou o reconhecimento de diversos agentes de risco ambiental, tais como ruído, calor, benzeno, tolueno, fumos metálicos, poeira de sílica e óleos minerais.

128.3 A autoridade fiscal avaliou os agentes reconhecidos, as medições e os limites de tolerância informados, os agentes qualitativos e a distribuição de equipamentos de proteção individual para os agentes quantitativos.

128.4 Ao finalizar a auditoria documental, concluiu que a gestão ambiental da empresa estava insatisfatória apenas quanto aos trabalhadores expostos aos agentes calor, benzeno e cádmio, nos termos abaixo reproduzidos, em relação aos quais foi efetuado o lançamento de ofício, discriminando-se no Anexo VIII o nome do trabalhador, local de trabalho e os agentes nocivos a que estava exposto (fls. 67):

"3.3.5- Assim, consideramos apenas os trabalhadores que estão sujeitos às condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, expostos aos seguintes agentes:

CALOR (com medição no limite ou acima do limite de tolerância);

BENZENO e CÁDMIO agentes considerados insalubres em decorrência de inspeção realizada no local de trabalho, para os quais não existe limite seguro de exposição, constantes dos Anexos 13 e 13-A da Norma Regulamentadora nº 15 do Ministério do Trabalho e Emprego."

129. Como contrarrazões, a recorrente afirma que são improcedentes as constatações da fiscalização, restando ausente a insalubridade apontada, pois:

- i) no caso do calor, é controlado por medidas administrativas;
- ii) no caso do benzeno, não é encontrado nas usinas, mas mesmo que fosse, não ultrapassaria o nível de exposição e
- iii) no caso do cádmio, é totalmente neutralizado pelo uso de máscaras.

130. Analisemos os agentes nocivos à saúde apontados pela fiscalização, separadamente:

e.1) Agente calor

131. Como argumento inicial, a recorrente declara que instituiu um esquema de intervalos de descanso e revezamento entre os segurados submetidos a altas temperaturas, conforme dispõe o Anexo nº 3 da Norma Regulamentadora (NR) nº 15, do Ministério do Trabalho, o qual estabelece limites de tolerância para exposição ao calor, acima do qual haverá probabilidade de dano à saúde do trabalhador, durante a sua vida laboral.

131.1 Entretanto, pondera a recorrente, para a efetiva verificação da prática desses repousos é necessário um investigação "in loco", posto que a análise de documentos não permite afirmar a ocorrência ou não dos descansos.

132. Tal linha de defesa não me parece convincente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/08/2016 por CLEBERSON ALEX FRIESS, Assinado digitalmente em 03/08/2016

6 por CLEBERSON ALEX FRIESS, Assinado digitalmente em 04/08/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assin

ado digitalmente em 04/08/2016 por MARIA CLECI COTI MARTINS, Assinado digitalmente em 03/08/2016 por

CLEBERSON ALEX FRIESS

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

133. A uma, porque a empresa apenas alega que implantou uma política de descanso e revezamento, porém não apresenta um mínimo indício desses fatos por meio de documentos contemporâneos.

134. A duas, porque tal fato alegado, mesmo que fosse comprovado, não tem o condão de descaracterizar a exposição desses empregados ao risco no ambiente de trabalho.

134.1 O Quadro nº 1 do Anexo nº 3 da NR nº 15 prevê o período de descanso necessário frente ao período efetivamente trabalhado, levando em conta o índice de calor do ambiente, aliado ao tipo de atividade desenvolvida pelo trabalhador.

134.2 A previsão de períodos de repouso em ambiente de exposição ao calor mais ameno, devido ao regime de descanso no próprio local, não significa intermitência, não descaracteriza a exposição do trabalhador ao agente nocivo e nem lhe retira o direito à aposentadoria especial.

135. Quanto ao agente calor, somente foram considerados pela fiscalização os casos que estavam no limite ou acima do limite de tolerância, tendo em vista as avaliações ambientais exibidas pela empresa.

136. Em outra linha argumentativa, a recorrente aponta falha de interpretação da fiscalização quanto às informações constantes dos documentos de gerenciamento do ambiente de trabalho.

136.1 Afirma que na hipótese de medição da temperatura ambiente com base no Índice de Temperatura Efetiva, o resultado deve ser interpretado seguindo os critérios da NR nº 17, do Ministério do Trabalho, que trata da ergonomia, cujos parâmetros não geram a exposição a agentes nocivos.

136.2 Ao revés, quando a exposição ao calor é avaliada através do Índice de Bulbo Úmido Termômetro de Globo (IBUTG), a interpretação, para fins de verificar a ultrapassagem dos limites de tolerância do agente físico, deverá observar o Anexo 3 da NR nº 15.

137. Com efeito, assiste razão à recorrente nesse ponto do recurso voluntário.

137.1. Para fins de avaliação das condições de insalubridade, é adotado o IBUTG. Em contrapartida, o Índice de Temperatura Efetiva é utilizado como parâmetro na determinação de conforto térmico, conforme alínea "b" do item 17.5.2 da NR nº 17:

17.5.2. Nos locais de trabalho onde são executadas atividades que exijam solicitação intelectual e atenção constantes, tais como: salas de controle, laboratórios, escritórios, salas de desenvolvimento ou análise de projetos, dentre outros, são recomendadas as seguintes condições de conforto:

a) níveis de ruído de acordo com o estabelecido na NBR 10152, norma brasileira registrada no INMETRO;

b) índice de temperatura efetiva entre 20oC (vinte) e 23oC (vinte e três graus centígrados); (grifou-se)

c) velocidade do ar não superior a 0,75m/s;

d) umidade relativa do ar não inferior a 40 (quarenta) por cento.

138. Ao compulsar as demonstrações ambientais colacionadas pela fiscalização, as quais serviram de base para o seu trabalho de auditoria, verifíco a utilização da técnica de medição pelo IBUTG (fls. 911, por exemplo) e, em outros casos, o uso do Índice de Temperatura Efetiva, em que o limite de tolerância (LT) está delimitado pela faixa de 20 a 23°C (fls. 931, por exemplo).

139. Relativamente às medições dos ambientes pelo Índice de Temperatura Efetiva, a fiscalização considerou o limite de tolerância como 23 °C.

139.1 Para melhor visualização da questão controvertida, eis um exemplo extraído do Anexo VIII, referente à avaliação técnica ambiental de fls. 931, há pouco mencionada (fls. 449):

Comp	Nome do Funcionário	GHE	Função	Ruído	Calor/LT
200701	Élcio Lúcio Mendes	218	Oper Equip Sinterização	87	24,14/23,00

* Calor: temperatura medida no ambiente de trabalho; LT: limite de tolerância

140. É de se concluir, assim, que o levantamento fiscal quanto ao agente calor, utilizando o Índice de Temperatura Efetiva como parâmetro para o limite de tolerância, nos moldes da NR nº 17, é inapropriado para aferir a nocividade do agente.

140.1 A hipótese capaz de trazer ou ocasionar danos à saúde ou à integridade física do trabalhador para o fim do direito à aposentadoria especial exige avaliação segundo a metodologia trabalhista prevista no Anexo nº 3 da NR nº 15.

141. Logo, cabe decotar do crédito tributário lançado a contribuição previdenciária exigida no tocante aos segurados expostos ao agente nocivo calor, exclusivamente quando a nocividade foi identificada pela ultrapassagem do limite de tolerância avaliado a partir do Índice de Temperatura Efetiva, exceto se houver exposição ao benzeno e/ou cádmio para o mesmo trabalhador.

142. A exclusão do lançamento fiscal deve ser realizada com base nos dados da planilha do Anexo VIII, às fls. 444/661, observando a coluna "Calor/LT", quando o denominador for igual a 23,00. Enfatizando, novamente, desde que inexistente a informação de exposição do trabalhador ao benzeno e/ou cádmio.

e.2) Agente benzeno

143. Inicialmente, a recorrente afirma que não há exposição dos empregados ao agente benzeno, visto que os resultados a que chegaram a avaliação técnica de 2007 não são confiáveis.

143.1 Tomando por base o Laudo Técnico de Condições Ambientais do Trabalho (LTCAT) referente ao ano de 2005, foi realizada uma nova avaliação de 2009, nos mesmos locais de trabalho, onde se constatou a inexistência de benzeno no ambiente das unidades produtivas (fls. 1.427/1.444).

143.2 Segundo a empresa fiscalizada, ainda que os documentos não correspondam ao ano da autuação, devem e podem ser considerados, uma vez que não ocorreram modificações nos locais nem nas atividades desenvolvidas, sendo as conclusões aplicáveis igualmente ao ano de 2007.

144. Em adição, defende que mesmo na hipótese de exposição ao benzeno, os valores indicados na autuação não ultrapassam os limites de tolerância permitidos no Brasil, cuja exposição aceitável para as empresas siderúrgicas é de 2,5 (dois e meio) ppm.

145. Pois bem. A fiscalização analisou a avaliação ambiental da época dos fatos geradores, efetuada por entidade contratada pela própria empresa, e identificou a existência do agente nocivo benzeno em alguns estabelecimentos e locais de trabalho.

145.1 A princípio, documentos dos anos de 2005 e 2009 não são aptos a desqualificar a análise realizada "in loco" por empresa e profissionais habilitados no ano de 2007.

145.2 Mais que isso, a documentação acostada aos autos pela recorrente com o propósito de invalidar a análise de 2007 não refuta a confiabilidade dos dados colhidos pela fiscalização.

145.3 Observo, igualmente, que os resultados de análise de compostos orgânicos voláteis, às fls. 1.442/1.444, anexados com o propósito de contestar a acusação fiscal, são referentes especificamente ao estabelecimento produtivo instalado no município de João Monlevade, CNPJ 17.469.701/0066-12.

145.4 Porém, segundo a planilha do Anexo VIII de fls. 444/661, o benzeno foi identificado não só nesse local de trabalho, mas também em outros estabelecimentos da recorrente, em distintos municípios e em concentrações diferentes (fls. 444/446, por exemplo).

146. A seu turno, a nocividade gerada por agentes químicos não requer, necessariamente, a análise quantitativa de sua concentração no ambiente do trabalho, bastando a simples exposição do trabalhador a agentes cancerígenos.

147. O critério qualitativo do risco, ou seja, sem haver exposição efetiva a limite de tolerância, já estava reconhecido pela Instrução Normativa INSS/PRES nº 11, de 20 de setembro de 2006, aplicável no ano de 2007. Reproduzo o conteúdo do seu art. 157:

Art. 157. O núcleo da hipótese de incidência tributária, objeto do direito à aposentadoria especial, é composto de:

I nocividade, que no ambiente de trabalho é entendida como situação combinada ou não de substâncias, energias e demais fatores de riscos reconhecidos, capazes de trazer ou ocasionar danos à saúde ou à integridade física do trabalhador;

II permanência, assim entendida como o trabalho não ocasional nem intermitente, durante quinze, vinte ou vinte cinco anos, no qual a exposição do empregado, do trabalhador avulso ou do cooperado ao agente nocivo seja indissociável da produção do bem ou da prestação do serviço, em decorrência da subordinação jurídica a qual se submete.

§ 1º Para a apuração do disposto no inciso I, há que se considerar se o agente nocivo é:

I - apenas qualitativo, sendo a nocividade presumida e independente de mensuração, constatada pela simples presença do agente no ambiente de trabalho, conforme constante nos Anexos 6, 13, 13-A e 14 da Norma Regulamentadora nº 15 (NR-15) do Ministério do Trabalho e Emprego - MTE, e no Anexo IV do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, para os agentes iodo e níquel; (grifou-se)

II - quantitativo, sendo a nocividade considerada pela ultrapassagem dos limites de tolerância ou doses, dispostos nos Anexos 1, 2, 3, 5, 8, 11 e 12 da NR-15 do MTE, por meio da mensuração da intensidade ou da concentração, consideradas no tempo efetivo da exposição no ambiente de trabalho.

(...)

148. O Decreto nº 8.123, de 16 de outubro de 2013, ao alterar o art. 68 do RPS, passou a conter expressamente a previsão de aposentadoria especial pela simples exposição do trabalhador a agentes nocivos reconhecidamente cancerígenos em humanos:

Art. 68.

(...)

§ 2º A avaliação qualitativa de riscos e agentes nocivos será comprovada mediante descrição:

I - das circunstâncias de exposição ocupacional a determinado agente nocivo ou associação de agentes nocivos presentes no ambiente de trabalho durante toda a jornada;

II - de todas as fontes e possibilidades de liberação dos agentes mencionados no inciso I; e

III - dos meios de contato ou exposição dos trabalhadores, as vias de absorção, a intensidade da exposição, a frequência e a duração do contato.

§ 3º A comprovação da efetiva exposição do segurado aos agentes nocivos será feita mediante formulário 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

§ 4º A presença no ambiente de trabalho, com possibilidade de exposição a ser apurada na forma dos §§ 2º e 3º, de agentes nocivos reconhecidamente cancerígenos em humanos, listados pelo Ministério do Trabalho e Emprego, será suficiente para a comprovação de efetiva exposição do trabalhador. (grifou-se)

(...)

Benzeno

1. O presente Anexo tem como objetivo regulamentar ações, atribuições e procedimentos de prevenção da exposição ocupacional ao benzeno, visando à proteção da saúde do trabalhador, visto tratar-se de um produto comprovadamente cancerígeno.

(...)

6. Valor de Referência Tecnológico - VRT se refere à concentração de benzeno no ar considerada exequível do ponto de vista técnico, definido em processo de negociação tripartite. O VRT deve ser considerado como referência para os programas de melhoria contínua das condições dos ambientes de trabalho. O cumprimento do VRT é obrigatório e não exclui risco à saúde.

6.1. O princípio da melhoria contínua parte do reconhecimento de que o benzeno é uma substância comprovadamente carcinogênica, para a qual não existe limite seguro de exposição. Todos os esforços devem ser dispendidos continuamente no sentido de buscar a tecnologia mais adequada para evitar a exposição do trabalhador ao benzeno. (grifou-se)

(...)

7. Os valores estabelecidos para os VRT-MPT são:

- 1,0 (um) ppm para as empresas abrangidas por este Anexo (com exceção das empresas siderúrgicas, as

produtoras de álcool anidro e aquelas que deverão substituir o benzeno a partir de 1º.01.97).

- 2,5 (dois e meio) ppm para as empresas siderúrgicas.

150. O direito à aposentadoria especial, no caso da exposição ocupacional ao benzeno, não tem relação com o Valor de Referência Tecnológico (VTR), como quer a recorrente, cujo índice foi construído com a finalidade de subsidiar programas de melhoria contínua das condições dos ambientes de trabalho, não significando a exclusão do direito ao benefício previdenciário nas hipóteses em que houver a exposição inferior a 2,5 ppm, quando mensurado em empresas siderúrgicas.

151. Sem razão, portanto, a recorrente.

e.3) Agente cádmio

152. Por fim, quanto à presença do cádmio, a recorrente afirma que adota medidas protetivas, fornecendo aos seus empregados equipamentos de proteção individual, tal como máscara contra pó, que eliminam por completo a nocividade do agente (fls. 1.446/1453).

153. Com o propósito de afastar a aposentadoria especial é medida insuficiente, porquanto a linha de raciocínio quanto à nocividade desse agente químico é semelhante àquela **exposta no tópico anterior.**

153.1 Os riscos ocupacionais decorrentes do cádmio devem ser avaliados apenas de forma qualitativa, e não quantitativa como se exige, por exemplo, para o calor, visto que o benefício de aposentadoria especial considera a presença desse agente nocivo no processo produtivo e no ambiente laboral.

153.2 Lembro, inclusive, que a lista de atividades no Anexo IV do RPS, nas quais pode haver a exposição ao cádmio, é meramente exemplificativa.

154. Por ser cancerígeno, especialmente doenças no pulmão e lesões ao fígado e rins, não há qualquer limite estabelecido na legislação brasileira, tampouco limite seguro de tolerância para a presença de poeiras e fumos que contenham partículas de cádmio, conforme se constata do Anexo 13 da NR nº 15, mesmo que a empresa fornece e os trabalhadores utilizem máscaras contra pó.

155. Em síntese, os equipamentos de proteção individual não são suficientes, por si só, para descaracterizar os riscos ocupacionais resultantes da presença comprovada do cádmio no ambiente laboral.

156. Logo, mantém-se o lançamento do crédito tributário.

f) Adicional para financiamento da aposentadoria especial sobre as parcelas de PLR (item 3.4 do relatório fiscal e Anexo IX, às fls. 662/678)

157. Esclarece a fiscalização que realizou o lançamento de ofício correspondente ao adicional para financiamento da aposentadoria especial, na alíquota de 6% (seis por cento), incidente sobre os valores pagos a título de PLR para os segurados empregados expostos a riscos ocupacionais, conforme discriminado no Anexo IX, às fls. 662/678.

158. Uma vez tributável a parcela da PLR distribuída no exercício de 2007, de acordo com a fundamentação constante deste voto, é devida a cobrança do adicional para financiamento da aposentadoria especial sobre tais parcelas pagas aos segurados empregados expostos aos agentes nocivos calor, benzeno e cádmio.

159. Nada obstante, a fim de manter a congruência decisória deste voto, é insubsistente a cobrança do adicional relativamente aos segurados empregados expostos ao agente calor, cuja nocividade foi avaliada pela fiscalização com base no Índice de Temperatura Efetiva, desde que inexistente a informação de exposição desse mesmo trabalhador ao benzeno e/ou cádmio (subtópico "Agente calor").

160. A exclusão do lançamento fiscal deve ser realizada a partir dos dados da planilha do Anexo IX, às fls. 662/678, observando a coluna "Calor/LT", quando o denominador for igual a 23,00.

g) Contribuintes individuais (item 3.2 do relatório fiscal e Anexo V, às fls. 440/441)

161. Nessa parte do recurso voluntário, o sujeito passivo contesta o lançamento de ofício relativo às remunerações de contribuintes individuais, discriminadas no Anexo V, às fls. 440/441.

161.1 Argumenta que os pagamentos dizem respeito, na verdade, a valores de aluguéis devidos a proprietários de imóveis, em decorrência da locação dos seus bens à recorrente.

162. Todavia, com bem salientou a decisão de piso, não juntou os contratos de aluguéis, nem qualquer outra prova hábil e idônea a demonstrar suas alegações.

162.1 Mesmo na fase recursal, nenhum documento acrescenta, repetindo apenas o inconformismo com o indeferimento pela decisão de primeira instância do pedido de juntada extemporânea de provas, questão examinada neste voto, como preliminar (subtópico "e").

163. Portanto, desprovida de comprovação as suas alegações, em linguagem de provas, cabe manter o lançamento fiscal.

164. Especificamente quanto à autuação relativa aos pagamentos realizados ao segurado empregado Messias Lopes Sobrinho, a questão preliminar, suscitada pela recorrente, também foi examinada na parte inicial deste voto (subtópico "d").

165 No tocante ao mérito, como já adiantado, as cópias de GFIP às fls. 1.454/1.559, repetidas às 3.121/3.202, referem-se à prestação de serviços pelo segurado Messias Lopes Sobrinho, na condição de contribuinte individual, categoria 13, ao Consórcio UHE Guilman Amorim, CNPJ 05.521.579/0002-32, pertencente, segundo à recorrente, ao Grupo ArcelorMittal.

165.1 Ao passo que os fatos geradores identificados pela fiscalização na contabilidade e em recibos de pagamento a autônomos, segundo planilha de fls. 440/441, dizem respeito ao CNPJ 17.469.701/0001-77, inscrição cadastral da Companhia Belgo Siderurgia S/A, denominação à época dos fatos geradores.

166. Como se sabe, é situação usual uma pessoa física, na condição de contribuinte individual, prestar serviços a mais de uma empresa ou mesmo, concomitantemente, exercer atividade como segurado empregado.

166.1 De modo que os documentos elaborados em nome do Consórcio UHE Guilman Amorim, CNPJ 05.521.579/0002-32, não são provas contundentes e irrefutáveis que os fatos geradores apurados pela fiscalização, às fls. 440/441, foram declarados em GFIP.

167. Adicionalmente, verifico a falta de congruência entre as remunerações declaradas em GFIP e exigidas pela fiscalização.

167.1 A título de exemplo, compara-se a competência 02/2007. Enquanto a fiscalização apurou o valor de R\$ 1.807,77 (fls. 440), a correspondente GFIP, em nome do Consórcio UHE Guilman Amorim, CNPJ 05.521.579/0002-32, indica a remuneração de R\$ 4.425,00 (fls. 1.553/1.159).

167.2 Qual o motivo da diferença? Não há o mínimo esclarecimento pela parte recorrente.

168. Dessa feita, em vista do conjunto fático-probatório não estou convencido que as GFIP acostadas pela recorrente são provas suficientes para afastar integralmente a tributação sobre a remuneração do segurado Messias Lopes Sobrinho, conforme fls. 440/441.

169. Não obstante, as GFIPs revelam que o contribuinte individual teve, mensalmente, a contribuição descontada sobre o limite máximo do salário-de-contribuição, não devendo sofrer, tampouco exigir-se da empresa, qualquer recolhimento adicional no que se refere à contribuição devida pelo segurado.

170. Logo, cabe decotar do crédito tributário, por competência, a contribuição previdenciária não descontada do segurado Messias Lopes Sobrinho [Sobinho], exigida pela fiscalização de acordo com os valores discriminados na coluna "contrib. seg. devida" do Anexo V, às fls. 440/441.

b) Diferenças de contribuições dos segurados apuradas na competência 04/2007 (item 3.7 do relatório fiscal e Anexos III e IV, às fls. 374/439)

171. De acordo com às fls. 69 do relatório fiscal:

3.7.1- Na competência 04/2007, o contribuinte ao efetuar o cálculo das contribuições a serem descontados dos segurados empregados deixou de atualizar a tabela dos salários-de-contribuição para o estabelecimento CNPJ 17.469.701/0001-77 e filiais e para o CNPJ: 24.315.012/0001-73. Assim, efetuou desconto dos segurados das contribuições a menor para toda a competência.

172. A questão foi objeto de diligência fiscal, determinada às fls. 3.264/3.275, com cumprimento pela autoridade lançadora às fls. 3.279.

172.1 Em resposta aos quesitos da diligência fiscal, a autoridade pronunciou-se e manifestou-se, à guisa de conclusão, nos termos abaixo reproduzidos:

(...)

3- Diante do exposto, o crédito tributário relativo ao lançamento da rubrica DC - Diferenças descontos de segurados, apuradas na competência 04/2007, nos estabelecimentos CNPJ: 24.315.012/0001-73 e CNPJ: 17.469.701/0001-77 e filiais fica excluído em sua totalidade.

(...)

173. Trata-se de matéria eminentemente fática, em que o agente fiscal avaliou as alegações e os documentos de pagamento juntados pela recorrente às fls. 3.204/3.210, concluindo que os recolhimentos efetuados eram suficientes para demonstrar a quitação integral das contribuições lançadas na competência 04/2007, relativas às contribuições previdenciárias a cargo dos segurados empregados.

174. Dessa feita, são improcedentes os valores lançados no Levantamento DC, referente à competência 04/2007, conseqüentemente, devem ser excluídos do respectivo auto de infração.

i) Multas pelo descumprimento de obrigação principal e de obrigação acessória**i.1) Considerações gerais**

175. De início, a recorrente destaca a abusividade da cobrança da multa pela não declaração de fatos geradores em GFIP, sobretudo por sequer haver descumprimento de obrigação principal.

176. Sem razão. Não há que se confundir obrigação principal e acessória, definidas que estão no art. 113 do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

176.1 Mesmo na hipótese de recolhimento do tributo devido, a falta de uma conduta positiva ou negativa por parte do contribuinte, exigida pela legislação tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização, tal como a prestação de informação de fatos geradores em documento fiscal, autoriza a aplicação de penalidade.

177. Prossegue a recorrente afirmando a improcedência da multa por descumprimento de obrigação acessória quando comprovada a boa-fé do contribuinte e quando não tenha a conduta causado prejuízo ao Erário.

177.1 Cuida-se de argumentação principiológica, que encontra resistência no texto da lei, conforme art. 136 do CTN:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

178. Ademais, a falta de inclusão de segurados e remunerações em GFIP, recolhidas ou não as respectivas contribuições previdenciárias, não acarreta consequências apenas no âmbito tributário, na medida em que as informações do documento alimentam também o banco de dados do Regime Geral de Previdência Social para fins de cálculo e concessão de benefícios previdenciários (art. 32, § 2º, da Lei nº 8.212, de 1991, e art. 29-A, **caput**, da Lei nº 8.213, de 1991).

179. Por sua vez, a avaliação de eventual desrespeito aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade na imposição de penalidades pela não declaração de contribuições

previdenciárias em GFIP que foram previamente recolhidas, segundo a recorrente, ou pela aplicação de multa pela ausência de desconto da contribuição a cargo do segurado, quando concomitantemente exigido o pagamento da obrigação principal, na qualidade de responsável tributário, é tarefa exclusiva do Poder Judiciário, porquanto implica verificação da compatibilidade da norma jurídica com os preceitos constitucionais.

180. Como sabido, argumentos desse jaez são inoponíveis na esfera administrativa. Nesse sentido, não só o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, como também o enunciado da Súmula nº 2, deste Conselho, assim redigida:

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

181. Afirma a recorrente que a autuação pelo descumprimento de obrigação acessória não poderia ser lavrada enquanto não houvesse o julgamento administrativo relativo às obrigações principais.

182. Não é verdade. Seja na hipótese de identificar o não recolhimento do tributo devido, seja a conduta de descumprimento de obrigação acessória, a autoridade fiscal está obrigada a realizar o lançamento de ofício, sob pena de responsabilidade funcional, consoante art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

183. De mais a mais, não há qualquer óbice legal à lavratura simultânea de auto de infração pelo não recolhimento do tributo e por descumprimento das obrigações acessórias correlatas.

183.1 O art. 151 do CTN refere-se à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não à possibilidade de a autoridade fiscal efetuar o lançamento, o que significa dizer que a suspensão diz respeito apenas aos atos executórios da cobrança, não sendo obstáculo à constituição do crédito tributário.

183.2 Além disso, a interposição de defesa única, aliada a julgamento em conjunto dos autos de infração, como ora ocorre, impede decisões despidas de congruência quanto às obrigações principal e acessória vinculada, respeitando-se, por consequência, o direito de defesa e os demais preceitos do processo administrativo fiscal.

i.2) Auto de Infração nº 37.342.580-5 (CFL 78)

184. Nesse auto de infração, aplicou-se multa pelo descumprimento de obrigação acessória por ausência da prestação de informações em GFIP quanto aos valores pagos às cooperativas de serviço (item 12 do relatório fiscal e Anexos X e XI, às fls. 679/680).

185. Acontece que em sessão do STF realizada no dia 23/4/2014, o plenário da Corte, no julgamento do RE nº 595.838/SP, com repercussão geral reconhecida, da relatoria do Ministro Dias Toffoli, reconheceu a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, acrescentado pela Lei nº 9.876, de 1999. Eis a ementa desse julgado:

Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF.

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.

2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição.

3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.

5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. (grifei)

185.1 Em 18/12/2014, ao apreciar os embargos de declaração interpostos pela União no RE nº 595.838/SP, a Corte rejeitou o pedido de modulação de efeitos da decisão que declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

185.2 Por fim, o RE nº 595.838/SP transitou em julgado em 9/3/2015.

186. Diante desse contexto fático, o § 2º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho - RICARF -, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 152, de 3 de maio de 2016, assim estabelece:

Art. 62. (...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

187. Como se vê, o dispositivo de lei que justificava o lançamento da contribuição previdenciária foi considerado em descompasso com o texto constitucional, em decisão definitiva de mérito proferida pelo STF, na sistemática do art. 543-B do Código de Processo Civil, devendo tal entendimento ser reproduzido no âmbito deste Conselho.

188. Logo, afastado o fundamento jurídico que sustentava a obrigação principal, não há razão para aplicar penalidade pela omissão de informação em GFIP no campo "Valores pagos à Cooperativas de Trabalho", devendo ser declarada a improcedência do crédito tributário constituído por meio do AI nº 37.342.580-5 (CFL 78).

i.3) Auto de Infração nº 37.342.579-1 (CFL 59)

189. De acordo com a fiscalização, a empresa deixou de descontar a contribuição previdenciária devida pelos segurados a seu serviço, incidente sobre as parcelas relativas à PLR paga aos segurados empregados e sobre a remuneração paga aos contribuintes individuais, conforme Anexos I a VII.

190. O valor da multa aplicada é fixo, independente do número de ocorrências, não havendo alteração do montante da penalidade em função da quantidade de segurados ou de descontos não realizados.

191. Evidenciada a natureza remuneratória das parcelas recebidas pelos segurados, ainda que parcialmente afastada em casos específicos, conforme consignado neste voto, cabe manter a cobrança da penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória.

192. Ressalto que não ocorre "bis in idem" com o auto de infração pelo descumprimento de obrigação principal, sob o nº 37.342.576-7, como alega a recorrente, porquanto a penalidade imposta tem origem no descumprimento de obrigação acessória, de caráter não pecuniário, prevista na alínea "a" do inciso I do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, c/c art. 4º da Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003, o que, evidentemente, não se confunde com a exigência de cumprimento da obrigação principal, na condição de responsável tributário (art. 33, § 5º, da Lei nº 8.212, de 1991).

i.4) Auto de Infração nº 37.342.578-3 (CFL 68)

193. Dada a procedência parcial dos fatos geradores não declarados em GFIP, deverá ser feito o cálculo da penalidade discriminado no Anexo XII, às fls. 681/684, quando da execução do julgado, para supressão dos fatos geradores e dos valores não declarados que restaram excluídos ao longo deste voto, inclusive no que tange aos valores pagos a cooperativas de trabalho.

194. Ressalto que será mantida a autuação sob o nº 37.342.578-3 naquelas competências em que o comparativo das multas for mais benéfico ao contribuinte, conforme critério da retroatividade benigna exposto no tópico seguinte.

i.5) Critério de cálculo da multa para aplicação da retroatividade benigna

195. Em relação às multas, alega a recorrente a incorreção do critério utilizado pela fiscalização para aplicar a retroatividade benigna prevista na alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN.

195.1 Por ser a legislação atual visivelmente mais benéfica ao contribuinte, requer o recálculo da multa pelo descumprimento de obrigação acessória em GFIP, aplicando-se o disposto no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

195.2 O demonstrativo de cálculo da multa efetuado pela fiscalização encontra-se no Anexo XIII, às fls. 685.

196. Pois bem. São várias as vertentes interpretativas, inclusive no âmbito do contencioso administrativo, a respeito da aplicação do princípio da retroatividade benigna ao regime de multas estatuído na Lei nº 8.212, de 1991.

197. Em que pese todos os bons argumentos, tenho entendido como mais adequado, até o momento, o mesmo critério utilizado pela fiscalização, visto que respeita a proibição de dupla penalização pela prática de uma mesma conduta infracional e compara penalidades incidentes sobre condutas idênticas.

198. Como se sabe, devido às alterações promovidas na Lei nº 8.212, de 1991, pela MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, em matéria de penalidade relacionada a infrações anteriores a 12/2008.

199. Sob a égide da legislação vigente à época dos fatos geradores da autuação, a não apresentação ou apresentação com incorreções da GFIP, independentemente da existência ou não de tributo a recolher, resultava em imposição de multa com fundamento nos §§ 4º a 6º, inciso IV, do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991. Essa penalidade dizia respeito, portanto, ao descumprimento de obrigação acessória:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

(...)

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável

equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo:

(...)

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

§ 6º A apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa de cinco por cento do valor mínimo previsto no art. 92, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitadas aos valores previstos no § 4º.

(...)

200. Por sua vez, ao se verificar na ação fiscal, além do descumprimento de obrigação acessória, a falta de recolhimento das contribuições previdenciárias, ainda havia o lançamento do crédito tributário, com aplicação da multa então prevista no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, cuja natureza vinculava-se ao descumprimento de obrigação principal:

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

(...)

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;

(...)

201. A MP nº 449, de 2008, introduziu uma nova sistemática de multas. A penalidade por incorreção ou omissão nas informações na GFIP passou a ser tratada no art. 32-A, em substituição aos §§ 4º a 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

(...)

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

202. Já o art. 35-A trouxe para o contexto da legislação previdenciária a multa do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, nas hipóteses de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, isto é, quando do descumprimento de obrigação principal (não recolher tributo):

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

203. De sorte que o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ao estabelecer um percentual fixo de multa de 75% (setenta e cinco por cento), em seu inciso I, sobre o valor da contribuição não declarada, impõe uma única multa tanto para a conduta do não recolhimento das contribuições previdenciárias, quanto para a falta de GFIP ou sua apresentação deficiente em relação a essas mesmas contribuições. Transcrevo a literalidade do inciso I do art. 44:

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; (grifei)

(...)

204. É de ver-se que na legislação atual, verificado simultaneamente o descumprimento de obrigação principal e acessória relacionadas às contribuições previdenciárias (não recolher, falta de declaração e/ou declarar com incorreções/omissões), haverá a incidência de apenas uma penalidade, qual seja a multa de ofício do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, introduzida por força do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

205. Assim, as multas previstas nos §§ 4º a 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, restaram substituídas pela multa do art. 32-A da mesma Lei, na hipótese que tenha sido aplicada isoladamente, sem a imposição de penalidade pelo descumprimento da obrigação de recolher a contribuição previdenciária. Somente nesse contexto fático, o que não ocorre nos autos, será cabível tal comparação para fins da definição da norma jurídica mais benéfica ao sujeito passivo.

206. Ao revés, na hipótese de lançamentos correlatos pela falta de pagamento e declaração inexata na GFIP relacionada à contribuição previdenciária, como ora se cuida, a multa prevista no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, e aquela dos §§ 4º e 6º do art. 32 da mesma Lei, foram substituídas por uma única multa (ex vi do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991).

207. Ressalva-se, entretanto, a hipótese de autuação por incorreções ou omissões de informações em GFIP relativa a fato gerador não contemplado pela aplicação da multa de ofício prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996).

207.1 Como é o caso exposto pela fiscalização do recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal relativamente aos valores pagos a cooperativa de trabalho, cujos montantes não fizeram parte do lançamento de ofício da obrigação principal, por ter a empresa comprovado todos os recolhimentos efetuados para este fato gerador.

207.2 Nessa hipótese, é possível a convivência simultânea da multa de ofício (75%) e multa pelo descumprimento de obrigação acessória (CFL 78).

208. Dessa feita, com fez a autoridade fiscal, às fls. 685, para se verificar a situação mais benéfica ao sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, há que se realizar a seguinte comparação de penalidades entre mesmas contribuições, por competência:

a) legislação anterior: somatório da multa aplicada nos moldes do inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (obrigação principal), e das multas aplicadas na forma dos §§ 4º a 6º do art. 32 da mesma Lei (obrigação acessória); e

b) legislação atual: multa de ofício de 75% prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, e introduzida pela MP nº 449, de 2008, sem qualquer limitação, acrescentado, se for o caso, a multa pela incorreção ou omissão de informações relativa a fato gerador não contemplado pela aplicação da multa de ofício.

209. No entanto, deverá ser feito o cálculo da multa para efeitos da retroatividade benigna, quando da execução do julgado, devido ao afastamento da tributação sobre determinados valores lançados pela fiscalização, detalhado neste voto, incluindo a exclusão da penalidade autuada sob o nº 37.342.580-3, referente aos valores pagos a cooperativas de trabalho.

209.1 Vale dizer, no que toca às penalidades impostas na ação fiscal para fatos geradores de contribuições previdenciárias, deverá ser reavaliada a situação final mais benéfica

à recorrente por competência, utilizando-se do mesmo critério de cálculo adotado pela fiscalização, nos seguintes termos:

i) legislação anterior: multa no percentual de 24% + multa do AI CFL 68; e

ii) legislação atual: multa no percentual de 75%.

210. Para o lançamento fiscal reflexo no tocante às contribuições previdenciárias da empresa, relativo às contribuições para outras entidades e fundos, o percentual da multa equivale a 24% , para todas as competências (AI nº 37.342.577-5).

j) Cancelamento ou suspensão da representação fiscal para fins penais

211. Este colegiado não é competente para se pronunciar sobre controvérsias relativas à representação fiscal para fins penais, consoante posição consolidada no enunciado da Súmula nº 28:

Súmula CARF nº 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

212. De qualquer modo, segundo a Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010, enquanto não proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário relacionado ao ilícito penal, a tramitação dos autos da representação penal formalizada permanecerá suspensa.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário, REJEITAR as preliminares e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para:

a) **excluir** a tributação sobre a verba denominada "Gratificação Liberalidade" (item 3.6 do relatório fiscal);

b) **excluir** a incidência do adicional para financiamento do benefício da aposentadoria especial sobre as remunerações dos segurados expostos ao agente calor, exclusivamente nos casos em que a nocividade foi identificada pela ultrapassagem do limite de tolerância avaliado com base no Índice de Temperatura Efetiva, desde que inexistente a informação de exposição do mesmo trabalhador ao benzeno e/ou cádmio; (item 3.3 do relatório fiscal);

c) **excluir** a incidência do adicional para financiamento do benefício da aposentadoria especial sobre os valores pagos a título de PLR aos segurados expostos ao agente calor, exclusivamente nos casos em que a nocividade foi identificada pela ultrapassagem do limite de tolerância avaliado com base no Índice de Temperatura Efetiva, desde que inexistente a

informação de exposição do mesmo trabalhador ao benzeno e/ou cádmio (item 3.4 do relatório fiscal);

d) **excluir** as contribuições previdenciárias não descontadas do segurado Messias Lopes Sobrinho, conforme coluna "contrib. seg. devida" do Anexo V, às fls. 440/441 (item 3.2 do relatório fiscal);

e) **excluir** os valores lançados a título de diferenças de contribuições dos segurados na competência 04/2007, conforme Levantamento DC (item 3.7 do relatório fiscal);

f) **tornar insubsistente** o AI nº 37.342.580-5 (CFL 78), lavrado em decorrência da omissão em GFIP dos valores pagos a cooperativas de trabalho;

g) **recalcular** quando da execução do julgado, o valor da multa imposta no AI nº 37.342.578-3 (CFL 68), tendo em vista as exclusões acima mencionadas, nas quais se incluem os valores pagos a cooperativa de trabalho, mantendo-se a autuação naquelas competências em que o comparativo das multas, pelo critério da retroatividade benigna, for mais benéfico ao sujeito passivo; e

h) **recalcular** quando da execução do julgado, tendo em vista as exclusões realizadas (itens "a" a "f"), as penalidades impostas na ação fiscal para fatos geradores de contribuições previdenciárias, de forma a reavaliar a situação mais benéfica à recorrente por competência, utilizando-se do mesmo critério de cálculo adotado pela fiscalização, mediante comparação entre:

i) penalidades impostas sob a égide da legislação anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (autuações por descumprimento de obrigação acessória e de obrigação principal); e

ii) penalidade prevista atualmente pelo art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (multa de ofício de 75%).

É como voto.

Cleber Alex Friess

Voto Vencedor

Arlindo da Costa e Silva, Redator Designado

I. AUTO DE INFRAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 68. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES E/OU INCORREÇÕES. ART. 32-A DA LEI Nº 8.212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Urge, de plano, ser destacado que no Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144, caput, do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Código Tributário Nacional - CTN

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.

§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurígeno impositivo, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Ocorre, no entanto, que as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades decorrentes da não entrega de GFIP ou de sua entrega contendo incorreções

foram alteradas pela Lei nº 11.941/2009, produto da conversão da Medida Provisória nº 449/2008. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator que aquelas então derogadas.

Nesse panorama, a supracitada Lei federal revogou os §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, fazendo introduzir no bojo desse mesmo Diploma Legal o art. 32-A, *ad litteris et verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:.

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e.

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no §3º deste artigo.

§1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento..

§2º Observado o disposto no §3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou.

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§3 A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

Originariamente, a conduta infracional consistente em apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores era, originariamente, punível com pena pecuniária correspondente a cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do art. 32 da Lei nº 8.212/91. Todavia, a Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, alterou a memória de cálculo da penalidade em tela, passando a impor a multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada

grupo de dez informações incorretas ou omissas, mantendo inalterada a tipificação legal da conduta punível.

A multa acima delineada será aplicada ao infrator independentemente de este ter promovido ou não o recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, a teor do inciso I do art. 32-A acima transcrito, fato que demonstra tratar-se a ora discutida imputação, de penalidade administrativa motivada, unicamente, pelo descumprimento de obrigação instrumental acessória. Assim, a sua mera inobservância consubstancia-se infração e implica a imposição de penalidade pecuniária, em atenção às disposições estampadas no art. 113, §3º do CTN.

Nada obstante, a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a IN RFB nº 1.027/2010, que assim dispôs em seu art. 4º:

Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22/04/2010

Art. 4º A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, passa a vigorar acrescida do art. 476-A:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

§1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§2º A comparação de que trata este artigo não será feita no caso de entrega de GFIP com atraso, por se tratar de conduta para a qual não havia antes penalidade prevista.

Óbvio está que os dispositivos selecionados encartados na IN RFB nº 1.027/2010 extravasaram o campo reservado pela CF/88 à atuação dos órgãos administrativos, que não podem ultrapassar o âmbito da norma legal que rege a matéria ora em relevo, tampouco inovar o ordenamento jurídico.

Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, não vislumbramos existir motivo para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e com aquelas decorrentes da inobservância de obrigações acessórias, para, em seguida, se confrontar tal somatório com o valor da multa calculada segundo a metodologia descrita no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, para, só então, se apurar qual a pena administrativa se revela mais benéfica ao infrator.

Entendo não proceder a tese que defende a comparação entre a multa de ofício prevista no art. 35-A com a soma da multa de mora prevista no art. 35, II, e a multa pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, IV, todos da Lei nº 8.212/91, para fins de determinação da penalidade mais benéfica ao infrator, visando à aplicação do Princípio da Retroatividade Benigna inscrito no art. 106, II, 'c', do CTN.

Isso porque não procede, ao meu sentir, a alegação de que a multa pelo descumprimento de Obrigação Principal formalizada mediante Lançamento de Ofício prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, estaria apenando, conjuntamente, tanto descumprimento da Obrigação Tributária Principal lançada quanto o Obrigação Tributária Acessória estampada no art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91, a justificar o somatório de multas.

Tratam-se de duas condutas absolutamente distintas, autônomas e independentes, portando cada uma natureza jurídica diferenciada, regramento jurídico diverso, tipificação específica e distinta, e penalidade própria.

Tanto que o Contribuinte pode proceder das seguintes maneiras:

- I) Recolher o tributo devido e declarar integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.
- II) Recolher o tributo devido e declarar parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.
- III) Recolher o tributo devido e não entregar as GFIP correspondentes.
- IV) Recolher parcialmente o tributo devido e declarar integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.
- V) Recolher parcialmente o tributo devido e declarar parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.
- VI) Recolher parcialmente o tributo devido e não entregar as GFIP correspondentes.
- VII) Não recolher qualquer tributo devido e declarar integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.

VIII) Não recolher qualquer tributo devido e declarar parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP.

IXI) Não recolher qualquer tributo devido e não entregar as GFIP correspondentes.

A declaração de todos os Fatos Geradores de Contribuição Previdenciária nas GFIP é uma obrigação acessória prevista no inciso IV da Lei nº 8.212/91. A declaração parcial dos fatos geradores na GFIP (hipóteses II, V e VIII) constitui-se violação à obrigação acessória acima citada, e implica a aplicação imediata da penalidade prevista no § 5º do mesmo artigo 32 já mencionado, inexistindo qualquer regramento que exclua a aplicação de tal multa caso tenha ocorrido lançamento de ofício da Obrigação Tributária Principal correspondente.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV- informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

(...)

§4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo:

<i>0 a 5 segurados</i>	<i>1/2 valor mínimo</i>
<i>6 a 15 segurados</i>	<i>1 x o valor mínimo</i>
<i>16 a 50 segurados</i>	<i>2 x o valor mínimo</i>
<i>51 a 100 segurados</i>	<i>5 x o valor mínimo</i>
<i>101 a 500 segurados</i>	<i>10 x o valor mínimo</i>
<i>501 a 1000 segurados</i>	<i>20 x o valor mínimo</i>
<i>1001 a 5000 segurados</i>	<i>35 x o valor mínimo</i>
<i>acima de 5000 segurados</i>	<i>50 x o valor mínimo</i>

§5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

De outro eito, a não declaração dos fatos geradores na GFIP (hipóteses III, VI e IX) também se configura como violação à mesma obrigação acessória assentada no inciso IV da Lei nº 8.212/91, e importa na aplicação imediata da penalidade prevista no §4º do mesmo artigo 32 já citado, inexistindo qualquer regramento que exclua a aplicação de tal multa caso tenha ocorrido lançamento de ofício da Obrigação Tributária Principal correspondente.

De outro giro, o não recolhimento total ou parcial da Obrigação Tributária Principal (hipóteses IV a IX) configura-se caso determinante para o lançamento de ofício, nos termos do art. 37 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 142 do CTN, inexistindo qualquer regramento que exclua a aplicação da multa pelo descumprimento da obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, nas hipóteses em que os fatos geradores correspondentes não tenham sido declarados, ou tenham sido declarados de maneira incompleta na GFIP correspondente.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

§1º Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.

§2º Por ocasião da notificação de débito ou, quando for o caso, da inscrição na Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, a fiscalização poderá proceder ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo, conforme dispuser aquela autarquia previdenciária, observado, no que couber, o disposto nos §§ 1º a 6º, 8º e 9º do art. 64 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Código Tributário Nacional

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

Ora... A extinção do crédito tributário decorrente de infração a obrigação tributária constitui-se hipótese de anistia, a qual se encontra contida no campo da reserva legal, nos termos do art. 97, VI, do CTN, somente podendo ser concedida mediante lei específica federal (*in casu*) que regule exclusivamente a anistia, ou a correspondente contribuição, a teor do §6º do art. 150 da CF/88.

Código Tributário Nacional

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

(...)

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

Constituição Federal de 1988

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

(...)

§6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, XII, 'g'. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/93)

Note-se que de acordo com o disposto no inciso I do art. 111 do CTN, só há que se falar em exclusão de crédito tributário nas hipóteses expressamente previstas na lei específica, o que, convenhamos, não é o presente caso, uma vez que inexistente qualquer previsão no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, que exclua o Crédito Tributário decorrente do descumprimento da Obrigação Tributária Acessória estampada no art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91.

Código Tributário Nacional

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

Merece ser citado que antes da vigência da MP nº 449/2008 pairava uma dúvida na Fiscalização a respeito do procedimento a ser adotado nos casos em que o

Contribuinte declarava os fatos geradores nas GFIP, mas não procedia ao recolhimento do tributo devido.

A legislação tributária afirmava que o Crédito Tributário encontrava-se lançado (art. 33, §7º, da Lei nº 8.212/91), contudo, o art. 37 da mesma lei determinava a lavratura do lançamento de ofício, uma vez que restava configurado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições em foco.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

§7º O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de débito, auto-de-infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentado pelo contribuinte. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528/97).

(...)

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

Parágrafo único. Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.

A MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, veio a estabelecer um novo procedimento, na medida em que estatuiu que o lançamento de ofício não seria mais necessário nas hipóteses em que houvesse declaração dos fatos geradores nas GFIP, conforme se depreende da nova redação do citado art. 37 da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento. (grifos nossos)

Portanto, a contar da vigência da MP nº 449/2008, as hipóteses de conduta do Contribuinte passaram a receber o seguinte tratamento por parte da Fiscalização:

I) O Contribuinte recolheu o tributo devido e declarou integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP – Conduta regular. Nada a fazer.

II) O Contribuinte recolheu o tributo devido e declarou parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP – Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

III) O Contribuinte recolheu o tributo devido e não entregou a GFIP - Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso II do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

IV) O Contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido e declarou integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP – Não cabe lançamento de ofício. Cobrança administrativa do débito declarado e não recolhido, com a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

V) O Contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido e declarou parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP – Lançamento de ofício da parcela não recolhida, acrescida da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, e Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, em relação aos fatos geradores não declarados.

VI) O Contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido e não entregou a GFIP - Lançamento de ofício da parcela não recolhida, acrescida da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, e Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso II do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

VII) O Contribuinte não recolheu qualquer tributo devido e declarou integralmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP - Não cabe lançamento de ofício. Cobrança administrativa do débito declarado e não recolhido, com a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

VIII) O Contribuinte não recolheu qualquer tributo devido e declarou parcialmente os fatos geradores correspondentes nas GFIP - Cobrança administrativa do débito correspondente aos fatos geradores declarados e não recolhido, acrescido da multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009; Lançamento de ofício da parcela não recolhida correspondente aos fatos geradores não declarados, acrescida da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, e Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória,

conforme inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, em relação aos fatos geradores não declarados.

IX) O Contribuinte não recolheu qualquer tributo devido e não entregou a GFIP - Lançamento de ofício do tributo devido, acrescido da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, e Aplicação de multa pelo descumprimento de Obrigação Acessória, conforme inciso II do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Assim, o Lançamento de Ofício somente deve ocorrer nas hipóteses em que não tenha havido o recolhimento do tributo e, cumulativamente, não tenha havido declaração ou tenha havido declaração incorreta dos fatos geradores nas GFIP correspondentes, como assim determina o art. 44 da Lei nº 9.430/96 c.c. art. 35-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, "in verbis":

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

Ou seja, o disposto no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96 apenas restringe a lavratura do lançamento de ofício às hipóteses em que não houve recolhimento total ou parcial do tributo devido e, cumulativamente, não se operou a entrega da GFIP ou entregou-se a GFIP com informações inexatas ou omissas.

Não se deslembre que a legislação previdenciária tomou “*emprestada*” uma norma tributária que havia sido redigida em conformidade com a Legislação Fazendária já preexistente, fato que explica o não casamento perfeito dos termos utilizados em ambos os ramos do Direito Tributário em questão.

Se nos antolha, portanto, que o exame da retroatividade benigna deve se adstringir ao confronto entre a penalidade imposta pelo descumprimento de obrigação acessória, calculada segundo a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores e a penalidade pecuniária prevista na novel legislação pelo descumprimento da mesma obrigação acessória, não havendo que se imiscuir com a multa decorrente de lançamento de ofício de obrigação tributária principal. *Lé com lé, cré com cré.* (Jurandir Czaczkes Chaves, 1967).

Tal retroatividade não se coaduna com a hipótese prevista no art. 106, II, ‘c’, do CTN, a qual se circunscreve a penalidades aplicáveis a infrações tributárias de idêntica

natureza jurídica, in casu, penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação acessória.

Note-se que o princípio *tempus regit actum* somente será afastado quando a lei nova cominar ao FATO PRETÉRITO, in casu, o descumprimento de determinada obrigação acessória, penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Dessarte, nos termos do CTN, para fins de retroatividade de lei nova, é incabível a comparação entre (a) o somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 e das multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32, ambos da Lei nº 8.212/991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, acrescido pela Lei nº 11.941/2009, inexistindo regra de hermenêutica que nos autorize a extrair dos documentos normativos acima revisitados interpretação jurídica que admita a comparação entre a multa derivada do somatório previsto na alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da IN RFB nº 971/2009 e o valor da penalidade prevista na alínea 'b' do inciso I do mesmo dispositivo legislativo suso aludido, para fins de retroatividade de lei tributária mais benéfica.

De outro eito, mas trigo de outra safra, o art. 97 do CTN estatui que somente a lei formal pode dispor sobre a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos e tratar de hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

(...)

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Mostra-se flagrante que a alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, acrescentado pela IN RFB nº 1.027/2010, é tendente a excluir, sem previsão de lei formal, penalidade pecuniária imposta pelo descumprimento de obrigação acessória nos casos em que a multa de ofício, aplicada pelo descumprimento de obrigação principal, for mais benéfica ao infrator. Tal hipótese não se enquadra, de forma alguma, na situação de retroatividade benigna prevista pelo art. 106, II, 'c', do CTN, pois emprega como parâmetros de comparação penalidades de natureza jurídica diversa, uma pelo descumprimento de obrigação principal e a outra, pelo descumprimento de obrigação acessória.

Há que se reconhecer que as penalidades acima apontadas são autônomas e independentes entre si, pois que a aplicação de uma não afasta a incidência da outra e vice-versa. Nesse contexto, não se trata de retroatividade da lei mais benéfica, mas, sim, de dispensa de penalidade pecuniária estabelecida mediante Instrução Normativa, favor tributário que somente poderia emergir da lei formal, a teor do inciso VI, *in fine*, do art. 97 do CTN.

É mister ainda destacar que o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela Medida Provisória nº 449/2008, apenas se refere ao lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 dessa mesma Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a outras entidades e fundos, não produzindo qualquer menção às penalidades administrativas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, assim como não o faz o remetido art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido

apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

(...)

§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488/2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Assim, em virtude da total independência e autonomia entre as obrigações tributárias principal e acessória, o preceito inscrito no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, não projeta qualquer efeito sobre os Autos de Infração lavrados em razão exclusiva de descumprimento de obrigação acessória associada às Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Uma vez que a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória encontra-se prevista em lei, somente o Poder Legislativo dispõe de competência para dela dispor. A legislação complementar, na forma de Instrução Normativa emanada do Poder Executivo, é pai pequeno no terreiro, não podendo dispor autonomamente de forma contrária a diplomas normativos de mais graduada estatura na hierarquia do ordenamento jurídico, in casu, a lei formal, e assim extrapolar os limites de sua competência concedendo anistia para exclusão

de crédito tributário, em flagrante violação às disposições insculpidas no §6º do art. 150 da CF/88, o qual exige lei em sentido estrito.

Vislumbra-se inaplicável, portanto, a referida IN RFB nº 1.027/2010, por ser flagrantemente ilegal. Como demonstrado, é possível a aplicação da multa isolada em GFIP, mesmo que o sujeito passivo haja promovido, tempestivamente, o exato recolhimento do tributo correspondente, conforme assentado no art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Nesse contexto, afastada por ilegalidade a norma estatuída pela IN RFB nº 1.027/2010, por representar a novel legislação encartada no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 um benefício ao contribuinte, verifica-se a incidência do preceito encartado na alínea 'c' do inciso II do art. 106 do CTN, devendo ser observada a retroatividade benigna, sempre que a multa decorrente da sistemática de cálculo realizada na forma prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 cominar ao Sujeito Passivo uma penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da ocorrência da infração.

Assim, tratando-se o presente caso de hipótese de entrega de GFIP contendo informações incorretas ou com omissão de informações, deverá ser aplicada a penalidade prevista no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, tomando-se em consideração, inclusive, as exclusões deferidas pelo Colegiado no julgamento do Recurso Voluntário, se e somente se a multa assim calculada se mostrar mais benéfica ao Recorrente.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva