



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

Processo nº 15504.726790/2011-14

Recurso nº De Ofício e Voluntário

Acórdão nº 2301-005.410 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 04 de julho de 2018

Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias

Recorrentes GERDAU ACOMINAS S/A

FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições, a seu cargo.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Entende-se por salário de contribuição, a remuneração auferida, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades.

BOLSA DE ESTUDO.

Somente os valores de despesas com educação básica e profissional custeados pelo contribuinte em favor de empregados e dirigentes podem ser excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

ABONO.

Apenas o abono previsto em Convenção Coletiva de Trabalho - CCT, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, por força de norma exarada pela PGFN, deve ser excluído da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

COOPERATIVA DE TRABALHO.

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

CONTRIBUIÇÃO PARA APOSENTADORIA ESPECIAL.

O contribuinte que tenha empregados expostos a agentes nocivos capazes de serem atenuados, eliminando-se a necessidade de concessão de aposentadoria especial, deve comprovar tal atenuação por meio de apresentação de

documentação suficiente à demonstração da atenuação em relação a cada segurado.

MULTA RETROATIVIDADE. MOMENTO DO CÁLCULO.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. A comparação para determinação da multa mais benéfica apenas pode ser realizada por ocasião do pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (a) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício; (b) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário na questão da não incidência de contribuição previdenciária sobre fatura ou nota fiscal emitidas por cooperativas de trabalho e sobre bolsa de estudos; (c) por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário na questão da não incidência de contribuição previdenciária sobre abono estipulado em acordo coletivo; vencido o conselheiro Antônio Sávio Nastureles que negava provimento ao recurso voluntário, na questão; (d) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário na questão da inaplicabilidade da incidência do adicional do Gilrat; vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Marcelo Freitas de Souza Costa e Juliana Marteli Fais Feriato, que davam provimento ao recurso voluntário, na questão; (e) por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário na questão da aplicação da multa, reduzindo-a ao percentual de vinte por cento; vencidos os conselheiros Antônio Sávio Nastureles, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll e João Bellini Júnior, que negavam provimento ao recurso, na questão. Designada para redigir o voto vencedor na questão da incidência do adicional do Gilrat a conselheira Mônica Renata Mello Ferreira Stoll.

(assinado digitalmente)

João Bellini Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

(assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll – Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Evaristo Pinto, Wesley Rocha, Antônio Sávio Nastureles, Marcelo Freitas de Souza Costa, Juliana Marteli Fais Feriato, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocada) e João Bellini Júnior (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro João Mauricio Vital.

Relatório

Tratam-se de Autos de Infração – AI lavrados contra o sujeito passivo em epígrafe e demais integrantes do grupo econômico, cujos créditos tributários são os descritos a seguir.

AI Debcad nº 37.365.699-8, com valor consolidado em 28/12/2011, de R\$ 12.386.441,40, parte patronal, referente à exigência de contribuições destinadas à previdência social, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT e financiamento de aposentadoria especial, incidentes sobre as remunerações de empregados.

Também foram lançadas contribuições incidentes sobre os valores pagos a cooperativas de trabalho e sobre a remuneração de contribuintes individuais. Tais valores não foram declarados por meio de Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

AI Debcad nº 37.365.701-3, com valor consolidado em 28/12/2011, de R\$ 433.850,54, referente à exigência de contribuições destinadas à previdência social relativa à parte dos segurados.

Consta no relatório fiscal dos autos de infração (fls. 26/66), que o presente processo “Comprot” nº 15504.726790/2011-14 substituiu o anteriormente entregue a empresa, “Comprot” nº 10680.726.914/2011-15 – AI Debcad nº 37.339.566-3, em conformidade com o que preceitua o artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972 e alterações. Portanto, o AI Debcad nº 37.339.566-3, de 21/12/2011, tratado nos autos do processo nº 10680.726914/2011-15, fica substituído pelos AI Debcad nº 37.365.699-8 e nº 37.365.701-3 tratados nos autos deste processo.

De acordo com o relatório fiscal de fls. 26/66, os fatos geradores das contribuições lançadas são os discriminados a seguir:

- Abono Acordo Coletivo (Levantamentos: A1 e D1);
- Bolsa de Estudo (Levantamentos: B1 e D1);
- Participação nos Lucros e Resultados (Levantamento: P1);
- Remuneração Complementar (Levantamento: R1);
- Cooperativas de Trabalhos (Levantamento: C1);
- Adicional do GILRAT – Aposentadoria Especial após 25 anos de contribuição (Levantamento: E1)

A Recorrente apresentou Impugnação ao Auto de Infração, demonstrando o equívoco do lançamento, tendo em vista (i) que os valores pagos aos segurados empregados a título de abono e bolsa de estudo não compõem o salário de contribuição, tendo em vista a ausência dos elementos caracterizadores da verba como remuneração; (ii) que os valores pagos aos contribuintes individuais foram devidamente incluídos no salário de contribuição e as respectivas contribuições recolhidas; (iii) que não incide contribuição previdenciária sobre a nota fiscal/fatura de cooperativa de trabalho, em função da constitucionalidade da referida cobrança e (iv) que a Recorrente não deve recolher o adicional de GILRAT (alíquota de 6%),

tendo em vista que administra corretamente seus estabelecimentos a fim de minimizar os efeitos dos agentes nocivos, conforme se verifica dos PPRA's, PCMSO's, PPP's, LTCAT's, Laudos Técnicos e Levantamentos Ambientais apresentados.

Registre-se que, após a realização de diversas diligências, a Fiscalização reformulou o lançamento, excluindo os valores exigidos referentes aos levantamentos P1 e R1, haja vista a inequívoca comprovação de que foram recolhidos os valores pagos aos contribuintes individuais a título de participação nos lucros e remuneração complementar. Além disso, ainda foi excluído parte do crédito tributário referente ao levantamento E1, em função da apresentação de documentos que comprovam a efetiva mitigação do agente nocivo ruído, não havendo que se falar em exigência de adicional ao GILRAT para esses casos.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada pela Recorrente, apenas para homologar as exclusões realizadas pela Fiscalização e manteve inalterado o lançamento em relação aos valores não excluídos, conforme abaixo:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS*

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições, a seu cargo.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Entende-se por salário de contribuição, a remuneração auferida, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades.

BOLSA DE ESTUDO.

Somente os valores de despesas com educação básica e profissional custeados pelo contribuinte em favor de empregados e dirigentes podem ser excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

ABONO.

Apenas o abono previsto em Convenção Coletiva de Trabalho - CCT, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, por força de norma exarada pela PGFN, deve ser excluído da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

COOPERATIVA DE TRABALHO.

A empresa é obrigada a contribuir com quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

CONTRIBUIÇÃO PARA APOSENTADORIA ESPECIAL.

O contribuinte que tenha empregados expostos a agentes nocivos capazes de serem atenuados, eliminando-se a necessidade de concessão de aposentadoria especial, deve comprovar tal atenuação por meio de apresentação de documentação suficiente à demonstração da atenuação em relação a cada segurado.

MULTA RETROATIVIDADE. MOMENTO DO CÁLCULO.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. A comparação para determinação da multa mais benéfica apenas pode ser realizada por ocasião do pagamento.

Considerando que o Acórdão da DRJ julgou a impugnação procedente em parte, houve recurso de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda – Carf, de acordo com o Decreto nº 70.235, de 1972, artigo 34, inciso I, pois o valor exonerado é superior ao previsto no artigo 1º da Portaria MF nº 3, de 3/1/2008.

Em 2 de setembro de 2015, o contribuinte e as devedoras solidárias apresentaram Recurso Voluntário (fls. 8204 e ss), reiterando os argumentos apresentados na impugnação, isto é, reafirmando que não incide contribuição previdenciária sobre (i) Abono estipulado em Acordo Coletivo; (ii) Bolsa de Estudo; (iii) o valor bruto pago á cooperativas de trabalho; e (iv) estão sendo exigidos o adicional de GILRAT (alíquota de 6%) indevidamente, tendo em vista que os efeitos dos agentes nocivos apontados pela Fiscalização são minimizados a ponto de não ensejarem aposentadoria especial a seus empregados, conforme se verifica dos PPRA's, PCMSO's, PPP's, LTCAT's, Laudos Técnicos e Levantamentos Ambientais.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Os recursos de ofício e voluntário são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade. Deles conhęço.

Do Recurso de Ofício

No tocante ao conhecimento do recurso de ofício, vale lembrar que a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, assim dispõe:

"Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento

(DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário."

Ocorre que conforme a Súmula CARF 103, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alcada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Conforme resumido nas tabelas constantes no Acórdão da DRJ (fls. 8153 e 8163), o crédito exonerado foi de pelo menos R\$ 2.419.502,36 (R\$ 678.501,33 mais R\$ 1.741.001,03), isto sem a inclusão dos juros, valor este que é quase superior ao definido no art. 1º da Portaria MF nº 63/17, de modo que o recurso de ofício deve ser conhecido.

Em que pese tal recurso deva ser conhecido, destaque-se que tal qual já apontado no Acórdão da DRJ, a partir da leitura das informações fiscais de fls. 4.897/4.903 e fls. 7.228/7.237, constata-se que toda a documentação, apresentada pelo contribuinte e relativa ao fornecimento e gerenciamento da utilização de EPI, por ocasião da impugnação e por ocasião das diligências, foi apreciada pela fiscalização, o que já havia gerado a revisão dos valores lançados em decorrência da constatação de que para parte dos trabalhadores restou demonstrada o fornecimento e o gerenciamento de EPI apto a reduzir a intensidade de exposição dos agentes nocivos em comento (conforme Anexo VI-B de fls. 4.276/4.319 e Anexo VI-E de fls. 6.766/6.793), assim como já haviam sido excluídos valores que haviam sido considerados mais de uma vez, conforme Anexo VI-D (fls. 6.634/6.765).

Nesse sentido, deve ser considerada tabela de retificações no AI 37.365.699-9, disponível na fl. 7344.

Ante o exposto, entendo que as retificações determinadas em diligência e julgadas no âmbito do Acórdão da DRJ deverão ser mantidas, de modo que nego provimento ao recurso de ofício.

Do Recurso Voluntário

Da Questão da Não incidência de Contribuição Previdenciária sobre Abono estipulado em Acordo Coletivo

O Acórdão da DRJ entendeu que os pagamentos efetuados pela Recorrente a seus empregados a título de “Abono” deveriam ter sido incluídos na base de cálculo das contribuições previdenciárias, uma vez que tal verba, apesar de ser eventual, possuiria natureza salarial nos termos do art. 457, §1º da CLT, sendo que a não incidência de contribuição previdenciária seria somente em relação aos abonos expressamente desvinculados do salário e os abonos férias concedidos nos termos dos art. 143 e 144 da CLT, nos termos do art. 28, §9º da Lei nº 8.212/91.

Todavia, é importante salientar que foram celebrados em 16.11.2006 e 22.11.2007, Acordos Coletivos 2006 e 2007, respectivamente, prevendo o pagamento de parcela única a título de Abono Especial aos empregados da Recorrente.

O valor do abono foi depositado no dia 22.11.2006 (Acordo Coletivo 2006) e no dia 23.11.2007 (Acordo Coletivo 2007) para os empregados cujos contratos de trabalho encontravam-se em vigor naquelas datas. E para os empregados cujos contratos de trabalho se encontravam suspensos, os pagamentos foram realizados à medida que retornavam ao trabalho, o que explica a existência de pagamentos ao longo do ano de 2007.

Os Acordos Coletivos estabeleceram que os “Abonos” seriam pagos por mera liberalidade da ora Recorrente, em caráter excepcional e em parcela única, sem qualquer condicionante ou vinculação a contraprestação por parte dos empregados, conforme pode ser observado no referido acordo:

Acordo Coletivo de Trabalho 2006

Cláusula 03 – Abono Especial

Em caráter de excepcionalidade e considerando os resultados específicos da Gerdau Açominas, a empresa pagará a seus empregados abrangidos por este Acordo, conforme já descrito anteriormente, um Abono Especial no valor bruto de R\$ 1.500,00 (um mil e quinhentos reais), através de depósito em conta até o dia 22 de novembro de 2006.

§1º - Abono Especial será pago a todo empregado que esteja com o contrato em vigor no dia 01/11/2006, excetuando-se os estagiários e menores aprendizes.

§2º - Nos termos do art. 471 da CLT, é assegurado o recebimento do valor bruto nominal do abono quando o retorno às atividades, aos empregados que estiverem com o contrato de trabalho suspenso em 01/11/2006 e desde que tal fato ocorra na vigência deste Acordo Coletivo.

As cláusulas do Acordo Coletivo demonstram claramente que a verba paga pela Recorrente a título de “Abono” não deve ser incluída no salário de contribuição, pelo fato de tal verba não possuir os elementos caracterizadores da remuneração.

No campo previdenciário, somente podem ser incluídos no salário de contribuição as verbas remuneratórias, habituais e contraprestativas do trabalho prestado. Dessa forma, os abonos pagos pelo empregador, de forma desvinculada do trabalho, sem natureza contraprestativa e habitual não podem ser incluídos na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Vale destacar, ainda, que o Abono Especial concedido pela Recorrente a seus empregados preenche todos os requisitos dispostos no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.114/2011; o que demonstra o equívoco do Acórdão da DRJ, ao determinar a incidência de contribuição previdenciária sobre a referida verba, pela simples razão de não ter sido concedido em Convenção Coletiva, uma vez que o Abono foi concedido após a realização de várias negociações entre a Recorrente e o Sindicato que representa seus empregados, sendo

formalizado em Acordo Coletivo e não por um simples instrumento particular, sem a participação dos funcionários.

Diante de tal pagamento ter se realizado por mera liberalidade e em parcela única, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre tais valores.

Da Não incidência de Contribuição Previdenciária sobre Bolsa de Estudos

O Acórdão da DRJ entendeu que os pagamentos efetuados pela Recorrente a seus empregados a título de “Bolsa de Estudo” deveriam ter sido incluídos na base de cálculo das contribuições previdenciárias, visto que a Lei nº 8.212/91, a época dos fatos geradores, só determinava a não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores custeados para empregados relativamente à educação básica.

Ocorre que a Bolsa de Estudo concedida pela Recorrente aos seus empregados, mesmo que seja relativa a cursos de ensino superior, está incluída na sua política de qualificação profissional, diretamente vinculada à sua atividade empresarial, motivo pelo qual se adéqua à previsão constante da alínea “t” do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

Ainda que não houvesse previsão da educação superior até a edição da Lei nº 12.513/11, já era possível vislumbrar a não incidência sobre a educação superior com base nos “cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa”.

Vale mencionar que os funcionários que recebem bolsas de estudos realizam cursos de nível superior que possuem total ligação com as atividades desenvolvidas pela Recorrente conforme pode ser observado no Anexo II do Relatório de Fiscalização (fls. 269).

Considerando que não houve comprovação de que não havia uma desvinculação entre a educação superior e a atividade da empresa, não há que se falar em incidência da contribuição previdenciária sobre as bolsas de estudos.

Ademais, o benefício não precisa ser estendido para todos os funcionários, mas ser acessível a todos na medida em que determinados requisitos são preenchidos.

Não incidência de Contribuição Previdenciária sobre fatura ou nota fiscal emitidas por cooperativas de trabalho

O acórdão da DRJ entendeu que os valores pagos à Cooperativa de Trabalho constituem-se em base de cálculo das contribuições previdenciária, nos termos do art. 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/1991.

Todavia, ainda que a Lei n.º 9.876/99 tenha instituído tal possibilidade de incidência de contribuições previdenciárias, muito foi discutido sobre a potencial invalidade de tal norma diante do ordenamento jurídico pátrio.

Nesse sentido, o Egrégio Supremo Tribunal Federal declarou a constitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, quando da análise do Recurso Extraordinário nº 595.838/SP, com repercussão geral reconhecida, de relatoria do eminente ministro Dias Toffoli, cujo julgamento do mérito foi realizado em 23/04/2014 pelo Plenário da Suprema Corte, tendo sido dado provimento, à unanimidade, ao Recurso do contribuinte, nos termos do voto do Relator, para afastar a contribuição em comento em razão da sua desconformidade com a Constituição da República.

Na mesma linha, foi editada a Solução de Consulta nº 152/2015, que reconheceu a eficácia da declaração de constitucionalidade proferida pelo STF e a obrigação legal de cancelamento dos créditos dessa natureza constituídos pelo Fisco Federal, conforme abaixo:

SOLUÇÃO DE CONSULTA N° 152, DE 17 DE JUNHO DE 2015

(DOU DE 23.06.2015)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias.

Ementa: Contribuição Previdenciária. Contribuição de 15% sobre Nota Fiscal ou Fatura de Cooperativa de Trabalho. Recurso Extraordinário nº 595.838/SP.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 595.838/SP, no âmbito da sistemática do art. 543-B do Código de Processo Civil (CPC), declarou a constitucionalidade e rejeitou a modulação de efeitos desta decisão do inciso IV, do art. 22, da Lei nº 8212, de 1991, dispositivo este que previa a contribuição previdenciária de 15% sobre as notas fiscais ou faturas de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10522, de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014, e na Nota PGFN/CASTF nº 174, de 2015, a Secretaria da Receita Federal do Brasil encontra-se vinculada ao referido entendimento.

O direito de pleitear restituição tem o seu prazo regulado pelo art. 168 do CTN, com observância dos prazos e procedimentos constantes da Instrução Normativa RFB nº 1300, de 20 de novembro de 2012, com destaque, no caso, para os arts. 56 a 59, no que toca à compensação.

Dispositivos Legais: Código Tributário Nacional, art. 168; Lei nº 8383, de 1991, art. 66; Lei nº 10522, de 2002, art. 19; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014; Nota PGFN/CASTF Nº 174, de 2015; Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 05, de 2015.

FERNANDO MOMBELLI

Coordenador-Geral

Vale destacar ainda o artigo 62 do Regimento Interno do CARF: “§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.”

Ante o exposto, os valores pagos à Cooperativa de Trabalho não estão sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias.

Da Inaplicabilidade da incidência do adicional do GILRAT – Ausência de condições especiais de trabalho

A Fiscalização entendeu que centenas de funcionários da Recorrente, vinculados ao estabelecimento situado em Ouro Branco/MG, encontravam-se sujeitos a condições insalubres de trabalho durante o longo período fiscalizado, sendo merecedores de aposentadoria especial.

Ocorre que tal entendimento foi firmado sem que houvesse qualquer diligência ou elaboração de laudo ou perícia técnica, de modo que entendeu-se que centenas de funcionários do estabelecimento da Recorrente, encontravam-se em iguais e nocivas condições de trabalho.

Cumpre citar o artigo 387 da Instrução Normativa nº 03/2005 (Instrução normativa vigente a data do fato gerador), que disciplina o adicional do GILRAT nos seguintes termos:

Art. 387. A contribuição adicional de que trata o art. 382, será lançada por arbitramento, com fundamento legal previsto no § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, combinado com o art. 233 do RPS, quando for constatada uma das seguintes ocorrências:

I - a falta do PPRA, PGR, PCMAT, LTCAT ou PPP, quando exigíveis, observado o inciso V do art. 381;

II - a incompatibilidade entre os documentos referidos no inciso I;

III - a incoerência entre os documentos do inciso I e os emitidos com base na legislação trabalhista ou outros documentos emitidos pela empresa prestadora de serviços, pela tomadora de serviços, pelo INSS ou pela SRP.

Parágrafo único. Nas situações descritas neste artigo, caberá à empresa o ônus da prova em contrário.” (destacou-se)

Vale destacar que a Recorrente apresentou todos os documentos listados no inciso I desse dispositivo, não sendo possível à Fiscalização afirmar que “existe incompatibilidade entre esses documentos ou a incoerência desses documentos com as condições ambientais verificadas no estabelecimento” pelo simples fato de não ter feito qualquer verificação efetiva nos estabelecimentos alcançados pela autuação.

Na verdade, todo o trabalho fiscal decorre das informações constantes dos próprios documentos apresentados pela Recorrente. A Fiscalização alega que eles não indicam um controle efetivo dos riscos do ambiente laboral, mas os considera totalmente idôneos para fins de identificação dos setores expostos a algum tipo de agente nocivo.

No tocante ao benzeno, destaque-se que o Anexo VI – H, que elenca a relação de empregados mantidos na exigência fiscal em relação ao adicional do GILRAT, apresenta somente um único funcionário sujeito ao agente nocivo benzeno, qual seja, o Sr. José Marcos Peixoto Araújo.

Com relação ao alcatrão, verifica-se que os funcionários potencialmente sujeitos a tal agente nocivo atuam na área de logística e de suporte industrial, estando alocados em escritórios, ambientes totalmente excluídos da exposição ao alcatrão, de modo que houve um equívoco material na elaboração do PPRA e do PPP dos referidos funcionários, pois houve

a vinculação indevida em relação à exposição desses empregados ao agente nocivo alcatrão, mas tal enquadramento não merece prosperar uma vez que deve ser buscada a verdade material.

No que tange ao agente nocivo óleo mineral, cumpre ressaltar que a Recorrente forneceu aos trabalhadores mecanismos de proteção como luvas de segurança, creme desengraxante e creme de proteção para mãos e pele.

Com relação aos agentes nocivos calor e manganês, deveria ter havido uma mensuração dos níveis de tolerância que foram ultrapassados, diante da natureza quantitativa de tais agentes nocivos.

Não houve nenhum funcionário exposto ao agente nocivo vibração de acordo com o anexo VI-H.

Por fim, quanto ao agente nocivo ruído, destaque-se que a Recorrente trouxe documentação comprovando a compra de EPIs aos seus 338 empregados, ainda que não haja uma ficha de controle de distribuição dos EPIs assinada por cada empregado. Ademais, cumpre destacar que foram apresentados exames audiométricos apresentados, que comprovam que não há constatação de ambiente insalubre no estabelecimento de Ouro Branco/MG da Recorrente, pois restou comprovado a inexistência de lesões auditivas nos empregados elencados no anexo VI-H.

Diante de todo o exposto, os elementos trazidos pela Fiscalização não foram suficientes para determinar a aplicação do adicional do GILRAT, de forma que tal lançamento não merece prosperar.

Multa e Retroatividade Benigna

Considerando que não foi dado provimento à alegação da Recorrente acerca da inaplicabilidade da incidência do adicional do GILRAT, passamos a analisar a questão da retroatividade benigna da multa aplicada exclusivamente com relação a tal questão.

Anteriormente à edição da Lei nº 11.941/2009, o sistema de penalidades da legislação previdenciária de custeio apresentava diversas particularidades.

A redação anterior do art. 35 previa a exigência de penalidade sobre as contribuições previdenciárias em atraso – denominada como *multa de mora* – com percentuais que aumentavam progressivamente, de acordo com a ocorrência de determinados atos administrativos e também com o passar do tempo.

O fato de o contribuinte ter apresentado declaração (GFIP) à autoridade previdenciária não influenciava a evolução percentual da multa, o qual somente seria fixada no instante do efetivo pagamento. Vale lembrar que a falta de apresentação ou a apresentação com alguma incorreção da GFIP sujeitava o contribuinte à imposição de multa específica severa, por descumprimento de obrigação acessória, constante do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

Com a unificação da Secretaria da Receita Federal e da Secretaria da Receita Previdenciária, iniciada em 2007, uma série de modificações legislativas foi introduzida, a fim de harmonizar com o tratamento dado aos demais tributos federais.

A fiscalização, ao lançar a multa por descumprimento de obrigação acessória, baseou-se na seguinte redação do art. 32, IV e §5º da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97:

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. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97.)

(...)

§ 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. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97.)

No entanto, referido dispositivo foi revogado, dando lugar ao art. 32-A, cuja redação é a seguinte:

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: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009.)

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.

Com relação à multa sobre a falta de recolhimento de contribuição previdenciária, o antigo art. 35 da Lei nº 8.212/91 prescrevia o seguinte:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999.)

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

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;

b) quatorze por cento, no mês seguinte;

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

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

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;
- d) cinqüenta 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;

III – para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

- a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;
- b) setenta por cento, se houve parcelamento;
- c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;
- d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.

Com a edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/91 passou a tratar da multa de mora e o novel art. 35-A cuidou de dispor sobre a multa de ofício:

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

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, de 2009).

O art. 44 da Lei nº 9.430/96, mencionado no art. 35-A supra, possui a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Assim, há dois pontos a serem examinados com vistas à aplicação da retroatividade benigna: o emprego da chamada “cesta de multas” (Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009) e o limite do percentual da multa.

O primeiro ponto a ser destacado, quando se analisa os regimes das penalidades constantes da Lei nº 8.212/91 – *antes e depois da edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009* –, refere-se à identificação do comportamento sancionado. Tal providência afigura-se importante para se aplicar adequadamente a retroatividade benigna aludida pelo art. 106, II do CTN, em virtude de alteração legislativa.

A posição encampada pela Administração Tributária Federal, quando há lançamento de multas por falta de recolhimento de contribuição previdenciária e também de multas por descumprimento de obrigação acessória (GFIP), é convencionalmente denominada de “cesta de multas” e sua regulamentação encontra-se detalhada na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009, nos seguintes termos:

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º 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 na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Ou seja, na “cesta de multas”, a aplicação da retroatividade benigna é condicionada à comparação entre:

- (i) o somatório entre as multas por descumprimento de obrigações acessórias (art. 32 da Lei nº 8.212/91, na redação anterior às alterações da Lei nº 11.941/2009) e as multas por falta de pagamento de contribuições previdenciárias (art. 35, nas mesmas condições); e
- (ii) o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, o qual introduziu à legislação previdenciária a multa de ofício de 75% sobre o valor da contribuição previdenciária devida.

A redução da penalidade, em função da retroatividade benigna, terá lugar somente se o valor resultante da aplicação do critério (i) for superior ao resultado da aplicação do critério (ii). Nesse caso, a multa lançada deverá ser reduzida ao patamar do valor encontrado pelo critério (ii).

A fundamentação do raciocínio que permitiu à Administração Tributária Federal alcançar tais conclusões não é explicitada pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009.

Contudo, ao analisar a jurisprudência administrativa sobre o tema, é possível tecer conjecturas sobre os motivos que conduziram à elaboração do mencionado normativo. Nesse sentido, por ocasião da prolação do acórdão nº 9202-003.795, de 17/02/2016, a eminent Conselheira Relatora Maria Helena Cotta Cardozo fez constar do seu voto o seguinte trecho esclarecedor (grifos nossos):

Destarte, resta claro que, com o advento da Lei nº 11.941, de 2009, o lançamento de ofício envolvendo a exigência de contribuições previdenciárias, bem como a verificação de falta de declaração do respectivo fato gerador em GFIP, sujeita o Contribuinte a uma única multa, no percentual de 75%, sobre a totalidade ou diferença da contribuição, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Com efeito, a interpretação sistemática da legislação tributária não admite a instituição, em um mesmo ordenamento jurídico, de duas penalidades para a mesma conduta, o que autoriza a interpretação no sentido de que as penalidades previstas no art. 32-A não são aplicáveis às situações em que se verifica a falta de declaração/declaração inexata, combinada com a falta de recolhimento da contribuição previdenciária, eis que tal conduta está claramente tipificada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Em outras palavras, o entendimento preconizado pelo acórdão nº 9202-003.795, de 17/02/2016, foi o de que:

– antes da edição da Lei nº 11.941/2009, a falta de declaração ou a declaração inexata (descumprimento de obrigação acessória), bem como a falta de recolhimento do tributo (descumprimento da obrigação principal) configuravam infrações autônomas, com sanções independentes e cumuláveis, sendo a primeira apenada pelo art. 32 e a segunda apenada pelo art. 35 da Lei nº 8.212/91;

– depois da edição da Lei nº 11.941/2009, a falta de declaração ou a declaração inexata juntamente com a falta de recolhimento do tributo passaram a tipificar, de acordo com o mencionado julgado, condutas necessárias para a tipificação de uma única sanção, em função da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, ao qual o art. 35-A da Lei nº 8.212/91 faz remissão.

No final, saber se a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009 atuou ou não dentro dos preceitos legais depende, em essência, da interpretação a ser dada à expressão “*nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*”, contida no art. 44, inc. I da Lei nº 9.430/96.

Não obstante a clareza do acórdão nº 9202-03.795, é possível afirmar que o legislador ordinário não está impedido de impor uma única sanção para mais de uma infração. Em tese, portanto, a finalidade do art. 44, I da Lei nº 9.430/96 poderia ser sancionar o contribuinte que não efetuou pagamento e não declarou ou declarou de forma inexata, sendo tais infrações identificadas pela autoridade fiscal, mediante lançamento de ofício. Não abrange a falta de recolhimento de tributo já declarado, cuja infração estaria sujeita apenas à multa de mora prevista no art. 35, nem o descumprimento isolado de obrigação acessória, passível de multa prevista no art. 32-A, todos da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

O problema é que o art. 44, inc. I da Lei nº 9.430/96 possui redação truncada quando faz alusão “nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”.

Na literalidade do dispositivo, se a multa de 75% fosse aplicável quando houvesse *cumulativamente* falta de pagamento, falta de declaração e declaração inexata, isso consistiria em paradoxo, porque não seria possível, ao mesmo tempo, *não existir declaração* e *existir declaração com inexatidão*. Se, em outra leitura possível, a multa de 75% fosse aplicável quando houvesse *alternativamente* falta de pagamento ou falta de declaração ou declaração inexata seria criada uma antinomia em relação ao disposto no art. 32-A, que igualmente cuida de penalizar a falta de declaração ou a declaração inexata.

Diante da dúvida sobre a aplicação de sanções tributárias, o art. 112 do CTN prioriza a interpretação mais favorável ao acusado. Retrata a adoção do princípio “*in dubio pro reo*” em matéria de interpretação e deixa transparecer a vontade (vinculante) do legislador de favorecer o infrator com a aplicação da penalidade mais branda.

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I – à capitulação legal do fato;

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

A norma protege o acusado de injustiça na punição, quando houver incerteza a respeito do fato ou do direito aplicável. Assim, nas palavras de Hugo de Brito Machado (“Teoria das Sanções Tributárias”, in *Sanções Administrativas Tributárias*, Ed. Dialética, p. 177):

*Se o princípio de Direito Penal do *in dubio pro reo* exige certeza quanto ao fato, pela mesma razão deve exigir certeza quanto ao direito, pois a verificação da incidência da norma penal depende não apenas da constatação da ocorrência do fato, mas da delimitação do alcance da norma que é indispensável para que se saiba se está aquele fato abrangido, ou não, pela hipótese de incidência, vale dizer, pelo tipo penal.*

No caso concreto, parece-me que a interpretação mais favorável ao acusado é considerar que as infrações (i) de falta de declaração ou de declaração inexata e (ii) de falta de

recolhimento da contribuição previdenciária devam ser sancionadas globalmente pelo art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

O segundo ponto deste voto a ser tratado e que tem gerado controvérsia na jurisprudência refere-se ao limite do percentual da multa a ser observado, para fins de aplicação da retroatividade benigna.

Sobre o tema, há essencialmente duas linhas de interpretação.

A primeira linha de interpretação sustenta que somente o novo art. 35 poderá retroagir com o objetivo de limitar a 20% o percentual da multa constante do antigo art. 35. Por seu turno, o art. 35-A, por inovar a legislação previdenciária de custeio, seria aplicável aos lançamentos de ofício realizados a partir da vigência da Lei nº 11.941/2009.

Esta é a posição sustentada de maneira reiterada pelo Superior Tribunal de Justiça. Cite-se, a esse respeito, o seguinte enxerto do voto do Min. Humberto Martins (os grifos são nossos):

A jurisprudência desta Corte é dominante no sentido de que se aplica o disposto no art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN na execução fiscal não julgada definitivamente na esfera judicial, independentemente da natureza da multa, sem descharacterizar a liquidez e certeza da Certidão de Dívida Ativa, pois tal normativo estabelece que a lei aplica-se a ato ou a fato pretérito quando lhe comina punição menos severa que a prevista por lei vigente ao tempo de sua prática.

Verifica-se que o art. 35 da Lei n. 8.212/91 foi alterado pela Lei n. 11.941/09, devendo o novo percentual aplicável à multa moratória seguir o patamar de 20%, que, sendo mais benéfico ao contribuinte, deve lhe ser aplicado, por se tratar de lei mais benéfica, cuja retroação é autorizada com base no art. 106, II, do CTN.

(...)

Cumpre destacar que o art. 35 da Lei n. 8.212/91, com a redação anterior à Lei n. 11.940/09, não distingua a aplicação da multa em decorrência da sua forma de constituição (de ofício ou por homologação), mas levando em consideração, essencialmente, o momento em que constatado o atraso no pagamento: antes da notificação fiscal, durante a notificação e existência de recurso administrativo, e após a inscrição em dívida ativa.

(...)

Com efeito, a nova redação do art. 35 da Lei n. 8.212/91, dada pela Lei n. 11.941/09, ao prever que as multas aplicadas obedecerão os parâmetros estabelecidos no art. 61 da Lei n. 9.430/96, possibilitou a aplicação da multa reduzida aos processos ainda não definitivamente julgados.

(...)

A distinção quanto à forma de lançamento para fixação de multa somente foi prevista com o advento da Lei n. 11.940/09, que introduziu o art. 35-A à Lei n. 8.212/91 (...)

Com efeito, sua aplicação restringe-se aos lançamentos de ofício existentes após sua vigência, sob pena de retroação.

STJ, 2^a Turma, EDcl no AgRg no RESP nº 1.275.297/SC, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 03/12/2013

No mesmo sentido, cite-se também o seguinte trecho do voto da Min. Regina Helena Costa (os grifos são nossos):

Controverte-se acerca do percentual de multa moratória aplicável ao lançamento de ofício após a alteração do art. 35 da Lei n. 8.212/91 pela Lei n. 11.941/09 que, ao incluir o art. 35-A naquele diploma normativo, determinou a observância do parâmetro mais gravoso do art. 44 da Lei n. 9.430/96, qual seja, de 75% (setenta e cinco por cento).

Com efeito, esta Corte possui entendimento segundo o qual deve ser observado o percentual original da multa moratória previsto no art. 35 da Lei n. 8.212/91, porquanto as ulteriores disposições do art. 35-A cominam penalidade mais severa, autorizando a aplicação do preceito anterior, mais benéfico, a teor do disposto no art. 106, II, c, do CTN.

(...)

Isto posto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Especial para fixar o percentual da multa moratória em 20% (vinte por cento).

STJ, 1^a Turma, RESP nº 1.585.929/SP, Rel. Min. Regina Helena Costa, julgado em 19/04/2016

A segunda linha de interpretação, por seu turno, considera que o antigo art. 35 da Lei nº 8.212/91 já previa em seu bojo tanto a multa moratória, para os recolhimentos espontâneos, quanto a multa de ofício, em decorrência de autuação da fiscalização (emissão de notificação fiscal de lançamento), não obstante o “caput” do dispositivo faça referência à “multa de mora”. Afinal, não será o “nomen iuris” que determinará o regime jurídico da multa.

No fundo, a natureza jurídica dessas multas – moratória ou de ofício – seria a mesma, possuindo caráter sancionador, punitivo e não-indenizatório.

Em consequência, o lançamento de multa relativa a fatos geradores das contribuições previdenciárias ocorridos até 03/12/2008 deverá observar, por essa vertente interpretativa, os percentuais do antigo art. 35 (em respeito ao art. 144 do CTN), ficando limitado ao disposto (i) no novo art. 35 (20%), no caso de declaração entregue pelo contribuinte, ou (ii) no art. 35-A (75%), no caso de ausência da mencionada declaração e existência de lançamento de ofício.

Esta é a posição que tem prevalecido no CARF, pelo voto de qualidade ou, quando menos, por maioria de votos. De forma exemplificativa, vale citar os seguintes julgados: ac. 9202-003.713, de 28/01/2016; ac. 9202-004.344, de 24/08/2016; ac. 2202-003.445, de 14/06/2016; ac. 2301-004.388, de 09/12/2015; ac. 2401-004.286, de 13/04/2016).

É indubitável a relevância dos fundamentos jurídicos apresentados pelas duas linhas de interpretação.

Mas a existência dessa divergência jurisprudencial introduz, a meu ver, uma dúvida no sistema, de caráter objetivo, quanto à solução do conflito a respeito da retroatividade benigna da lei nova que define infrações, atraindo a aplicação do art. 112 do CTN, já reproduzido acima.

Nesse cenário de incerteza normativa quanto à natureza da penalidade aplicável ou à graduação da multa originalmente lançada (inc. IV), novamente o art. 112 do CTN é invocado para a solução do caso concreto.

Trata-se de corolário que não pode ser ignorado pelo intérprete, ainda que ele particularmente não apresente dúvida acerca do relacionamento entre o antigo art. 35, o novo art. 35 e o art. 35-A. Isso porque a referida dúvida, pressuposto para aplicação do art. 112 do CTN, é objetiva e advém das decisões divergentes entre os membros da mesma turma, entre turmas diversas do mesmo tribunal ou entre tribunais diferentes.

A jurisprudência judicial não destoa a esse respeito (grifamos):

Além disso, o art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação anterior à Lei nº 11.941/2009, estabelece somente multas de mora, inclusive quando houver lançamento de ofício. O legislador considerou irrelevante, para efeito de aplicação da multa de mora, o fato de haver ou não informação a respeito do débito na GFIP. Isso porque as hipóteses de falta de declaração ou declaração inexata eram penalizadas com as multas previstas no art. 32, §§ 4º e seguintes, da Lei nº 8.212/91, que foram revogadas pela Lei nº 11.941/2009. De qualquer sorte, mesmo que haja dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável (se é multa de mora ou de ofício), a lei deve ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte, nos termos do art. 112 do CTN.

TRF da 4ª Região, 1ª Turma, Apelação Cível nº 2005.71.11.004530-2/RS, Rel. Des. Federal Joel Ilan Paciornik, julgado em 24/02/2010

Posto isso, para fins de aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN, voto por comparar a multa por descumprimento de obrigação acessória e a multa por falta de pagamento de contribuição previdenciária impostas ao contribuinte de forma englobada, limitando-as ao percentual de 20% constante do novo art. 35 da Lei nº 8.212/91 (já com as alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009), por força interpretação mais favorável ao acusado, conforme determina o art. 112 do CTN.

Conclusão

Com base no exposto, (i) conheço do recurso de ofício e nego-lhe provimento; e (ii) voto por conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto

Voto Vencedor

Conselheira Mônica Renata Mello Ferreira Stoll – Redatora designada.

Com a devida vênia, divirjo do Relator quanto à inaplicabilidade da incidência do adicional do Gilrat.

Impõe-se observar, inicialmente, que a relação dos agentes nocivos químicos, físicos, biológicos ou associação de agentes prejudiciais à saúde ou à integridade física considerados para fins de concessão de aposentadoria especial consta do Anexo IV do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99. A comprovação da efetiva exposição do segurado aos agentes nocivos deve ser feita pela empresa ou por seu preposto com base em laudo técnico de condições ambientais do trabalho expedido por médico do trabalho ou engenheiro de segurança do trabalho, nos termos do art. 68 do RPS.

No caso concreto, verifica-se que a autoridade lançadora constatou a exposição de trabalhadores a agentes nocivos com base nas informações prestadas pela própria empresa, conforme trecho do Relatório Fiscal abaixo reproduzido (e-fls. 49), não se vislumbrando qualquer motivo para a verificação *in loco* da efetiva realidade do ambiente de trabalho durante o procedimento fiscal, ao contrário do que defende o contribuinte:

Com base na documentação examinada em especial: Programa de Prevenção de Riscos Ambientais - PPRA, Programa de Controle Médico e Saúde Ocupacional - PCMSO, Perfil Profissiográfico Previdenciário - PPP, Laudos Técnicos e Levantamentos Ambientais, apresentados pela empresa, constatamos a presença de agentes nocivos no ambiente de trabalho da empresa: ruído acima de 85 dB (em níveis de concentração acima dos limites de tolerância) calor, vibração, alcatrão, benzeno, manganês e óleo mineral, estabelecidos pelo Anexo IV do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

Confrontando as informações prestadas em GFIP pela empresa com a documentação anteriormente citada, constatamos segurados empregados em condição ensejadora do direito à aposentadoria especial, sem o correspondente código de aposentadoria especial (Campo: Ocorrência da GFIP), conforme discriminado no ANEXO VI, que integra o presente Relatório Fiscal, objetos do presente lançamento.

Ademais, cabe mencionar que as condições do ambiente de trabalho encontradas no período em que ocorreu o procedimento fiscal não seriam necessariamente as mesmas encontradas no momento da ocorrência do fato gerador, fato este que já descartaria a necessidade de diligência para medição ou verificação *in loco*.

Cumpre ressaltar, ainda, que os documentos examinados na ação fiscal integram as demonstrações ambientais pelas quais devem ser comprovadas as condições de trabalho que dão ou não direito à aposentadoria especial, fazendo parte das obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária e trabalhista, conforme disposto na Instrução Normativa INSS/PRES nº 20 de 10/10/2007 vigente à época do fato gerador. Não se trata, portanto, de lançamento com base em "mera análise documental", conforme sustenta o

recorrente, mas de uma constatação com base em informações cujo correto registro constitui obrigação da própria empresa.

A decisão de primeira instância ratifica o exposto pelo auditor, conforme se extrai do excerto a seguir transcrito (e-fls. 8.154):

Pela apreciação do Laudo Técnico PPRA 2007, cuja cópia foi juntada às fls. 1.396/1.481, constata-se a presença de agentes nocivos cuja intensidade da exposição, se não mitigada por EPI, conferem aos trabalhadores a eles expostos, o direito a aposentadoria especial nos termos do relatório fiscal.

No mesmo documento constata-se a ocorrência de exposição de trabalhadores a agentes nocivos que pela simples exposição conferem aos trabalhadores o direito à aposentadoria especial como foi detalhado no relatório fiscal.

Pela análise das informações contidas nos Perfis Profissiográficos Previdenciários – PPP de trabalhadores vinculados ao contribuinte, em 2007, cujas cópias foram juntadas às fls. 1.482/1.575, observa-se a ocorrência de exposição de trabalhadores a agentes nocivos que, por si só, nos termos das normas citadas no relatório fiscal, confere aos trabalhadores o direito à aposentadoria especial. Constatase, ainda, que houve a exposição de trabalhadores a agentes nocivos cuja intensidade, se não mitigada pela utilização de EPI, gera a necessidade de aposentadoria especial do trabalhador.

Também não merece ser acolhida a alegação de que a fiscalização desconsiderou por completo a utilização de protetores auriculares pelos funcionários expostos ao ruído.

Da análise dos autos constata-se que a fiscalização realizou três diligências solicitadas pela primeira instância de julgamento (e-fls. 2.380/2.387, 6.384/6.392 e 7.584/7.604) onde procedeu ao exame dos elementos de prova apresentados pelo contribuinte e considerou para fins de mitigação dos danos causados por agentes nocivos todos os documentos de entrega de EPI que continham recibo de empregados, tendo sido excluídos do lançamento inclusive valores de contribuições referentes a segurados que receberam EPI em períodos anteriores à ocorrência do fato gerador (e-fls. 4.897/4.903, 7.228/7.237 e 8.058/8.062). Apenas não foram acatados pela fiscalização os documentos sem a assinatura do empregado, uma vez que não foram considerados hábeis a comprovar o fornecimento de EPI e a exigência de sua utilização pelo trabalhador exposto ao agente nocivo. Não se trata, portanto, de uma presunção de que centenas de empregados fazem jus à aposentadoria especial, tal como afirma o recorrente, mas sim, de uma constatação baseada em informações apresentadas pela própria empresa, a qual deixou de comprovar, por meio de documentação hábil, a redução dos danos causados por agentes nocivos a esses empregados. Sobre o assunto, cabe transcrever alguns trechos da decisão de piso, cujas razões eu compartilho (e-fls. 8.158, 8.160/8.161):

Como se viu, os referidos documentos (entre eles, PPP e PPRA) também corroboram a informação fiscal no sentido de que, para parte dos trabalhadores expostos a agentes nocivos específicos (tal como ruído) o direito à aposentadoria especial e a necessidade do respectivo custeio, dependeria da comprovação ou não, por parte do sujeito passivo, de mitigação da intensidade

da exposição dos trabalhadores a esses agentes por meio de gestão e utilização de EPI.

Depreende-se do disposto na NR-6 – Equipamentos de Proteção Individual – EPI, aprovada pela Portaria GM nº 3.214, de 8/6/1978, com redação dada pela Portaria do MTE SIT nº 25 de 15/10/2005, item 6.6 (que trata das responsabilidades do empregador) que compete ao contribuinte (nesse caso empregador), dentre outros, adquirir o EPI adequado a risco de cada atividade, exigir seu uso e fornecer EPI aprovado pelo órgão nacional competente em matéria de segurança e saúde no trabalho. Portanto, desde a publicação dessa norma, poderia ter sido exigido do contribuinte, documentação hábil para comprovar a aquisição, o fornecimento de EPI aprovado e a exigência de sua utilização pelo trabalhador exposto ao agente nocivo.

[...]

Observa-se, que foram realizadas duas diligências, nas quais foi oportunizado ao contribuinte, apresentar as fichas de controle de entrega de EPI de forma a comprovar, ao menos, o fornecimento de EPI regular aos empregados expostos a agentes nocivos. Constatou-se que, nessas ocasiões, o sujeito passivo foi intimado por meio de TIF a apresentar tais documentos. Como resultado dessas diligências, foram elaboradas três informações fiscais (despacho de fls. 4.897/4903, despacho de fls. 7.228/7.237 e despacho de fls. 8.058/8.063) contendo os esclarecimentos solicitados e retificações necessárias, das quais o sujeito passivo e demais responsáveis solidários foram cientificados.

Conforme já relatado, a fiscalização, nos despachos de fls. 4.897/4.903 e fls. 7.228/7.237 e fls. 8.058/8.063, informou: que o contribuinte não apresentou fichas de controle e entrega de EPI para todos os trabalhadores identificados como expostos a agentes nocivos que poderiam ser mitigados por EPI, e que algumas fichas apresentadas não evidenciaram a entrega regular de EPI. Também consta que os demais documentos apresentados não são aptos a comprovar o fornecimento de EPI a empregados.

Foram considerados todos os documentos de entrega de EPI que continham recibos de empregados, tendo sido, inclusive, excluídos os valores de contribuição lançados em relação a segurados que receberam EPI em períodos anteriores à ocorrência do fato gerador.

[...]

Observa-se que em sua manifestação, o contribuinte concorda com as retificações levadas a efeito questionando apenas o fato de não terem sido considerados relativamente aos valores lançados a título de contribuição decorrente de riscos ambientais do trabalho, os documentos que comprovam a realização de cursos/treinamentos de utilização de EPI por alguns segurados e de relatórios elaborados por ele, sem assinatura dos empregados, que indicariam a distribuição de

EPI com vistas a comprovar a mitigação do dano pelo fornecimento de EPI.

Tem-se, contudo, que tais documentos por não conterem o recibo do EPI por parte do segurado empregado são insuficientes para comprovar que os segurados em relação aos quais foi lançada a contribuição adicional para o financiamento de aposentadoria especial, de fato receberam EPI capaz de mitigar durante o ano de 2007 os danos provocados pelos agentes nocivos. Nesse caso, conforme legislação citada, o recibo fornecido pelo empregado de que recebeu um EPI nas datas e nas condições suficientes a mitigar o dano é prova que se faz necessária.

Assim, o contribuinte, ao reconhecer a existência do agente nocivo ruído e não comprovar adequadamente a entrega dos equipamentos de proteção aos trabalhadores, deve se sujeitar ao pagamento da contribuição adicional para financiamento da aposentadoria especial.

Cabe esclarecer que a inexistência de danos auditivos no resultado dos exames médicos apresentados pela empresa para parte de seus funcionários não tem o condão de elidir a infração apurada, uma vez que não representa prova inequívoca da distribuição de EPI aos mesmos.

Também não pode ser acatada a alegação de que deveria ser cancelada a autuação referente aos agentes nocivos calor, vibração e manganês por falta de fundamentação que a justifique.

De acordo com o recorrente, a fiscalização afirmou que a simples presença de alcatrão, benzeno e óleo mineral já ensejaria o direito a aposentadoria especial e desenvolveu todo o seu trabalho em torno exclusivamente do agente ruído, de onde se conclui que não viu problemas efetivos com os outros três agentes.

No entanto, como já exposto neste voto, consta do Relatório Fiscal que, com base nos documentos apresentados pela empresa, tais como PPRA, PCMSO, PPP, Laudos Técnicos e Levantamentos Ambientais, a autoridade lançadora constatou a presença não só de ruído, alcatrão, benzeno e óleo mineral, mas também de calor, vibração, e manganês. Verificou, ainda, que os trabalhadores expostos a nocivos foram informados em GFIP sem o respectivo código de aposentadoria especial, o que ensejou o presente lançamento. O Relatório Fiscal também aponta a classificação de cada substância com relação à sua nocividade (qualitativa x quantitativa) e indica as Normas Regulamentadoras correspondentes, concluindo em seguida conforme o excerto abaixo (e-fls. 51/52):

*Face ao exposto anteriormente, conclui-se que para os agentes nocivos constantes do Anexo IV do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99: **alcatrão, benzeno e óleo mineral**, a simples presença no ambiente de trabalho da empresa, para os trabalhadores expostos a esses agentes, ensejou o direito a aposentadoria especial, em consequência, o presente lançamento, para os demais expostos aos agentes: **ruído em níveis superiores a 85 dB, calor, vibração, e manganês**, o fator determinante foi à exposição acima dos limites de tolerância ou doses estabelecidos.*

A análise da exposição aos agentes nocivos calor, vibração e manganês também foi efetuada nas diligências realizadas pelo auditor, conforme se observa nas respectivas Informações Fiscais. Note-se que na primeira diligência foram excluídos do levantamento inicial segurados expostos a manganês em relação aos quais restou demonstrada a entrega regular de EPI de forma a atenuar a exposição ao agente nocivo (e-fls. 4.276/4.319, 4.900/4.901). Da mesma forma, na terceira diligência foram excluídos empregados expostos a manganês e ao calor cujo fornecimento de EPI pela empresa fora constatado através da documentação apresentada (e-fls. 7.615/7.643, 8.058/8.059).

Importa salientar, por fim, que o julgamento de primeira instância aborda a exposição aos agentes nocivos calor, vibração e manganês e ratifica o entendimento da fiscalização, o qual acompanho (e-fls. 8.154/8.158):

Constata-se, ainda, conforme relato fiscal, não infirmado pelo impugnante, que quanto aos agentes nocivos, calor, vibração e manganês, a exposição acima dos limites de tolerância previstos nos Anexos 3, 8 e 12 da NR-15 do MTE foi constatada pela apreciação de Programa de Prevenção de Riscos Ambientais – PPRA, no Programa de Controle Médico e Saúde Ocupacional – PCMSO, nos Laudos Técnicos e Levantamentos Ambientais inclusive com base nos Perfis Profissiográficos Previdenciários – PPP, que foram apresentados.

Quando a utilização de EPI é medida suficiente para a mitigação do dano relativamente a esses agentes, de modo a incluir a exposição do empregado dentro dos limites de tolerância previstos na NR-15, tal fato consta desses documentos, notadamente do PPP.

Assim, considerando que os documentos juntados aos autos evidenciam a exposição em níveis de tolerância superior ao tolerável (como, por exemplo, acontece nos documentos de fls. 1.402 e 1.411), e uma vez que a defesa não indicou qualquer caso de empregado não exposto ao agente nocivo ruído, mas exposto ao calor, vibração e manganês, que tenha sido considerado como base de cálculo pela fiscalização e, para o qual havia documentação técnica aprovada pelo MTE apontando para a mitigação dos danos de modo a incluir a exposição dentro dos limites de tolerância previsto na NR-15, tem-se que a conclusão fiscal acerca da ocorrência de exposição de segurados aos agentes nocivos quantitativos (calor, vibração e manganês) acima dos limites de tolerância deve ser prestigiada. Por decorrência, devem ser mantidas as contribuições lançadas.

Diante de todo o exposto, considerando que todos os documentos apresentados pelo contribuinte foram devidamente examinados pela fiscalização, seja durante o levantamento inicial ou em razão das diligências realizadas, e tendo em vista que nenhum outro elemento de prova foi juntado ao Recurso Voluntário, não há reparos a serem feitos quanto ao adicional do Gilrat apurado no lançamento.

Por conseguinte, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário na questão da inaplicabilidade da incidência do adicional do Gilrat.

(assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll