



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720011/2020-70
ACÓRDÃO	2202-010.903 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

NULIDADE. DOCUMENTOS APRESENTADOS EM FISCALIZAÇÃO E EM IMPUGNAÇÃO. DILIGÊNCIA. ANÁLISE NÃO REALIZADA. RETORNO DOS AUTOS.

A decisão recorrida deve ser anulada e determinado o retorno dos autos para que a unidade de origem faça a devida análise da documentação juntada pelo contribuinte durante a fiscalização e a impugnação, momentos efetivamente corretos para apresentação de documentos probatórios.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, para anular a decisão de 1ª instância, a fim de que nova decisão seja proferida, consideradas todas as provas acostadas, inclusive as juntadas com a impugnação.

Sala de Sessões, em 6 de agosto de 2024.

Assinado Digitalmente

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Sonia de Queiroz Accioly – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Sonia de Queiroz Accioly (Presidente), Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Robison Francisco Pires, Wilderson Botto (suplente convocado) e Andre Barros de Moura (suplente convocado). Declarou-se impedida a conselheira Lilian Cláudia de Souza foi substituída pelo conselheiro Wilderson Botto. O conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino declarou-se suspeito foi substituído pelo conselheiro André Barros de Moura.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 105-011.671, da 6ª Turma da/DRJ05 (fls. 12.312 a 12.331) que julgou improcedente a impugnação (fls. 3.617) e manteve o crédito constituído por meio do auto de infração (fl. 2) relativo às **contribuições adicionais para o custeio de aposentadoria especial decorrente de exposição habitual e permanente a agentes nocivos** de parte dos segurados do Regime Geral de Previdência Social que prestaram serviços como empregados à empresa autuada nos estabelecimentos de CNPJ nº 33.591.510/0179-87; nº 33.592.510/0262-00 e nº 33.592.510/0378-21, durante o ano de 2015, no valor total lançado de R\$ 80.538.712,94.

Consta no Relatório Fiscal (fls. 11) que o lançamento foi realizado por arbitramento porque o contribuinte teria apresentado documentos (GFIP, folhas de pagamento e demonstrações ambientais) com divergências quanto à exposição dos segurados a agentes nocivos.

A decisão recorrida restou assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

ADICIONAL DE GIILRAT. DEMONSTRAÇÕES AMBIENTAIS. INCOERÊNCIA. ARBITRAMENTO.

A incoerência entre as demonstrações ambientais, as folhas de pagamento e as declarações tributárias enseja o lançamento de ofício por arbitramento da contribuição adicional para o custeio da aposentadoria especial.

AUTO DE INFRAÇÃO. ARBITRAMENTO VÁLIDO. ÔNUS DA PROVA.

Na hipótese de lançamento tributário válido por arbitramento, cabe ao contribuinte o ônus probatório em contrário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi cientificado em 07/08/2023 e apresentou recurso voluntário em 05/09/2023 (fls. 12339 a 12.385) sustentando, em síntese: a) nulidade do acórdão recorrido, por adoção de premissa probatória manifestamente equivocada; b) mérito, nulidade do auto de

infração em razão da precariedade da fiscalização; c) indevido arbitramento da base de cálculo; d) ausência de agentes nocivos prejudiciais à saúde dos empregados da empresa, no ano de 2015; e) não materialização da exposição aos agentes nocivos em razão do uso de EPI; f) em questões subsidiárias, indevida inclusão de empregados que não estavam expostos a agentes nocivos; g) ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa; h) relevante impacto orçamentário: viés econômico da discussão; i) imprescindibilidade da efetiva realização de perícia e/ ou diligência fiscal.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

Nos termos relatados, a síntese das alegações recursais, quanto à preliminar de nulidade, refere-se à ausência de análise de toda a documentação apresentada pela contribuinte, com o consequente lançamento realizado por arbitramento que, de acordo com a recorrente, acabaria incluindo segurados que não faziam jus à aposentadoria especial.

De fato, a realização de lançamento por arbitramento é tema que diz respeito ao mérito, e foi realizado, conforme alegação da recorrente, por ausência de análise de toda documentação apresentada e/ou entendimento de desconformidade da documentação.

Assim sabemos, a Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo ao processo administrativo o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – arts. 2º, caput, e parágrafo único, incisos VII e VIII, e 50 da Lei nº 9.784/99.

No processo administrativo fiscal, são nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72), consubstanciado no princípio do contraditório e da ampla defesa que se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal. Esse aspecto é relevante à medida que, ao contestar o auto de infração, o contribuinte apresenta as

razões que defendem a conduta por ele adotada e os documentos que fundamentam suas alegações. Logo, após a contestação do contribuinte, a autoridade administrativa não pode rever espontaneamente o ato e implementar ajustes¹.

Há violação ao direito de defesa do contribuinte quando há descrição deficiente dos fatos imputáveis ao contribuinte ou quando a decisão contém vício na motivação por não enfrentar todos os argumentos capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador, ou que se enquadre em uma das hipóteses do art. 489, § 1º, do CPC.

Das lições extraídas do CPC, aplicadas ao processo administrativo fiscal por força do art. 15 do mesmo diploma legal, a decisão não precisa apreciar todos os fundamentos da defesa, mas, sim, aqueles capazes de infirmar a conclusão adotada pelo julgador.

O devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o sujeito passivo, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação, possa exercitar a sua defesa plena.

O vício material diz respeito aos aspectos intrínsecos do lançamento e relaciona-se com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, conforme definido pelo art. 142 do CTN.

O lançamento está eivado de vício material, que é aquele existente quando há erro no conteúdo do lançamento, que é a norma individual e concreta, na qual figura “o fato jurídico tributário” no antecedente, e no conseqüente a “relação jurídica tributária” (composta pelos sujeitos e pelo objeto, o quantum a título de tributo devido).

O vício formal, por outro lado, não interfere no litígio propriamente dito, ou seja, não há impedimento à compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas, e o seu refazimento não exige inovação em seu conteúdo material, nem muito menos nos seus próprios fundamentos, nem resta atingida a essência da relação jurídico-tributária, nem a comprovação da ocorrência do fato gerador, nem maculado o dimensionamento de sua base de cálculo.

O auto de infração deve conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. A ausência dessas formalidades implica na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa e gera nulidade quando seus efeitos comprometem o direito de defesa assegurado constitucionalmente² – art. 5º, LV, CF.

O art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, assim informa:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

1 NEDER, Marcos Vinícius; LAURENTIIS, Thaís de. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado: atualizado até 05/09/2023. 4. ed. São Paulo: EDDA, 2023, p. 58-59.

2 PAULSEN, Leandro. Direito Tributário, 2020, p. 748.

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O formalismo moderado é princípio basilar do processo administrativo fiscal, que tem como maior objetivo julgar a legalidade do ato administrativo, consubstanciado no lançamento, cuja finalidade é verificar se a hipótese abstrata descrita na norma guarda subsunção com os fatos ocorridos.

Nesse sentido, a Fiscalização Tributária, ao realizar o lançamento, tem o dever de apurar as reais condições em que o serviço foi realizado com o fim de enquadrá-lo como exposição a agentes nocivos, nos termos da legislação.

A obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato jurídico tributário, classificado como um fato jurídico *stricto sensu*, já que seus efeitos jurídicos decorrem sempre da norma legal e não da vontade das partes.

A constituição do crédito tributário, por sua vez, é formalizada por meio do lançamento tributário, oportunidade em que a autoridade administrativa realiza a interpretação das normas e aplica aquela que entende cabível ao caso, em subsunção do fato à norma, dando a liquidez e certeza necessária para a exigibilidade do crédito tributário³. Em face deste lançamento, surge ao contribuinte o direito ao contraditório e ampla defesa, momento em que irá direcionar seus argumentos de defesa para confrontar os fundamentos expostos na motivação do lançamento⁴.

O fim maior é que a prova seja devidamente analisada e o crédito seja o devido. Como dever social imprescindível ao Estado Social de Direito, não cabe a qualquer empresa/contribuinte querer ou tentar pagar menos do que o devido, tão pouco cabe a qualquer fiscalização tributária buscar arrecadar mais do que é realmente devido. O arbitramento será medida extrema.

A apuração indireta do débito por intermédio da aferição é autorizada pela legislação previdenciária; contudo, estando no campo da exceção, deve atender a requisitos mínimos que determinem com exatidão o surgimento do fato gerador da obrigação tributária.

Nesse sentido, assim dispõe o art. 148 do CTN:

3 SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 691.

4 NEDER, Marcos Vinícius; LAURENTIIS, Thaís de. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado: atualizado até 05/09/2023. 4. ed. São Paulo: EDDA, 2023, p. 59.

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

A Lei nº 8.212/91, específica às contribuições previdenciárias, em seu art. 33, §§ 3º e 6º, atribui à fiscalização o poder de (a) lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário, no caso de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente; (b) apurar e lançar as contribuições devidas quando constatar que a contabilidade não registra a realidade da remuneração dos segurados a seu serviço.

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

(...)

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

De tal modo, a legislação vigente determina o uso de aferição indireta quando a documentação apresentada pelo contribuinte não demonstra a realidade.

Nos termos do art. 233 do Regulamento da Previdência Social, ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Fiscalização pode, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Em face de uma fiscalização, tem o contribuinte o ônus de comprovar quais segurados estavam e quais não estavam expostos a agentes nocivos e elaborar meio de prova apto a cumprir com esse ônus. Por outro lado, à fiscalização cabe analisar as provas apresentadas pelo contribuinte e, apenas em último caso e nos termos dispostos.

No caso, tratando-se de um adicional pago para financiamento da aposentadoria especial, importa, sobremaneira, saber se os segurados estavam expostos a riscos ambientais decorrentes de agentes nocivos e se o contribuinte apresentou documentação apta a demonstrar tais informações.

Argumentos relacionados à existência de mais ou menos colunas em planilha Excel fogem ao escopo da legalidade e tal ideia relaciona-se a atos do contribuinte e da fiscalização, igualmente. A matéria guarda sua complexidade, sim, e a empresa apresenta considerado número de segurados e tais dados devem ser considerados relevantes para todos os envolvidos nesse processo.

A IN RFB nº 971/2009, assim informa: (arts. 291 a 296)

De acordo com a recorrente, apesar da planilha possuir mais informações do que o solicitado, nela é possível obter todas as informações necessárias para cada empregado fiscalizado. Confira-se (fl. 16503 e 16504):

(i) de início, filtramos a Unidade/Estabelecimento, constante na coluna “H” ou “U”;

(ii) na sequência, o código do GHE, constante na coluna “F” e “S”;

(iii) e por fim, percorremos até a coluna – “J” –, na qual haverá o código a ser indicado na GFIP. Se o número constante for igual a 0 (zero) ou 1 (um), é porque inexistiu situação prejudicial à saúde daquele grupo de trabalhadores e, portanto, não há necessidade do recolhimento do adicional a título de GIL-RAT (nas colunas precedentes e subsequentes poderão ser observadas todas as informações pertinentes e relevantes para uma fiscalização adequada, como jornada diária de trabalho (colunas “I” e “K”), tempo diário de exposição aos riscos indicados nos respectivos PPP (coluna “Q”), medidas protetivas (coluna “P”), as qualificações e avaliações de risco (colunas “AE”, “AF” e “AH”) etc.

27. E nem se alegue que a planilha em questão, ao possuir mais informações do que o solicitado, dificultaria ou até impediria a análise pelo Sr. Agente Fiscal, a teor do quanto consignado no TVF, em seu parágrafo 436, e que fora indevidamente convalidado pelo v. acórdão.

28. Ora, tal suposta problemática não merece prevalecer por dois motivos principais. Primeiro, porque o Sr. Agente Fiscal poderia simplesmente filtrar (selecionar) apenas as informações que entendesse pertinente, desconsiderando as demais informações em excesso. Segundo, porque a Recorrente, quando da apresentação da aludida planilha (em resposta ao item 7 do TUPF nº 07), bem indicou a “coluna” correspondente a cada um dos itens solicitados textualmente pelo Sr. Fiscal. Veja-se:

(...)

29. Como se percebe da resposta acima colacionada, a Recorrente procurou transmitir as informações solicitadas com o máximo de zelo, detalhe e didática,

com o precípuo fim de facilitar o trabalho do Sr. Agente quando da manipulação da planilha entregue.

30. Noutras palavras, a referida planilha “ENTREGA_CBO_2016_2017” (Doc. 07 da Impugnação) compilou todas as informações obrigatórias e facultativas solicitados pela I. Fiscalização, sempre com o intuito de bem demonstrar a regularidade dos recolhimentos efetivados no curso do período fiscalizado, de modo que, os dados em excesso, acaso julgados desnecessários, poderiam simplesmente ser ignorados ou ocultados.

31. Logo, em que pese a planilha “Docs 02 04 05 07 Base_Matricula_Vs_LinhaHist_Riscos2”, entregue sim pessoalmente ao Ilmo. Sr. Auditor no curso da fiscalização seja importante, fato é que, em atenção ao quanto pleiteado no “Tópico VI” da Impugnação, o que se pleiteou foi a conversão do feito em diligência para que o Ilmo. Auditor, finalmente, promovesse nova apuração da base de cálculo do tributo exigido por meio da planilha “ENTREGA_CBO_2016_2017” (Doc. 07 da peça de Impugnação).

32. Destarte, era de rigor fosse proferido **NOVO** r. Despacho de Diligência, em substituição ao de fls. 16.392/16.399, para que o Ilmo. Auditor Fiscal respondesse, efetiva e derradeiramente, o seguinte quesito (Tópico VI da peça de Impugnação):

➤ *Com base nas informações constantes na denominada planilha “ENTREGA_CBO_2016_2017” (Doc. 07), cujas conclusões possuem amparo em sérios, legítimos e competentes estudos/laudos, seria possível identificar todos os GHE dos empregados fiscalizados e, com isso, obter a base de cálculo do adicional ao GILL-RAT (a luz dos demais documentos disponibilizados), ao invés de arbitrada, apurada somente com relação aos empregados efetivamente expostos a riscos ambientais, decorrentes de agentes nocivos, durante os anos de 2016 e 2017? Caso afirmativo, qual seria a diferença entre a base de cálculo arbitrada pelo I. Agente Fiscal e a base de cálculo efetivamente apurada?*

33. Porém não foi o que ocorreu!!!

Vejamos o que diz o acórdão recorrido, quanto a esse argumento (fl. 16473):

No caso dos autos, a impugnante, embora admita que a planilha trazida aos autos não contemple todas as informações solicitadas, sustenta ser equivocado o arbitramento realizado pela Fiscalização, pois respondeu todas as intimações e apresentou quase toda a documentação que possui, sendo a única dificuldade encontrada o fato de compilar um extenso volume de informações no exíguo prazo estipulado.

Acrescenta ainda que a planilha solicitada foi apresentada no curso da ação fiscal, e que consta acostada aos autos outra planilha que não possui a totalidade do registros mas que atende ao que foi exigido pela Fiscalização.

Com base nas razões e fundamentos declinados a seguir, verifica-se que razão não assiste à defesa.

Inicialmente, cumpre destacar que, em relação ao documento “Docs 02 04 05 07 Base Matricula_Vs_LinhaHist_Riscos2.xls”, o qual a interessada afirma atender todas as informações solicitadas durante o procedimento fiscal, não há nos autos prova inequívoca de que o documento teria sido efetivamente recebido pelo AFRFB autuante no curso da fiscalização. Este fato foi confirmado pela auditoria fiscal em resposta à diligência fiscal, às fls. 16401/16409, solicitada nesse julgamento. Nesse sentido, vale citar o conhecido brocardo: *Quod non est in actis non est in mundo*.

No tocante à planilha “ENTREGA_CBO_2016_2017” a própria empresa reconhece que o documento não se encontra em conformidade com o que foi solicitado. Vide item 25 da informação fiscal lavrada na diligência fiscal às fls. 16401/16409:

25 Por fim, em sua Carta Externa 233/2020, encaminhada em 13/10/2020, em relação ao item 7 do TIF nº 07, pendente desde o TIF nº 04, de 27/09/2019, com reintimações específicas nos TIF nos 05, 06 e 07, a empresa apresentou planilha (DOC_2 – ENTREGA_CBO_2016_2017), sem, contudo, atender às disposições e aos parâmetros estabelecidos por esta Fiscalização para composição da referida planilha. No arquivo encaminhado, as informações estavam discriminadas em 34 (trinta e quatro) colunas com disposição distinta da intimada, indicando que esta Fiscalização deveria compor nova planilha com a sistematização das diversas colunas. Especificou ainda que “há necessidade de complementação de informações pontuais, sem prejuízo da suficiência dos demais dados destas próprias linhas na identificação da correta apuração das contribuições em tela”. E, por fim, depois de um período superior a um ano da primeira intimação, ainda requereu “novo prazo adicional de 20 dias, apenas para fazer juntar a complementação do referido Doc. 02”. (GRIFOS NOSSOS)

Pois bem.

Ao contrário do que foi mencionado na decisão recorrida, não encontrei nos autos, em qualquer parte, que a recorrente tenha dito que a planilha não apresenta todas informações solicitadas. Ao contrário disso, a recorrente disse que a planilha tinha mais informações que solicitada e bastaria à fiscalização filtrar as colunas, algo bem comum, na minha visão, quando trata-se de uma planilha Excel.

Não está sendo dito que a Fiscalização deve elaborar nova planilha, o que passa muito longe da ideia de filtrar colunas em um Excel. Tão pouco pode ser considerado como fundamento robusto a justificar o lançamento por arbitramento.

Se o contribuinte pagou valores tributários a menor, ele deve efetivamente pagá-los e não é isso que a controvérsia cinge, nesse momento.

A discussão posta é se filtrar colunas no Excel é motivo apto a desconsiderar a planilha e realizar o lançamento por arbitramento. Tenho eu que não. Se na Coluna “O” foram

incluídos estabelecimentos não inseridos na fiscalização, desconheço dificuldades em excluir uma coluna que possam ser mais fortes que fugir à verdade material dos fatos e realizar um lançamento por arbitramento.

No caso dos autos, a impugnante, embora admita que a planilha trazida aos autos não contemple todas as informações solicitadas, sustenta ser equivocado o arbitramento realizado pela Fiscalização, pois respondeu todas as intimações e apresentou quase toda a documentação que possui, sendo a única dificuldade encontrada o fato de compilar um extenso volume de informações no exíguo prazo estipulado.

No caso, informou a fiscalização que procedeu ao cruzamento dos dados dos segurados empregados, com os respectivos códigos CBO e as bases de cálculo contidas nas GFIPs transmitidas pela empresa e nas Folhas de Pagamento e discriminou as remunerações individualizadas por trabalhador.

Ademais, conforme consta nos autos, junto com a impugnação, a recorrente requereu que a planilha **ENTREGA CBO 2016 2017**, entregue durante a fiscalização (TIF 6 e 7) e junto com a impugnação (DOC. 7), e que está lastreada em PPRAs, PGR, PCMSO, LTCAT, PPP e Laudos Técnicos Ocupacionais com a finalidade de demonstrar se os empregados fiscalizados estão ou não expostos a riscos ambientais decorrentes de agentes nocivos e fazem jus à aposentadoria especial, fosse devidamente analisada e, assim, solicitou a realização de diligência.

De acordo com a recorrente, essa planilha seria apta a identificar todos os GHE (Grupo Homogêneo de Exposição) dos empregados fiscalizados e, no Relatório Fiscal, como fundamento à autuação, constou que a recorrente teria deixado de apresentar *“todas as informações e os esclarecimentos necessários para identificar os GHE em que estavam alocados todos os segurados empregados, considerando os dados apresentados pela própria empresa tanto na Folhas de Pagamento quanto nas GFIP, em que identificou e declarou a existência de trabalhadores expostos a agentes nocivos geradores do direito à aposentadoria especial aos 25 (vinte e cinco) anos de serviço.”*

Além disso, a recorrente sustentou que havia uma presunção por parte da Fiscalização de que todos os segurados da empresa sob determinado CBO deveriam estar declarados nas informações fiscais da empresa como sujeitos a agentes nocivos à saúde, para que houvesse a incidência do adicional ao GILRAT, com alíquota de 6%.

Nesse ponto, convém ressaltar que consta no Relatório Fiscal que a base de cálculo foi lançada por arbitramento porque foram constatadas divergências nos documentos apresentados pela empresa (GFIP, folhas de pagamento e demonstrações ambientais) quanto à exposição dos segurados a agentes nocivos:

76. Intimada a apresentar planilha contendo os dados relativos a todos os segurados empregados expostos a atividades sujeitas a riscos ocupacionais, a jornada de trabalho diária de cada trabalhador, além do tempo diário de exposição aos riscos indicados nos respectivos PPP e a identificação do GRUPO

HOMOGÊNEO DE EXPOSIÇÃO (GHE) ao qual cada um estava alocado, a empresa apresentou somente uma amostragem contendo dados referentes a 78 (setenta e oito) empregados, em uma planilha denominada “Amostra_Empregado_Vs_Resultados_Avaliação.xlsx”.

77. Desta forma, a presente Auditoria não teve condições de compilar os GHE em que estavam alocados os segurados empregados com os dados apresentados pela própria empresa tanto nas Folhas de Pagamento quanto nas GFIP, em que identificou e declarou a existência de trabalhadores expostos a agentes nocivos geradores do direito à aposentadoria especial aos 25 (vinte e cinco) anos de serviço.

[...]

81. Em decorrência do todo exposto, o procedimento adotado para apuração do crédito previdenciário foi o ARBITRAMENTO da base de cálculo, considerando as remunerações indicadas e declaradas nas GFIP transmitidas pela empresa – relacionadas no parágrafo 32 – de TODOS OS SEGURADOS EMPREGADOS identificados com algum dos códigos relativos à Classificação Brasileira de Ocupações – CBO elencados nos parágrafos 72 e 73.

Ou seja, a Fiscalização concluindo pela realização do lançamento por arbitramento porque a planilha apresentada pela recorrente não tinha todos os dados relativos a todos os segurados que estavam expostos a atividades sujeitas a riscos ocupacionais, a jornada de trabalho diária de cada um deles, o tempo diário de exposição aos riscos indicados nos respectivos PPP e a identificação do GRUPO HOMOGÊNEO DE EXPOSIÇÃO (GHE) em que cada segurado estava alocado.

Em sede de impugnação, a recorrente levantou um primeiro ponto que precisa ser esclarecido. Informou a Fiscalização que, no tocante às informações acima destacadas, a empresa tinha apresentado uma planilha por amostragem, contendo dados de 78 empregado (“Amostra_Empregado_Vs_Resultados_Avaliações.xlsx”).

A empresa, por sua vez, disse que, durante a Fiscalização, em 05/11/2019, entregou pessoalmente à Autoridade Tributária as planilhas necessárias para a compilação dos grupos homogêneos de exposição e, para provar, apresentou cópias de mensagens eletrônicas trocadas com a Autoridade Fiscal e de uma petição e correspondente recibo de entrega de arquivos digitais com o carimbo e a firma da Autoridade Fiscal, com a data alegada (fls. 3.699-3.870 dos autos do processo).

Os autos foram, então, convertidos em diligência (fls. 12275 a 12277) para que a unidade pudesse informar se, durante o procedimento fiscal, recebeu os arquivos digitais anexados à peça impugnatória, especialmente a planilha eletrônica referenciada pela empresa como “Docs_02_04_05_07_Base_Matricula_Vs_LinhaHist_Riscos2.xlsx” .

Em resposta, veio a Informação Fiscal (fls. 12281 do e-processo, 1766 do pdf) informando que a planilha “Docs_02_04_05_07_Base_Matricula_Vs_LinhaHist_Riscos2.xlsx” não

foi recebida pela fiscalização. A empresa havia sido intimada em 27/09/2019 (TIF 4) e 14/10/2019 (TIF 5) para apresentar essa planilha, no prazo de 10 dias. Assim, em 09/10/2019, o Auditor-Fiscal recebeu mensagem encaminhada pela representante do contribuinte – Monique Pinheiro (monique.pinheiro@vale.com), com referência ao “Processo 10010.041930/1218-67 – Vale – TIF 04” com o seguinte teor (fls. 3823) – (sic):

“Prezado Rogério. Tentamos por diversas vezes proceder com a juntada da petição via E-cac, porém sem sucesso. Conforme tela abaixo, o documento gerado fica com status de “em análise pelo antivírus” e posteriormente gera uma tela de “Erro”. Em função do problema, encaminhamos anexo a carta resposta, para cumprimento do prazo de 10 dias **e posteriormente juntaremos ao processo 10010.041930;1218-67.” (GRIFO NOSSO)**

No dia 14/10/2019, a mensagem foi respondida, informando que não havia na Receita Federal qualquer comunicação de ocorrência de problemas no acesso e/ou inclusão de documentos no e-Processo/Dossiê. Em função disso, solicitou que o contribuinte fizesse a devida inclusão da petição encaminhada no supramencionado dossiê de atendimento (fls. 3856 do presente processo), o que não foi realizado. Na mesma data, a representante da VALE S.A. entrou em contato telefônico com o Auditor-Fiscal e, logo depois, foi emitido o TIF Nº 05, com o mesmo teor do TIF Nº 04, com prazo de atendimento de 20 dias, conforme o solicitado pela representante (fls. 3855 e 3856 do presente processo). Na data de expiração do prazo do TIF Nº 05 – 04/11/2019 – a representante da VALE S.A. encaminhou mensagem eletrônica relatando, mais uma vez, problemas na juntada de documentos (fls. 3855 do presente processo). No dia 05/11/2019, a representante do contribuinte entregou a CARTA EXTERNA 199/2019 (fls 3865 a 3986 do presente processo) e um CD com os arquivos digitais relacionados em 6 (seis) páginas validados pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais (fls. 3859 a 3864 do presente processo).

A informação constante da IMPUGNAÇÃO de que a citada planilha denominada Docs_02_04_05_07_Base_Matricula_Vs_LinhaHist_Riscos2.xlsx estaria no arquivo de NOME: E:\Documentos para entrega/Docs.zip não procede, pois havia apenas três planilhas nele inseridas: (...)

Com essas considerações, a Unidade de origem concluiu que restavam prejudicados os questionamentos feitos pelo Despacho que converteu o julgamento em diligência.

Até aqui, tem-se que, quanto à data de 05/11/2019, a contribuinte alegou ter entregue *pessoalmente à Autoridade Tributária as planilhas necessárias para a compilação dos grupos homogêneos de exposição e, para provar, apresentou cópias de mensagens eletrônicas trocadas com a Autoridade Fiscal e de uma petição e correspondente recibo de entrega de arquivos digitais com o carimbo e a firma da Autoridade Fiscal, com a data alegada (fls. 3.699-3.870 dos autos do processo).*

A Administração Tributária, por sua vez, disse que nessa data foi entregue uma planilha com amostragens (fls. 3829 a 3834).

Na cadeia de e-mails que consta as fls.3855, observa-se que em 04/11/2019 a empresa tentou juntar documentos, que não foram aceitos pelo sistema porque o prazo estaria encerrado, quando o correto era 04/11/2019.

Além disso, em impugnação a recorrente solicitou, então, a conversão do feito em diligência buscando a resposta ao seguinte questionamento:

“Com base nas informações constantes na denominada planilha **“Docs 02 04 05 07 Base_Matricula_Vs_LinhaHist_Riscos2”**, juntada no SVA de 05/11/19 (cf. Docs. 03, 04, 05 e 06), cujas conclusões possuem amparo em sérios, legítimos e competentes estudos/laudos, seria possível identificar todos os GHE dos empregados fiscalizados e, com isso, obter a base de cálculo do adicional ao GIL-RAT (a luz dos demais documentos disponibilizados), ao invés de arbitrada, apurada somente com relação aos empregados efetivamente expostos a riscos ambientais, decorrentes de agentes nocivos, durante o ano de 2015? Caso afirmativo, qual seria a diferença entre a base de cálculo arbitrada pelo I. Agente Fiscal e a base de cálculo efetivamente apurada?”

Interessante notar que no despacho 52, a autoridade fiscal informa que a documentação apresentada pela recorrente durante o procedimento fiscal estava no dossiê de atendimento nº 10010.041930/1218-67 e, somente naquela ocasião, foi devidamente juntado aos autos (fls. 12275 do e-processo e 1760 do pdf).

Da análise da Relação de Arquivos entregue pela contribuinte em 05/11/2019, é possível observar que, além das informações tidas por amostragem pela fiscalização, a contribuinte anexou um documento de 74206655 bytes, que não foi analisado pela Fiscalização e que a decisão recorrida não teceu a devida análise. confira-se às fls. 3829.

Em todas as informações constantes nos autos, só há menção aos arquivos que seguem abaixo deste arquivo .zip. Assim, tem razão o recorrente ao mencionar que o acórdão recorrido equivocou-se quanto às premissas probatórias adotadas.

Cumpra aqui enfatizar que análise confunde-se com o próprio mérito, à medida que o fundamento do lançamento por arbitramento diz respeito à ausência de indicação de cada segurado em seu respectivo GHE.

O processo administrativo fiscal é regido por diversos princípios, dentre eles o da verdade material ou real, que impõe a perseguição pela realidade dos fatos praticados pelo contribuinte, podendo o julgador, inclusive de ofício, independentemente de requerimento expresso, realizar diligências para aferir os eventos ocorridos⁵. Desse modo, analisar os elementos de prova colacionados pelo contribuinte não implica na possibilidade de alterar o critério jurídico do lançamento, mas prestigia o princípio da verdade material que norteia o processo administrativo fiscal.

⁵ NEDER, Marcos Vinícius; LAURENTIIS, Thaís de. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado: atualizado até 05/09/2023. 4. ed. São Paulo: EDDA, 2023, p. 96.

O Código Tributário Nacional expressa, no bojo do art. 146, a garantia à mudança do critério jurídico do lançamento pela administração tributária, tema este que encontra frequente debate no que diz respeito à possibilidade da autoridade administrativa, após a lavratura do auto de infração, modificar os fundamentos invocados na acusação ou introduzir novos elementos para consubstanciar a fundamentação.

De acordo com o dispositivo legal, a modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa, seja de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, somente pode ser efetivada, com relação ao mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador que venha a ocorrer após a introdução da modificação.

Voltando ao art. 146 do CTN, a norma ali insculpida tem como fundamento a proteção à segurança jurídica⁶, que desdobra-se na boa-fé, na confiança nos atos estatais, na proibição de comportamento contraditório pela administração pública⁷ e no respeito ao princípio constitucional do devido processo legal, onde incluem-se o contraditório e a ampla defesa. Além disso, assegura a irretroatividade do ato tributário⁸ e a garantia constitucional de que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, nos termos do inciso XXXVI do art. 5º da Constituição Federal. A segurança jurídica, conforme concepção de Humberto Ávila, representa justamente a possibilidade do cidadão se organizar no presente, sem engano, em conformidade com as normas e assegurar os efeitos jurídicos da liberdade exercida no passado⁹. É valor caro à sociedade e abrir mão dessa certeza representa a possibilidade de retorno à fase em que, ao contribuinte, não eram dadas garantias e a relação com o Fisco desenvolvia-se por meio de uma relação de poder, e não por meio de uma relação jurídica.

Assim, a revisão do lançamento somente seria possível em razão de erro de fato, além dos casos de fraude ou ocultação de informações pelo sujeito passivo, e nunca em razão de direito ou alterações dos critérios jurídicos utilizados no lançamento¹⁰. No âmbito do CARF existem julgados que acolhem esse entendimento e pautam-se na ideia de que o CTN veda a correção do erro de direito no lançamento, em face da vedação à alteração do critério jurídico mencionada no art. 146 do CTN¹¹, conforme será melhor visto na quarta seção deste artigo.

A alteração do lançamento, conforme previsão do art. 145 do CTN, é possível em razão de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício ou iniciativa de ofício de autoridade administrativa, neste último caso, dentro das nove hipóteses previstas no art. 149 e desde que a revisão do lançamento tenha início antes de extinto o direito da Fazenda Pública.

6 SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 704.

7 DI PIETRO, Maria Sílvia Zanella. Direito administrativo. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 85.

8 COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 280.

9 ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 357.

10 GALKOWICZ, Thais de Laurentiis. Mudança de critério jurídico pela administração tributária: regime de controle e garantia do contribuinte. 2022. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022, p. 209.

11 A título exemplificativo, confira-se: CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Acórdão nº 9101-006.189, Relatora Conselheira Amelia Yamamoto, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em 9 de maio de 2022, publicado em 1º de setembro de 2022.

As duas primeiras hipóteses, relacionadas à impugnação do sujeito passivo e ao recurso de ofício, encontram-se na fase contenciosa, momento em que o lançamento ainda não é definitivo. Já na terceira hipótese, iniciativa de ofício da autoridade administrativa, existe um lançamento definitivo que será revisto nos casos descritos no art. 149 do CTN, sendo os mais controversos aqueles que dizem respeito ao vício formal e o erro, sendo analisado aqui o erro de direito e a mudança de critério jurídico mencionada no art. 146 do CTN¹².

Os casos previstos no art. 149 do CTN, que permitem a alteração do lançamento por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, podem ser assim enumerados, em rol considerado não taxativo¹³: i) quando a lei assim determine; ii) quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; iii) quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; iv) quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; v) quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; vi) quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; vii) quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; viii) quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; ix) quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

A oitava hipótese diz respeito justamente a apreciação de fato que não era conhecido ou não estava provado na ocasião do lançamento anterior¹⁴, em sintonia com o disposto no § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 que permite a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento complementar quando, no curso do processo a realização de exames posteriores, diligências ou perícias, demonstrar a existência de incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada¹⁵.

A lavratura do lançamento complementar encontra respaldo no § 1º do art. 41 do Decreto nº 7.574/2001 que permite a sua formalização nos casos em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da

12 SEHN, Solon. Curso de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2024, p. 318-319.

13 SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 703.

14 SEHN, Solon. Curso de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2024, p. 318-321.

15 NEDER, Marcos Vinícius; LAURENTIIS, Thaís de. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado: atualizado até 05/09/2023. 4. ed. São Paulo: EDDA, 2023, p. 363.

exigência apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário ou não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada.

Ainda, quando constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

Assim, meu entendimento é no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para anular a decisão recorrida e determinar o retorno dos autos para que haja a efetiva análise da documentação anexada pela recorrente no momento da apresentação da impugnação.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso, para anular a decisão de 1ª instância, a fim de que nova decisão seja proferida, considerada todas as provas acostadas, inclusive as juntadas com a impugnação.

Assinado Digitalmente

Ana Claudia Borges de Oliveira