



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

**Processo n°** 17883.000173/2010-12  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2403-002.602 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de maio de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** COMPANHIA SIDERURGICA NACIONAL E OUTRO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/12/2007

NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. ARBITRAMENTO.

O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura da auto, ou seja, da maneira de sua realização.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para reconhecer o vício material. O conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro votou pelas conclusões.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto – Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Magalhães Peixoto, Elfas Cavalcante Lustosa Aragão Elvas, Ivacir Júlio de Souza, Daniele Souto Rodrigues e Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.

CÓPIA

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Acórdão que julgou procedente em parte o lançamento consubstanciado no DEBCAD 37.298.891-1, referente ao período de 08/2005 a 12/2007, no valor de R\$ 1.618.567,59 (um milhão seiscentos e dezoito mil quinhentos e sessenta e sete reais e cinquenta e nove centavos).

A autuação almeja o recolhimento de crédito de contribuição previdenciária correspondente ao adicional da alíquota destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT.

Segundo o Relatório Fiscal, fls. 20/32, o fato gerador do tributo é a efetiva exposição dos trabalhadores a agentes nocivos químicos, físicos ou biológicos, ou a associação desses agentes, que prejudique a saúde ou a integridade física daqueles. A referida exposição foi constatada a partir da análise da documentação ambiental da notificada, especialmente os laudos técnicos de condições ambientais de trabalho.

A base de cálculo constitui-se na remuneração paga, devida ou creditada, no decorrer do mês ao longo do período fiscalizado, aos empregados que exercem suas funções nos postos de trabalho em que se constatou efetiva exposição a agentes nocivos acima dos limites de tolerância (quando existentes) ou a mera exposição quando a classificação do agente nocivo for qualitativa.

A alíquota aplicada fora de 6% (seis por cento), pois, segundo o fiscal, a atividade exercida pelos segurados permite a concessão de aposentadoria especial após vinte e cinco anos de contribuição.

A auditoria fiscal informou que a empresa dispõe de trabalhadores localizados em laudos técnicos disponibilizados à equipe, expostos à quantidade acima do limite de tolerância para o agente nocivo “calor”, trabalhando de forma permanente, sem, entretanto, recolher a contribuição adicional do GILRAT.

### **DA IMPUGNAÇÃO**

Inconformada com o lançamento, a então impugnante apresentou defesa nas fls. 260.279.

### **DA CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA POR PARTE DA DRJ/RJ1**

A partir dos documentos e das alegações apresentadas pela impugnante, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro - DRJ/RJ1, 13a Turma, proferiu a Resolução n. 153, fls. 1360/1361, para que a fiscalização se manifestasse à respeito das novas informações trazidas pelo contribuinte.

### **DA INFORMAÇÃO FISCAL**

Em razão do despacho acima, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Volta Redonda – RJ, prolatou informação fiscal, 1367/1373, aduzindo que não se utilizou do arbitramento, uma vez que todos os rendimentos dos empregados foram obtidos da GFIP em 04/2007, tendo sido elaborada planilha (ANEXO I) contendo todos os empregados caracterizados como expostos ao agente nocivo calor e que não se encontravam com tal registro na GFIP, como deveria, muito embora constassem nos laudos técnicos com exposição acima do limite de tolerância.

Quanto aos demais questionamentos solicitados, a auditoria informou que a comprovação da efetiva exposição do segurado aos agentes nocivos é feita pelo Perfil Profissiográfico Profissional – PPP, que deverá obrigatoriamente ser elaborado com base no Laudo Técnico, conforme determina a parte final do art. 68, parágrafo 2º do Decreto 3.048/99).

A auditoria cruzou os dois documentos, PPP e Laudo Técnico, e percebeu que no PPP não há nenhuma informação que não esteja no Laudo Técnico, com a exceção do histórico de lotação e da profissiografia do trabalhador, face a própria natureza do PPP.

Por tal razão, não haveria que se falar que a “permanência” apenas poderia ser verificada nos PPP, tendo em vista, que as informações dele são extraídas dos Laudos Técnicos.

Além da Informação Fiscal acima, foi proferida resposta nas fls. 1379/1382, à respeito de um ponto específico da defesa, que trata da extinção do crédito tributário pelo pagamento referente a alguns empregados.

A fiscalização, diante dos documentos apresentados, concluiu pela procedência do pedido do contribuinte, informando caber a retificação do débito, através da exclusão dos valores correspondentes à 6% (seis por cento) sobre a contribuição dos segurados Alcenir Alcântara de Moraes e Eduardo Paulo dos Santos, nas competências de 08/2005 a 12/2007, incluindo décimo terceiro salário.

Devidamente intimado via AR, fl. 1384, o contribuinte ficou-se em silêncio.

### **DO ACÓRDÃO DA DRJ**

Em análise da impugnação ofertada a Décima Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro, DRJ/RJ1, prolatou na sessão de 12 de agosto de 2013, o Acórdão n. 12-58.425, fl. 1429/1446, julgando parcialmente procedente a impugnação para excluir apenas os valores dos empregados citados na diligência fiscal, trazendo para tanto a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/08/2005 a 31/12/2007*

***CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ADICIONAL PARA FINANCIAMENTO DA APOSENTADORIA ESPECIAL.***

*É devida contribuição para o financiamento dos benefícios previstos pelos artigos 57 e 58 da Lei 8.213/1991, se a empresa não demonstra a neutralização ou redução do grau de exposição aos agentes nocivos a níveis legais de tolerância.*

***PERÍCIA. INDEFERIMENTO.***

*A perícia não se constitui em direito inafastável do sujeito passivo. O julgador pode indeferir o pedido, quando entender a mesma protelatória, dispensável ou impraticável. Art. 18 do Decreto 70.235/72.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Irresignada, a Recorrente, Companhia Siderúrgica Nacional – CSN., interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário, fls. 1457/1471, requerendo a reforma do Acórdão da DRJ, utilizando-se, para tanto, dos seguintes argumentos:

- a) A nulidade do auto de infração uma vez que a fiscalização arbitrou a base de cálculo;
- b) A exposição ao agente ‘calor’ não se deu de forma habitual e permanente, tendo a fiscalização não adentrado bem ao mérito dessa questão, resumindo em afirmar que a conclusão se deu em documentos elaborados pela própria empresa;
- c) Requer a conversão do feito em diligência.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

### DA ADMISSIBILIDADE

Conforme documentos de fl. 1485, tem-se que o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

### DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO EM RAZÃO DA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

A recorrente afirma que a fiscalização apurou a base de cálculo do lançamento unicamente a partir da relação de empregados de 04/2007 (item 3.3. do Relatório Fiscal). Agindo dessa maneira o Fisco teria desconsiderado todos os documentos apresentados pela Recorrente, apesar de dispor dos meios suficientes para se aferir a correta base de cálculo do tributo, procedendo ao **arbitramento**, o que acarretaria em evidente nulidade do lançamento.

Analisando todos os fatos e fundamentos expostos pelo recorrente e pela fiscalização, resta clara a utilização da aferição indireta, disposta no art. 33, parágrafo 3º da Lei 8.212/91, no procedimento de apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Todos os rendimentos dos empregados foram obtidos da GFIP de uma única competência, 04/2007, tendo a fiscalização inclusive elaborado planilha (ANEXO I), para demonstrar os valores respectivos, com todos os empregados caracterizados como expostos ao agente nocivo 'calor' e que não se encontravam com tal registro na GFIP. Segundo a fiscalização, o procedimento foi adotado para primar pelo princípio do contraditório.

A fiscalização solicitou através de Termo de Intimação Fiscal n. 002, fl. 230, a relação dos empregados que laboraram em cada cargo/função para o agente nocivo ali relacionado, abarcando todo o período fiscalização (07/2005 a 12/2007). No entanto, o contribuinte enviou apenas a relação de empregados das competências 01/2005, 04/2005 e 04/2007. A fiscalização reiterou o pedido por meio do Termo de Intimação Fiscal 005, fl. 246, para apresentação completa mês a mês, permanecendo a empresa inerte.

No TIF 008, fls. 251, foram solicitadas novas relações de empregados de outros cargos/funções, bem como reiterados os que não foram apresentados, ou entregues de forma deficiente.

Considerando o expressivo número de cargos/funções existentes na empresa, foi concedida dilação de prazo para sua apresentação.

No entanto, a empresa apresentou a relação completa de todos os cargos/funções da empresa e não tão somente aqueles que foram indicados pela fiscalização, o que, pela quantidade de documentos (mais de 500 folhas/mês). **Segundo a fiscalização isto teria inviabilizado a análise mês a mês o que a levou a identificar os cargos/funções somente da competência 04/2007**, os que serviram para a base da constituição dos créditos previdenciários, em comparativo com os Laudos da empresa.

Todos estes fatos estão postos na Informação Fiscal, fls. 1367/1373.

Portanto, o que se conclui é que a fiscalização tomou uma única competência como referência da lista de cargos que estariam sujeitos ao agente nocivo calor e os replicou para as demais competências, a partir da análise conjunta com os Laudos Técnicos.

Quanto à base de cálculo, veja-se o que diz a fiscalização em seu relatório fiscal:

*2.1.2. A base de cálculo do presente lançamento constitui-se na remuneração paga, devida ou creditada, no decorrer do mês, ao longo do período fiscalizado, aos empregados que exercem suas funções nos postos de trabalho em que se constatou efetiva exposição a agente nocivos acima dos limites de tolerância (quando existentes) ou a mera exposição quando a classificação do agente nocivo for qualitativa, apurada conforme será explicado mais adiante, no corpo do presente relatório.*

(...)

*3.1. O Laudo Técnico apresentado pela empresa contempla 40 gerências, representadas por cada linha da tabela a seguir, totalizando 1573 cargos distribuídos da seguinte forma:*

(...)

*3.2. Encontramos, nos laudos técnicos apresentados, para os cargos relacionados no item 3.10 deste relatório, medidas acima do limite de tolerância para a exposição ao calor, sem a devida declaração em GFIP, com o Código "4", no campo "ocorrência", que corresponde ao acréscimo da alíquota de contribuição social de 6% (seis por cento), pois a atividade exercida pelos segurados permite a concessão de aposentadoria especial após vinte e cinco anos de contribuição.*

*3.3. Esta constatação foi realizada confrontando-se cada ocupante do cargo exposto acima do limite de tolerância, incluído na relação de empregados de abril de 2007, fornecida pela empresa, em resposta às intimações enviadas, com a correspondente declaração em GFIP, dentro do período analisado. Para os outros meses do período analisado utilizamos os mesmos empregados, tendo em vista a falta de informação dos ocupantes dos cargos.*

Destaque-se que a apuração destes valores para cada competência auditada é inclusive reconhecida pela fiscalização, conforme se depreende do Termo de Intimação Fiscal 005, fl. 246:

*1 - No Termo de Intimação Fiscal n. 2, entregue a empresa no dia 01/04/2010, respondido pela empresa no dia 20/04/2010, solicitamos a relação de empregados que preencheram os 81 cargos/funções, escolhidos para análise, constantes nos laudos técnicos elaborados pela empresa, mês a mês, no período de julho de 2005 a dezembro de 2007.*

*Foi entregue pela empresa, documento n. 06, de sua resposta, relação de empregados somente para os meses de janeiro/2005, abril/2005 e abril/2007. Sendo que, os dois primeiros meses estão fora do período solicitado. Portanto, precisamos da relação completa, mês a mês.*

Destarte, percebe-se que ocorreu sim, a aferição indireta, nos termos do art. 33, parágrafo 3º da Lei 8.212/91, cuja redação segue abaixo transcrita:

**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.* (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

*§ 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.* (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

*§ 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.*

Ocorre que a fiscalização a todo momento afirma que não procedeu ao arbitramento da base de cálculo, tendo-a aferido diretamente, o que, conforme já demonstrado, não foi o que se passou. Em consequência disso, não fez a correlação entre o fato e o fundamento jurídico do seu procedimento, bem como não lançou nos Fundamentos Legais de Débito – FLD, fl. 12/13, a capitulação legal que se amolda ao fato.

Desta forma, resta caracterizada a nulidade material do auto de infração, por ofensa ao art. 142 do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, esta Segunda Seção já julgou desta forma no Recurso Voluntário n. 151.240, nos autos do Processo n. 36474.007407/2006-32, em 21 de setembro de 2010, que resultou no Acórdão n. 2402-01.175, advindo da 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária.

Da mesma forma foi o julgamento do Acórdão n. 108-08.174 de 23/02/2005 da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - INEXISTÊNCIA** - *Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não*

*permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN.*

Também, há de se destacar o julgamento no Recurso 129.310, Processo 10247.000082/00-91 em 09 de julho de 2002, Acórdão n. 107-06.695, ementado da seguinte forma:

(...)

*RECURSO EX OFFICIO - NULIDADE DO LANÇAMENTO - VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido a indentificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, são elementos fundamentais intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem o são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por função e o número de matrícula, a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

(...)

No decorrer do voto condutor do acórdão, o relator, Dr. Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, afirma:

*Mal comparando, poderíamos dizer que o vício substancial está para a constituição do crédito tributário assim como o cálculo estrutural está para a edificação, no ramo da construção civil, enquanto que a forma seria, para o lançamento de ofício, o equivalente ao acabamento, à "fachada", na edificação civil. Deduz-se daí que o vício substancial pressupõe a ocorrência de defeito na estrutura que é o sustentáculo de toda edificação, seja na construção civil ou na constituição do crédito tributário, possuindo sua ocorrência, assim, efeito demolidor, que joga por terra a obra erigida com esse insanável vício.*

*Em outro passo, o defeito de forma, de acabamento ou na "fachada", não possui os tais efeitos devastadores causados pelo vício de estrutura, sendo contomáveis, sem que dano de morte cause à edificação. Fazem-se os acertos ou até mesmo as modificações pertinentes, porém, sem reflexo algum sobre as bases em que a obra tenha sido erigida ou à sua própria condição de algo que existe, apesar dos defeitos. e, a meu ver, são esses "defeitos menores" que o legislador quis contemplar quando admite que tais vícios, apenas eles, podem e devem ser sanados e que somente a partir da decisão que declarar a nulidade desse ato é que passaria a fluir o prazo de decadência para o sujeito ativo da obrigação tributária, exercer o direito a novo lançamento de ofício.*

No mesmo norte, é o julgamento do Acórdão n. 192-00 015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes:

*O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura da auto, ou seja, da maneira de sua realização.*

Portanto, deve ser o presente auto anulado por vício material.

### **CONCLUSÃO**

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para, no mérito, dar-lhe provimento.

Marcelo Magalhães Peixoto.