



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

Processo n° 35387.000483/2006-33
Recurso n° 99.999 Voluntário
Acórdão n° 2301-004.304 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de fevereiro de 2015
Matéria Aposentadoria Especial
Recorrente ULTRAFÉRTIL S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1999 a 31/12/2002

APOSENTADORIA ESPECIAL. ADICIONAL AO SAT/RAT.

As inconsistências e/ou incompatibilidades nas demonstrações ambientais e nos controles internos da empresa relativos ao gerenciamento dos riscos ocupacionais, respaldadas em linguagem de provas, por meio de indícios graves, precisos e concordantes quanto à exposição dos segurados a agentes físicos e químicos nocivos, acima dos níveis legais de tolerância, atestam a ocorrência do fato jurídico tributário da contribuição social previdenciária adicional para custeio da aposentadoria especial, de trata o art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991, c/c art. 57, § 6º, da Lei nº 8.213, de 1991, e autorizam a constituição de ofício do crédito tributário, consoante art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212, de 1991, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

PROVA PERICIAL. NECESSIDADE E VIABILIDADE.

A finalidade da prova pericial não é suprir deficiências probatórias das partes, senão esclarecer pontos controvertidos, indispensáveis para o convencimento do julgador, exigindo para a sua admissão a presença dos requisitos de necessidade e viabilidade.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Adriano Gonzáles Silvério, Natanael Vieira dos Santos e Manoel Coelho Arruda Júnior, que anulavam, por vício material, o lançamento. Redator: Cleberson Alex Friess. Sustentação oral: Filipe Leal Leite Néas. OAB: 32944/DF.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

PRESIDENTE DA SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO NA DATA DA FORMALIZAÇÃO.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Relator e redator *ad hoc* na data da formalização.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCELO OLIVEIRA (Presidente), DANIEL MELO MENDES BEZERRA, CLEBERSON ALEX FRIESS, NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS, MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, ADRIANO GONZALES SILVERIO.

Relatório

Peço licença para adotar o relatório constante da Resolução n. 2302-00.173 [fls. 3.238 e ss]:

A presente NFLD tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa, referente ao adicional para custear os benefícios das aposentadorias especiais, no período envolvendo as competências abril de 1999 a dezembro de 2002. O débito foi arbitrado, pois segundo a fiscalização previdenciária a empresa deixou de comprovar o gerenciamento eficaz do ambiente de trabalho, não dando cumprimento às normas de saúde e segurança do trabalho. Relatório fiscal às fls. 244 a 290.

Não conformada com a autuação a recorrente apresentou impugnação, juntando cópia de documentação às fls. 599 a 2.064.

Foi comandada diligência fiscal, tendo a fiscalização emitido informação às fls. 2.075 a 2.100, juntando cópia de documentação às fls. 2.101 a 2.512.

A SRP emitiu a Decisão-Notificação (DN), fls. 2.526 a 2.569, mantendo a autuação em sua integralidade.

A recorrente não concordando com a DN emitida pela Previdência Social interpôs recurso, fls. 2.571 a 2.630. Em síntese a recorrente alega o seguinte:

1. A Previdência não tem competência para constituição do presente crédito referente a CIPA, PPRA e PCMSO, sendo o mesmo de competência do Ministério do Trabalho e Emprego; 2. O destino da presente NFLD está ligado à sorte dos autos de infração conexos; 3. A empresa fornecia EPI, e os PPRA nunca foram objeto de questionamento por parte das DRT; 4. A fiscalização partiu do pressuposto de que todos os empregados estão expostos a agentes nocivos, o que é um absurdo; 5. Ao inserir o campo de ocorrência da GFIP como o código "0" demonstrou as condições encontradas no ambiente de trabalho; 6. As áreas administrativas não estão sujeitas a qualquer exposição; 7. A empresa nunca deixou de emitir o formulário DIRBEN 8030 para os segurados efetivamente expostos a algum agente nocivo; 8. A Vara do Trabalho de Catalão, concluiu por meio de perícia judicial que os limites de tolerância não foram ultrapassados; 9. Uma alteração pontual não corresponde a uma exposição permanente e habitual; 10. Se não houve alteração no ambiente de trabalho, não haveria que se falar em atualização do laudo; 11. Os riscos estão sendo controlados pela empresa; 12. Os PPRA definem os registros de monitoramento para os agentes químicos, físicos e biológicos; 13. A espirometria,

quando isoladamente considerada, não é capaz de estabelecer diagnóstico de doença; 14. Foi cerceado o direito de defesa pelo indeferimento de prova pericial; 15. Requer insubsistência da presente autuação.

A unidade descentralizada da SRP apresenta suas contrarrazões às fls. 2.640 a 2.641, pugnando pela manutenção do crédito previdenciário.

Decisão proferida pela 2ª Câmara de Julgamento do CRPS, fls. 2.642 a 2.644, anulou a decisão de primeira instância.

Cientificada do resultado da diligência comandada antes da decisão de primeira instância, a autuada manifestou-se às fls. 2.650 a 2.710.

Foi proferida a decisão-notificação, fls. 2.717 a 2.752, mantendo o lançamento in totum.

Inconformada com a decisão do órgão fazendário, foi interposto recurso voluntário na forma das fls. 2.755 a 2.816.

Foram apresentadas contrarrazões pelo órgão previdenciário, conforme fls. 2.819 a 2.828, sugerindo a manutenção do crédito tributário.

Decisão proferida pela 1ª Turma da 3ª Câmara do CARF, às fls. 2.838 a 2.841 converteu o julgamento em diligência. Às fls. 2.843 a unidade da Receita Federal informa que o acórdão é incompatível.

Foi reconhecido o erro material do acórdão às fls. 2.838 a 2.841.

Nova decisão proferida por este Colegiado, fls. 2.847 a 2.849, converteu o julgamento em diligência.

A unidade da Receita Federal não cumpriu a diligência sob os argumentos colacionados à fl. 2.852.

Diante do descumprimento da diligência determinada por aquela Turma desta Câmara, novamente o julgamento foi convertido em diligência – Resolução n. 2302-00.173:

[...] Não houve cumprimento da diligência comandada por este Colegiado, que devem ser executadas pelo órgão fiscalizador, no caso a Receita Federal do Brasil.

O argumento de que não há previsão na Portaria MF n 125 de 2009 da remessa dos autos a outro órgão, não impede o cumprimento da diligência. Primeiramente pelo fato de a Portaria não vedar tal prática, segundo pelo fato de ser possível o envio de cópia das peças principais e necessárias dos autos para que o setor competente do INSS responda aos quesitos formulados. Logicamente, o INSS somente responderá os quesitos pertinentes ao conhecimento técnico do perito.

Além do mais, como já deveria ser de conhecimento da Receita Federal, o Decreto n 70.235 de 1972 autoriza a realização de diligências e perícias por outros órgãos públicos. Nesse sentido é expresso o disposto parágrafo 1º do art. 18, nestas palavras:

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará **servidor para, como perito da União**, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (grifei)

Como se verifica não há restrição ao que o servidor que realizará a diligência tenha que compor os quadros da Receita Federal do Brasil.

No mesmo sentido é expresso o art. 20 do Decreto 70.235, nestas palavras:

Art. 20. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, a designação de servidor para proceder aos exames relativos a diligências ou perícias recairá sobre AuditorFiscal do Tesouro Nacional.

Assim, quando a perícia for realizada pela Receita Federal, o executor da mesma deve ser Auditor Fiscal; todavia, se a perícia for realizada por outro órgão público, a execução será realizada por outro servidor.

Em outros processos tratando de matéria similar já houve o cumprimento da diligência pela Receita Federal, por meio do seguimento ao órgão competente do INSS.

Não bastasse, a informação à fl. 2.852 cerceia o direito de defesa do contribuinte. Primeiramente é informado que houve consulta a superior hierárquico, mas não informa quem seria o suposto superior nem qual o cargo ocupa. Também não colaciona a negativa por parte desse servidor em cumprir a diligência, explicitando suas razões. Além do mais, informa que houve sucessivas troca de comunicados, entretanto não colaciona qualquer comunicação interna. E por fim, não informa quem chegou a conclusão de que não poderia ser cumprida a diligência, tampouco os motivos para tanto. Dessa forma, a informação à fl. 2.852 é imprestável para figurar em um processo administrativo no qual se privilegia o contraditório e a ampla defesa.

Também não houve qualquer comunicação ao contribuinte do resultado da diligência, bem como da resolução de fls. 2.847 a 2.852, para que desejando pudesse manifestar-se.

Destaca-se que constou expressamente na Resolução que a unidade da RFB deveria conceder vistas à recorrente, para que, desejando, pudesse apresentar suas contrarrazões
CONCLUSÃO:

Pelo exposto, voto pela **CONVERSÃO** do julgamento EM DILIGÊNCIA, para que seja cumprida a Resolução proferida às fls. 2.847 a 2.852. Após o resultado da diligência deve ser conferida vistas à recorrente.

Segundo consta dos autos, não houve cumprimento da determinação acima consignada, tendo os autos retornados ao CARF.

Em 05 de junho de 2014, o processo foi tornado digital para que pudesse se adequar ao definido na Nota e-Processo n. 003/2014, de 13/02/2014.

Na última sessão de julgamento realizada em novembro do corrente ano, a Recorrente apresentou memoriais que, em síntese, reitera os argumentos já apresentados.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Oliveira - Relator designado ad hoc na data da formalização

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro responsável pelo voto ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designado *AD HOC* para redigir o voto.

Esclareço que aqui reproduzo as razões de decidir do então conselheiro, com as quais não necessariamente concordo.

Sendo tempestivo o Recurso Voluntário, passo ao exame das questões preliminares e, posteriormente, ao mérito.

I NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL

O art. 5º, LV, estabelece que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Tratam-se, portanto, de princípios que não se aplicam exclusivamente ao processo judicial, mas também ao administrativo e, em particular, ao Processo Administrativo Tributário.

O Processo Administrativo Tributário é um instrumento de que se vale o Estado para aperfeiçoar as exigências fiscais. As exações devem ser perfeitas, ou seja, deve-se exigir do sujeito passivo exatamente o que é devido, nada mais nem menos, em observância aos princípios da legalidade tributária e da responsabilidade fiscal. Parte-se da premissa de que os atos administrativos podem conter defeitos e que, portanto, deve haver um mecanismo de correção. Neste contexto, se entende que o interessado deve ser chamado a contribuir, assegurando-se-lhe o direito de manifestar sua inconformidade, caso disponha de informações capazes de compor uma antítese à tese da Administração. Daí porque, nos despachos decisórios que não homologam compensações e nos lançamentos de ofício – apenas para citar dois exemplos – o sujeito passivo não é simplesmente intimado a pagar, mas a pagar ou impugnar a exigência.

Assegurar o contraditório consiste, portanto, em conduzir o processo de forma dialética, de tal sorte que o interessado tenha o direito de se manifestar sobre todas as teses e provas que a Administração trazer aos autos. Dizer que o interessado tem direito à ampla defesa significa que ele pode defender-se livremente, sem qualquer limitação, salvo as que o próprio Direito impõe. A fixação de restrições ao direito de defesa justifica-se porque todo princípio está associado a um valor, e, como não existe valor absoluto, os princípios podem sofrer limitações em face de outros princípios e valores.

Como é cediço, o processo não é um fim em si mesmo, mas um método, ou instrumento, para se alcançar determinado fim. Em abstrato, os requisitos formais estabelecidos para a prática dos atos existem como garantia de que o fim será atingido, embora, em concreto, tais exigências possam ter efeito justamente contrário, quando se perde de vista a

instrumentalidade do processo, e as formas se degeneram em formalismo excessivo, deixando de ser garantia, para transformarem-se em obstáculo à realização do direito material.

Para evitar que se perca a visão do processo como instrumento e das formas como garantia, a LPA, no art. 2º, parágrafo único, incisos VIII e IX, prescreve que, no processo administrativo, serão observadas formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados; e adotadas formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados.

Quando o interessado opta por discutir a mesma questão pela via judicial, o interesse de agir na esfera administrativa desaparece, posto que a decisão administrativa perderá toda a utilidade que poderia ter para o interessado. A decisão administrativa, na parte em que for coincidente com a decisão judicial, será inútil, posto que desnecessária; e, na parte na que for conflitante, também não terá utilidade, uma vez que a decisão judicial, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas¹.

Segundo o art. 301, § 3º, do CPC, com redação dada pela Lei nº 5.925/1973, há coisa julgada, quando se repete ação que já foi decidida por sentença, de que não caiba recurso.

Para Fredie Didier Jr., o entendimento majoritário da doutrina tradicional brasileira é o de que a coisa julgada representa a imutabilidade dos efeitos da decisão judicial. Integram esta corrente, entre outros, Liebman, Dinamarco e Ada Pellegrini².

A obrigação tributária nasce com o fato gerador,³ logo, desde o momento em que um fato amolda-se à hipótese de incidência, já existe também um credor (sujeito ativo), um devedor (sujeito passivo) e uma prestação (de pagar). Ocorre que esta obrigação, por ser prevista em lei de forma geral e abstrata, depende de uma apuração para que se determinem os seus elementos, possibilitando-se, assim, o pagamento ou, em caso de inadimplência, o ajuizamento de uma execução fiscal. O lançamento, apesar do que sugere a interpretação literal do texto normativo, não constitui o crédito tributário porque este surge com o próprio fato gerador, visto que não há obrigação de pagar sem crédito. Assim, o lançamento tem como finalidade imediata fixar os elementos da obrigação, identificando o sujeito passivo e apurando, ou liquidando, o crédito tributário.

A legislação que rege o Processo Administrativo Tributário prevê a sanção de nulidade apenas para atos inquinados por vício de competência (falta de requisito subjetivo) ou lavrados com preterição do direito de defesa.

O vício subjetivo (incompetência) e o cerceamento do direito de defesa ensejam a decretação de nulidades, conforme art. 59 do PAT, *in verbis*:

CAPÍTULO III

Das Nulidades

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

¹ CPC, art. 468.

² DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. Curso de Direito Processual Civil: Teoria da prova, direito probatório, teoria do precedente, decisão judicial, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 4. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2009, vol. 2, p. 413-415.

³ CTN, art. 113, § 1º: “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

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

As nulidades estabelecidas pelo art. 59 são absolutas, ou seja, os atos maculados por vício subjetivo ou proferidos com preterição do direito de defesa devem necessariamente ser invalidados, uma vez que seus defeitos são considerados insanáveis. O rigor da sanção se justifica, pois a competência do agente e a influência do autuado são as principais garantias para que o lançamento chegue à sua finalidade. Além disso, os direitos ao contraditório e à ampla defesa no processo administrativo são constitucionalmente garantidos.

Em conformidade com o disposto no art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN) o auto de infração lavrado de acordo com o artigo anterior conterà, obrigatoriamente:

I – a identificação do sujeito passivo;

II – a matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo;

III – a norma legal infringida;

IV – o montante do tributo ou contribuição;

V – a penalidade aplicável;

VI – o nome, o cargo, o número de matrícula e a assinatura do AFTN autuante;

VII – o local, a data e a hora da lavratura;

VIII – a intimação para o sujeito passivo pagar ou impugnar a exigência no prazo de trinta dias contado a partir da data da ciência do lançamento.

Assim, quando o lançamento for lavrado em desconformidade com o estabelecido no art. 142 do CTN ou art. 10 do PAT, que dispõem sobre o conteúdo e a forma do ato, a decretação da nulidade é dever do julgador administrativo.

No caso em análise, foi determinada a realização de perícia com o objetivo de esclarecer o objeto do lançamento. Diante do descumprimento da diligência determinada por aquela Turma desta Câmara, novamente o julgamento foi convertido em diligência – Resolução n. 2302-00.173:

[...] Não houve cumprimento da diligência comandada por este Colegiado, que devem ser executadas pelo órgão fiscalizador, no caso a Receita Federal do Brasil.

O argumento de que não há previsão na Portaria MF n 125 de 2009 da remessa dos autos a outro órgão, não impede o cumprimento da diligência. Primeiramente pelo fato de a Portaria não vedar tal prática, segundo pelo fato de ser possível o envio de cópia das peças principais e necessárias dos autos para que o setor competente do INSS responda aos quesitos formulados. Logicamente, o INSS somente responderá os quesitos pertinentes ao conhecimento técnico do perito.

Além do mais, como já deveria ser de conhecimento da Receita Federal, o Decreto n 70.235 de 1972 autoriza a realização de diligências e perícias por outros órgãos públicos. Nesse sentido é expresso o disposto parágrafo 1º do art. 18, nestas palavras:

*§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará **servidor para, como perito da União**, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (grifei)*

Como se verifica não há restrição ao que o servidor que realizará a diligência tenha que compor os quadros da Receita Federal do Brasil.

No mesmo sentido é expresso o art. 20 do Decreto 70.235, nestas palavras:

Art. 20. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, a designação de servidor para proceder aos exames relativos a diligências ou perícias recairá sobre AuditorFiscal do Tesouro Nacional.

Assim, quando a perícia for realizada pela Receita Federal, o executor da mesma deve ser Auditor Fiscal; todavia, se a perícia for realizada por outro órgão público, a execução será realizada por outro servidor.

Em outros processos tratando de matéria similar já houve o cumprimento da diligência pela Receita Federal, por meio do seguimento ao órgão competente do INSS.

Não bastasse, a informação à fl. 2.852 cerceia o direito de defesa do contribuinte. Primeiramente é informado que houve consulta a superior hierárquico, mas não informa quem seria o suposto superior nem qual o cargo ocupa. Também não colaciona a negativa por parte desse servidor em cumprir a diligência, explicitando suas razões. Além do mais, informa que houve sucessivas troca de comunicados, entretanto não colaciona qualquer comunicação interna. E por fim, não informa quem chegou a conclusão de que não poderia ser cumprida a diligência, tampouco os motivos para tanto. Dessa forma, a informação à fl. 2.852 é imprestável para figurar em um processo administrativo no qual se privilegia o contraditório e a ampla defesa.

Também não houve qualquer comunicação ao contribuinte do resultado da diligência, bem como da resolução de fls. 2.847 a 2.852, para que desejando pudesse manifestar-se.

Destaca-se que constou expressamente na Resolução que a unidade da RFB deveria conceder vistas à recorrente, para que, desejando, pudesse apresentar suas contrarrazões
CONCLUSÃO:

*Pelo exposto, voto pela **CONVERSÃO** do julgamento **EM DILIGÊNCIA**, para que seja cumprida a Resolução proferida às*

fls. 2.847 a 2.852. Após o resultado da diligência deve ser conferida vistas à recorrente.

Infelizmente, não houve cumprimento da determinação acima consignada, tendo os autos retornados ao CARF.

Em contraponto, a Recorrente apresentou memoriais que rebate os “motivos” da autuação e requer, ao final, o provimento do recurso interposto, *verbis*:

Trata-se de Processo Tributário Administrativo decorrente da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD n.º 35.558.436-0 - lavrado para a exigência de crédito tributário relativo à Contribuição Social destinada ao custeio da Seguridade Social, na parcela a cargo da empresa, referente ao adicional para custear os benefícios da aposentadoria especial, no período compreendido entre os meses de abril de 1999 a dezembro de 2002.

2. Em suma, o deslinde da matéria depende da (i) verificação concreta e delimitação objetiva da presença dos agentes químicos, físicos e biológicos tidos como nocivos à saúde dos empregados da Recorrente, bem como da (ii) ineficácia dos sistemas de proteção adotados pela mesma para minorar os efeitos de tal exposição, o que justificaria a incidência do adicional da contribuição exigida.

*3. Pois bem, em cotejo entre a atividade fiscalizadora com a expressiva documentação apresentada pela Recorrente, entendeu a E. 2ª Turma, da 3ª Câmara, da 2ª Seção do CARF, à unanimidade, com base no artigo 18. § 1º do Decreto-Lei n.º 70.235 e ante a natureza técnica da discussão, em converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência, **por duas vezes**, para que, em suma, fosse realizada perícia, pela Receita Federal ou demais órgãos competentes da Administração Pública.*

*Como se vê dos autos, a diligência demandada **não se realizou**.*

Em verdade, na última manifestação da RFB, à mercê de qualquer avaliação técnica da documentação dos autos, sob a óptica dos quesitos formulados pela própria turma julgadora, simplesmente defendeu a autuação fiscal, sem qualquer amparo probatório ou técnico, mas reiterando os termos do relatório fiscal.

4. Com efeito, é cediço que a contribuição social em discussão incide exclusivamente sobre a remuneração dos segurados que trabalhem sob condições especiais que prejudique, de maneira habitual e não intermitente, sua saúde ou integridade física, isto é, aqueles expostos a agentes nocivos ou a eles associados.

Todavia, o Fisco não logrou aferir, diretamente, as condições ambientais dos empregados, mediante verificação presencial nos estabelecimentos da Recorrente.

Tampouco se ocupou de investigar os universos de trabalhadores efetivamente sujeitos aos agentes nocivos em referência, confiando-se a examinar os documentos apresentados à fiscalização, os quais, segundo o i. Auditor, apresentariam “inconsistência, divergência ou incompatibilidade” (fl. 251 do Relatório Fiscal), o que o motivou a efetuar o lançamento por arbitramento, pautado em presunções que, em rigor, não poderiam depreender diretamente das alegadas divergências.

A ilegitimidade deste procedimento - e a imprestabilidade do lançamento à míngua de maiores elementos - pode ser evidenciada pela contradição patente em que incorreu a fiscalização.

De um lado, descredencia os laudos ambientais (PPRA, PPP, LTCAT, etc.) da Recorrente (e tanto e assim que foram formalizados diversos lançamentos apartados para cobrança de multas por descumprimento de obrigações acessórias) e, de outro, adota estes mesmos Laudos como justificativa para a suposta existência de riscos ambientais do trabalho. E assim o fez sem lastro em qualquer outro elemento probatório produzido pela própria fiscalização, ainda que por meio de diligências pessoais (reitera-se).

*Com efeito, não é possível conceber o lançamento que **presuma** a existência de ditas condições especiais que ensejassem a incidência do adicional à contribuição social, sem a devida e exaustiva investigação fática, lastreado apenas em laudos e documentação firmada pelo contribuinte, que são objeto de severas e reiteradas críticas por parte da própria Fiscalização.*

*Não se pode esquecer, ainda, que a Recorrente possui decisão judicial obtida em demanda trabalhista, tramitada na Comarca da cidade de Catalão, em abril de 2002, na qual, **através de perícia judicial**, reconheceu-se que os limites de tolerância para o Empregado Reclamante não foram **ultrapassados** e que “durante todo o período em que labutou o colaborador Reclamante, destinatário do PPRA, foram fornecidos protetores auriculares, máscaras, luvas, etc., bem como que a utilização era exigida e fiscalizada.” (fl. 2591). Aliás, o fornecimento de EPI foi comprovado nestes autos e, a despeito da análise técnica na ação judicial em alusão que ampara sua efetividade, tais provas foram simplesmente desconsideradas.*

Neste contexto, na forma em que entendido pela C. 2ª Turma quando determinou a conversão do julgamento do Recurso Voluntário em diligência, por duas vezes, a bem da verdade o que está clarividente nestes autos é que o lançamento fiscal não exauriu suficientemente a análise de subsunção do fato à hipótese de incidência do tributo, isto é, não apurou a matéria tributável (artigo 142, caput, do CTN).

Portanto, não é, sequer, hipótese de arbitramento.

Deveria o Fisco, mesmo se adotado métodos alternativos, ao menos relacionar, um a um, os empregados que estariam inseridos em tais condições de trabalho, sob pena de clara afronta aos artigos 22, II, da Lei n.º 8,212/91, bem como artigos 57 e 58 da Lei n.º 8.213/91 e 142 do CTN.

É que, analisando a aplicação do artigo 142 do CTN no caso, o qual impõe a determinação da matéria tributável como requisito insito ao lançamento tributário, verifica-se que não bastaria o mero exame documental ou mesmo a efetivação de arbitramento se, ao menos, a realização de diligências tendentes a segregar os trabalhadores efetivamente sujeitos a condições ambientais nocivas e a ratificação de tal exposição efetiva mediante laudo técnico – inclusive mediante conclusão no tocante à ineficácia dos equipamentos de proteção.

E isso mesmo que recai sobre o contribuinte o dever de fornecer informações ao Fisco, o que, destaca-se, foi devidamente cumprido (a despeito das supostas divergências mencionadas). Isso porque o ônus de buscar todas as informações imprescindíveis e fazer com que o lançamento do crédito esteja exaustivamente completo, sem qualquer indefinição, recai sobre a Administração Tributária.

Nesse sentido, tendo o crédito tributário em questão se pautado em procedimento de arbitramento fundado **não** ausência de apresentação de documentação pela contribuinte, mas nas supostas inconsistência destas, tal qual se extrai do Relatório Fiscal (fls. 286/287), há que se exaltar a existência de atos editados pelo próprio INSS e que legitimam a produção de prova técnica requerida pelo CARF.

Portanto, diante da inequívoca essencialidade do cumprimento, pela Auditoria Fiscal, da providência determinada pelo CARF, para que fossem reunidos elementos necessários não somente ao embasamento do ato de lançamento originário do crédito tributário em discussão, e da recusa **injustificada e reiterada** do Fisco em atender a essa solicitação, com clara ofensa à legislação de regência, não restam dúvidas que o ato de lançamento deve ser reputado **nulo** por **vício material** eis que não exauriu a matéria tributável, sob pena de ofensa ao artigo 142 do CTN.

Foi assim que o conselheiro votou na sessão de julgamento.

DISPOSITIVO

Por todo o exposto, **CONHEÇO** do Recurso Voluntário interposto, para, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO**.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Relator *ad hoc* na data da formalização

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira - Redator designado ad hoc na data da formalização

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro responsável pelo voto vencedor ter deixado este colegiado do CARF antes de sua formalização, fui designado *AD HOC* para redigir o voto.

Esclareço que aqui reproduzo as razões de decidir do então conselheiro, com as quais não necessariamente concordo.

Peço licença ao nobre relator para divergir quanto à existência de nulidade do ato de lançamento por vício material e, por conseguinte, no que diz respeito ao provimento do recurso voluntário interposto pela recorrente.

O ADICIONAL PARA FINANCIAMENTO DA APOSENTADORIA ESPECIAL NO CONTEXTO DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO: FUNDAMENTOS TEÓRICOS

2. Conforme relatado, cuida o processo administrativo de crédito tributário, relativamente às competências de 04/1999 a 12/2002, referente ao adicional da contribuição previdenciária de que trata o art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exigido com fundamento no art. 57, §§ 6º e 7º, da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e destinado ao financiamento do benefício de aposentadoria especial, que é concedida em razão de exposição permanente a agentes nocivos, nos termos dos arts. 57 e 58 da mesma Lei nº 8.213, de 1991. Transcrevo os dispositivos legais pertinentes:

Lei nº 8.212, de 1991

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

(...)

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

(...)

Lei nº 8.213, de 1991

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

(...)

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

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

(...)

3. Longe de uma nova figura exacional, essa imposição tributária é tão somente uma ampliação da contribuição previdenciária prevista no art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991, mediante acréscimo no percentual da alíquota.

4. Nesse e nos demais tributos lançados por homologação, a exemplo de todas as contribuições previdenciárias, a lei impõe ao particular o dever de expedir o ato constitutivo do crédito tributário. Vale dizer que o chamado lançamento por homologação pressupõe uma atividade do sujeito passivo correspondente a determinar e quantificar a prestação pecuniária.

4.1 Com efeito, ao dispor dos elementos para a formalização do crédito tributário, a atividade contempla forte grau de participação do sujeito passivo, na medida em que verifica a ocorrência do fato gerador, calcula o montante do tributo devido e realiza o seu pagamento, previamente a qualquer atuação do Fisco, que exercerá em momento posterior o controle do procedimento do particular e procederá, ou não, a sua homologação.

4.2 Na hipótese de não homologação, o Fisco lançará de ofício o crédito tributário relativo à diferença entre o valor constituído pelo sujeito passivo e aquele que reputa devido.

5. De outra banda, sabe-se que não só em decorrência das normas estabelecidas pela legislação trabalhistas, mas pela própria legislação previdenciária, as empresas são responsáveis pela adoção e uso de medidas coletivas e individuais de proteção e segurança da saúde do trabalhador (art. 19, § 1º, da Lei nº 8.213, de 1991).

6. Dada que a atividade em condições especial acarreta um maior custo ao sistema previdenciário, o adicional para custeio da aposentadoria especial será devido quando o segurado exercer suas atividades laborais em condições que prejudiquem a saúde ou a integridade física, mediante trabalho permanente, não-ocasional nem intermitente, em que fique exposto a agentes nocivos químicos, físicos ou biológicos, ou a combinação destes, acima dos limites aceitos.

7. Ao revés, não será devida a contribuição adicional quando a empresa adotar medidas de proteção coletiva ou individual que neutralizem ou reduzam o grau de exposição do trabalhador a níveis legais de tolerância, de forma a afastar a concessão da aposentadoria especial.

8. Pois bem. Como dito alhures, pelo fato de o tributo ser lançado por homologação, a fiscalização deverá verificar a regularidade da atividade do sujeito passivo quanto à determinação e quantificação do adicional da contribuição previdenciária criado para o financiamento da aposentadoria especial.

9. Numa etapa inicial, quer na hipótese em que o particular tenha constituído o crédito tributário, quer na situação em que entenda inexistente a obrigação tributária associada à aposentadoria precoce do trabalhador, incumbe ao sujeito passivo demonstrar a veracidade dos fatos, deixando à disposição da fiscalização os documentos e demais elementos comprobatórios do gerenciamento dos riscos ocupacionais e da adoção das medidas protetivas ao trabalhador.

10. Em linhas gerais, a existência ou não de riscos ambientais em níveis ou concentrações que prejudiquem a saúde ou a integridade física do trabalhador, assim como o controle ou manutenção em parâmetros aceitáveis, conforme normas de segurança e medicina do trabalho, que afastem a concessão de aposentadoria especial, são comprovados perante a fiscalização a partir do exame das demonstrações ambientais.

10.1 Tais demonstrações são normatizadas, em sua maioria, pelo Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), tais como: Programa de Prevenção de Riscos Ambientais (PPRA), Programa de Gerenciamento de Riscos (PGR), Programa de Condições e Meio Ambiente de Trabalho na Indústria da Construção (PCMAT), Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional (PCMSO) e Laudo Técnico de Condições Ambientais do Trabalho (LTCAT), além dos documentos de caráter previdenciário, como o Perfil Profissiográfico Previdenciário (PPP), ou seus formulários antecedentes, e aqueles mistos, a exemplo da Comunicação de Acidente do Trabalho (CAT).

11. Quando o contribuinte deixa de apresentar os documentos inerentes ao lançamento por homologação, comprobatórios do gerenciamento dos riscos ocupacionais, ou apresenta-os de forma deficiente, por incompatibilidade e/ou inconsistência nas informações e/ou dados desses documentos, estará sujeito ao ato de lançamento de ofício a ser realizado pela fiscalização, cabendo-lhe o ônus da prova em contrário.

11.1 Essa conduta da fiscalização encontra respaldo no art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212, de 1991, c/c art. 233 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, que abaixo transcreve-se, na redação vigente à época da ação fiscal:

Lei nº 8.212, de 1991

Art. 33 (...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e o Departamento da Receita Federal - DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

(...)

RPS, de 1999

Art. 233. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita

Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Parágrafo único. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira.

12. Ressalvo, entretanto, que o mero descumprimento de deveres instrumentais não autoriza, por si só, o lançamento fiscal. De fato, o ônus/dever da prova compete a quem alega, o que implica concluir pela obrigatoriedade de o Fisco desconstituir o fato enunciado pelo particular, no âmbito do lançamento por homologação, respaldado em um mínimo de provas das suas alegações.

13. Dito isso, têm lugar ainda mais duas considerações de cunho teórico acerca da constituição do crédito tributário relativo ao adicional à contribuição de que trata o art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991.

14. **Primeira**, que, sob a ótica do procedimento fiscal, não há exigência em nível de lei, tampouco na legislação infralegal, de qualquer regramento diferenciado para a constituição do crédito tributário referente ao adicional para financiamento da aposentadoria especial.

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

15. Vale dizer que a legislação tributária não impõe como requisitos necessários, indispensáveis e prévios à constituição do crédito tributário, a verificação "in loco" das condições ambientais dos segurados empregados, a manifestação de um profissional da área de segurança ou medicina do trabalho ou mesmo a identificação individualizada dos nomes dos segurados expostos a condições especiais que prejudiquem a saúde ou integridade física.

16. Ocasionalmente, os elementos referidos no parágrafo anterior poderão reforçar o conjunto probatório em matéria tributária exigido para a manutenção do crédito tributário, dado que cabe ao Fisco comprovar a ocorrência do fato jurídico, assim como as circunstâncias em que se verificou.

16.1 Contudo, a simples ausência daqueles elementos no procedimento fiscal não leva a inferir que a fiscalização deixou de provar o fato jurídico e, portanto, não motivou o ato administrativo.

17. **Segunda**, que o adicional da contribuição visa ao financiamento da aposentadoria especial e, como cediço, incide exclusivamente sobre a remuneração daquele segurado sujeito às condições especiais. Nada obstante, a exação tributária não está vinculada

ao custeio de "uma aposentadoria especial determinada, e sim de todas concedidas pelo sistema"⁴.

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

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

18.2 Significa que a exação será devida ainda que o trabalhador - cuja prestação de serviço remunerado constituiu o fato jurídico tributário e faz desencadear o nascimento da relação jurídica tributária - não venha a obter no futuro o benefício previdenciário, por desatender ou mesmo deixar de comprovar os requisitos exigidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).

18.3 Por outro lado, há a situação oposta, quando a empresa não efetua o recolhimento da contribuição devida e, mesmo assim, ao segurado empregado poderá ser concedido o benefício previdenciário, desde que comprovados a filiação, o vínculo e a respectiva remuneração.

18.4 Assim, é indiscutível que o pagamento do adicional pela empresa não garante o benefício de aposentadoria especial, e sim o exercício de atividade em condições prejudiciais à saúde, devidamente comprovada pelo obreiro, caso a caso, quando do pleito da prestação previdenciária.

19. Em que pese haver uma relação de custeio ligada, direta ou indiretamente, a outra relação jurídica de benefício, decorrente da própria estrutura do sistema previdenciário brasileiro e da necessidade de um equilíbrio financeiro e atuarial, os princípios e as regras envolvidos são, muitas vezes, bem distintos.

20. No que tange à empresa e aos segurados obrigatórios, a relação de custeio assume nítida feição tributária e vincula-se a um conjunto de princípios e conceitos jurídicos próprios deste ramo do direito, tais como legalidade, tipicidade e compulsoriedade.

21. A natureza tributária da relação de custeio, que introduz a empresa no polo passivo da norma tributária como titular do dever legal de pagar o adicional para financiamento do benefício da aposentadoria especial, legítima inclusive a utilização de presunções simples ou legais por meio de indícios, conforme dispuser a lei, com o fim de determinar de forma indireta o fato jurídico típico, previsto no antecedente da regra-matriz de incidência.

PROCEDIMENTO ADOTADO PELA FISCALIZAÇÃO PARA A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE OFÍCIO

22. Neste processo administrativo, a acusação fiscal registra que o lançamento por arbitramento, mediante aferição da base de cálculo, decorreu do fato de a empresa, que atua no ramo químico, inclusive em atividades de mineração, deixar de

⁴IBRAHIM, Fábio Zambitte Ibrahim. Curso de direito previdenciário. 10ª ed. Niterói: Editora Impetus, pág. 275.

comprovar o eficaz gerenciamento do ambiente de trabalho, de controlar os riscos ocupacionais existentes e de dar cumprimento às normas de saúde e segurança do trabalho (cf. relatório, às fls. 246/292, e esclarecimentos adicionais, em função da impugnação, às fls. 2310/2335).

23. A partir do exame das demonstrações ambientais apresentadas pelo sujeito passivo (PPRA, PCMSO, LTCAT, PPP e CAT), bem como dos demais documentos inerentes à comprovação do gerenciamento do ambiente de trabalho, relativos aos diferentes estabelecimentos da empresa, a auditoria fiscal constatou uma série de inconsistências relacionadas aos riscos ocupacionais, contrariando as informações por ela prestadas, em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), quanto à inexistência de exposição de trabalhadores a agentes nocivos, que ensejassem a concessão de aposentadoria especial.

24. Evidencia-se, assim, que a auditoria fiscal buscou subsídios nas próprias demonstrações fornecidas pela empresa, referentes ao período sob fiscalização, assinadas por profissionais por ela contratados, a fim de avaliar o ambiente de trabalho. Com base nesses documentos, constatou a existência de agentes nocivos à saúde dos segurados empregados, em níveis acima do permitido, cujos limites de tolerância foram ultrapassados.

25. Afirma a fiscalização que, além das evidências documentais da presença de agentes físicos e químicos nocivos à saúde, reconhecidos pela empresa, há falta de um programa gerencial dos riscos ambientais, ausência de LTCAT atualizado, descumprimento do PPRA e PCMSO e elevada quantidade de acidentes de trabalho.

26. No caso do PPRA, o documento descreve as etapas do processo produtivo dissociada de áreas e funções. Os resultados de avaliação, em laboratório, demonstram elevados índices, acima do tolerável, de agentes químicos e físicos, tais como ácido clorídrico, ácido nítrico, poeira respirável, chumbo e ruído. Apesar de o documento reconhecer a existência dos riscos ocupacionais, não há comprovação do fornecimento, treinamento e implantação de proteções coletivas ou individuais.

26.1 Segundo a fiscalização, tampouco houve atualização anual do PPRA, pois os documentos são cópias de um ano para outro, cujos resultados de medição de agentes são os mesmos para todo o período fiscalizado. A alegação da desnecessidade de atualização, tendo em conta a inexistência de alteração no ambiente de trabalho, é feita desprovida de embasamento técnico por parte da empresa.

27. Prossegue a acusação fiscal, relatando a falta de interação entre PPRA, PCMSO e LTCAT. São demonstrações soltas, sem a necessária sincronia e harmonia, em flagrante desrespeito às normas regulamentadoras do MTE.

27.1 Aqui também, embora os documentos indiquem a existência de agentes nocivos que ultrapassam os limites de tolerância, não há comprovação de que a nocividade foi atenuada por medidas coletivas ou uso de equipamentos de proteção individual.

27.2 Destaca a fiscalização ainda que o simples fornecimento de equipamento de proteção individual não é suficiente, pois o que ficou manifesto foi a falta de controle quanto ao efetivo uso desses equipamentos por parte dos trabalhadores, como forma de eliminar ou atenuar os agentes nocivos aos níveis de tolerância e afastar, por consequência, a concessão do benefício de aposentadoria especial.

28. Verifico, por fim, que consta do relatório fiscal a menção a dados de funcionários cujos resultados dos exames médicos apontam para alteração no seu estado de saúde; todavia, segundo a acusação fiscal, a empresa não estabeleceu medidas a serem adotadas a fim de efetivamente proteger os seus colaboradores.

29. Pois bem. Diante do quadro acima, e tendo em conta a minuciosa descrição dos fatos pela fiscalização, não há como concordar com o ponto de vista que o ato de lançamento é nulo por vício material, eis que não exauriu a matéria tributável.

30. A fiscalização verificou o cumprimento das obrigações tributárias, no âmbito do lançamento por homologação, estritamente segundo as prerrogativas e competências estabelecidas em lei, tendo constatado um conjunto de inconsistências, incompatibilidades e omissões nos documentos que deveriam comprovar o eficaz gerenciamento dos riscos ocupacionais pela empresa.

31. Apoiado em prova documental, o relatório fiscal, além de conter a descrição pormenorizada dos fatos que são imputados ao sujeito passivo, expõe de forma clara e objetiva os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela falta de gerenciamento do ambiente do trabalho e pela não comprovação do cumprimento das normas de segurança e saúde do trabalho previstas na legislação.

32. Ao motivar o lançamento e descrever os elementos comprobatórios da ocorrência do fato jurídico, assim como as circunstâncias em que foi verificado, o Fisco respaldou, por meio de suporte na linguagem das provas, o nascimento da relação jurídica.

33. Confrontando documentos e analisando sua consistência, aliado à natureza agressiva das atividades econômicas da recorrente, a fiscalização revela indícios graves, precisos e concordantes quanto à exposição de segurados no ambiente de trabalho a agentes físicos e químicos nocivos, acima dos níveis legais de tolerância, e da inexistência do adequado gerenciamento dos riscos ocupacionais como estratégia para afastar a concessão da aposentadoria especial.

34. Tal conjunto probatório tem a força de atestar a ocorrência do fato jurídico tributário, mesmo que de uma forma indireta, relacionado ao adicional para custeio da aposentadoria especial, de trata o art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991, c/c art. 57, § 6º, da Lei nº 8.213, de 1991, isto é, os elementos de prova, colhidos pela fiscalização, demonstram um vínculo lógico com a existência provável do ponto de vista fático, porém certa sob a ótica jurídica, de prestação de serviço em condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física do trabalhador, com exposição a agentes nocivos de modo permanente.

34.1. De maneira que o lançamento não está fundamentado simplesmente no descumprimento de deveres instrumentais.

35. Deflagrado o liame obrigacional, e desconhecido a exata dimensão da remuneração dos segurados expostos aos agentes nocivos, por deficiência na documentação do sujeito passivo que permita a comprovação direta, foi efetuada a aferição da base de cálculo, com fundamento no art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212, de 1991, procedendo o Fisco, de ofício, o lançamento do crédito tributário que entendeu devido relativamente ao adicional para financiamento da aposentadoria especial.

35.1 De sorte que a obrigação tributária é composta por uma base de cálculo que foi definida segundo critérios razoáveis de arbitramento, com forte probabilidade de

corresponder ao fato jurídico, a partir da utilização dos segurados alocados nos setores produtivos, expostos a agentes nocivos (fls. 289).

36. O ônus da prova em contrário, conforme prescreve o supracitado art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212, de 1991, quanto à inexistência do fato gerador e/ou incorreção do valor da base de cálculo do adicional apurado, compete ao sujeito passivo.

37. Dessa feita, tenho como afastado o alegado vício material, na produção da norma individual e concreta do lançamento fiscal, por estar o ato administrativo devidamente motivado.

38. Na sequência, cabe analisar se a falta de produção de prova técnica, requerida por este Conselho, conforme fls. 3091/3095, e reiterada às fls. 3120/3123, justificaria, de forma análoga, atribuir nulidade ao ato de lançamento.

ANÁLISE DA IMPRESCINDIBILIDADE E PRATICABILIDADE DA PROVA PERICIAL

39. O exame pericial é um meio de prova, necessário quando a elucidação de fato ou o exame de matéria demanda o auxílio de um especialista em determinado ramo específico do conhecimento.

40. A Resolução nº 2302-00.049, apreciada na sessão de 13/5/2010, que converteu o julgamento em diligência para a realização de perícia, evidencia uma linha de pensamento no sentido de que a relação previdenciária requer análise individualizada por segurado, cujo custeio liga-se umbilicalmente à concessão do benefício do trabalhador (fls. 3091/3095).

40.1 O ilustre relator à época, Conselheiro Marco André Ramos Vieira, enfatiza, em suas justificativas, que: "*Não se pode esquecer que a cobrança do respectivo adicional implica concessão do benefício da aposentadoria especial (...) Tal indicação é imprescindível para que não se forneça benefício a quem não possui direito*". (fls. 3093).

41. Nota-se, então, que a determinação de perícia partiu de uma premissa equivocada, com a devida vênia, consistente em acreditar que, na hipótese de lançamento de ofício do adicional para financiamento da aposentadoria especial, imprescindível seria a apresentação de laudo técnico, como requisito ao lançamento fiscal e a manutenção do crédito tributário.

42. Todavia, como antes exposto, a natureza da relação de custeio, em especial no caso da contribuição previdenciária a cargo da empresa, subsume-se claramente ao regime jurídico tributário, subordinado a princípios e regras próprios.

42.1 Percepção esta - da natureza tributária da relação de custeio e inexistência de uma vinculação inevitável com a concessão do benefício previdenciário - que, ao longo dos anos, vem sendo reconhecida como a mais apropriada, sob o ponto de vista jurídico, no âmbito administrativo e judicial.

43. De sorte tal que o liame obrigacional da relação de custeio emerge do fato jurídico tributário, independentemente da concretização de uma prestação previdenciária. Efetuado o lançamento, segundo o modelo prescrito na legislação tributária, e fundamentado na linguagem de provas, portanto, ato administrativo motivado, passa a ser do sujeito passivo, o qual tem interesse em fazer prevalecer o que afirma, o ônus da contraprova.

44. De outro giro, fundamental recordar que assim como a análise e valoração do resultado da perícia compete ao julgador, também a decisão pela produção de prova pericial não vincula os julgamentos posteriores do colegiado.

45. O não atendimento da perícia não conduz, por inferência lógica, a um prejuízo ao desenvolvimento do processo. Particularmente no âmbito do julgamento colegiado, cabe a cada julgador avaliar a indispensabilidade e praticabilidade da produção da prova, como forma de esclarecer pontos controvertidos que demande juízo técnico e de viabilizar uma decisão conclusiva.

46. Logo, sob o olhar da necessidade, a perícia em matéria tributária não se destina a suprir a deficiência probatória de qualquer das partes envolvidas no processo.

47. O ônus da prova cabe a quem dela se aproveita, segundo a inteligência da distribuição prescrita nos arts. 9º e 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Vale dizer que o dever/ônus de provar é atribuído tanto ao autor do procedimento fiscal (dever), quanto ao sujeito passivo que contesta a exigência (ônus).

48. Por isso, a recusa da unidade preparadora em enviar à autarquia previdenciária a solicitação de perícia, conforme determinado às fls. 3091/3095, e reiterado às fls. 3120/3123, conquanto mereça reprovação de ordem do seu dever funcional, não implica concluir pela nulidade do ato de lançamento por vício material.

48.1 É que o defeito de caráter material na produção da norma individual e concreta pela autoridade fiscal, se fosse o caso, não permitiria uma convalidação mediante perícia. De tal maneira que ausente a motivação do ato administrativo, conforme exigido pelo art. 142 do Código Tributário Nacional e art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, a autoridade julgadora jamais poderia designar perícia com o propósito de sanar-lhe a deficiência.

48.2 Daí não se poder inferir, sob pena de desvirtuamento da sua finalidade, que a falta de cumprimento da perícia designada é causa de nulidade do ato de lançamento.

49. Da mesma forma, a produção de prova pericial não deve ser empregada para preencher o encargo probatório do sujeito passivo, cujo ônus de desqualificar os elementos de prova trazidos pela acusação fiscal, conforme art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212, de 1991, a ele restou atribuído.

49.1 A ausência de prova documental contundente do gerenciamento do ambiente de trabalho, por inexistir controles internos efetivos referentes aos riscos ocupacionais no período fiscalizado, não tem o condão de ordenar como necessidade inafastável a produção de prova pericial para a elucidação dos fatos, por intermédio de emissão de laudo técnico.

50. Ademais, ainda que vigore, no processo administrativo fiscal, o princípio da verdade material, gradativamente perde importância a distinção entre verdade material e formal, tendo em conta o reconhecimento doutrinário e jurisprudencial de que a busca da verdade absoluta pelo julgador é um mito e o que se tem, na maioria das vezes, é tão somente

uma juízo de verossimilhança, formado a partir de uma realidade possível de se agregar aos autos.

51. Nesse sentido, e não menos importante, peço licença para também censurar a própria viabilidade da produção da prova pericial, nos termos em que foi solicitada pelo Colegiado.

52. Seu objetivo consiste, essencialmente, em conhecer a realidade fática no ambiente de trabalho, que, segundo o levantamento fiscal, abrange estabelecimentos da empresa localizados em diferentes municípios, no período de 1999 a 2002.

52.1 Contudo, já em 2010, a utilidade da prova pericial era bastante questionável, dada a probabilidade concreta de haver desaparecido, ou modificado, as fontes de prova. Lembro que a realidade fática perseguida refere-se aos anos de 1999 a 2002, enquanto a solicitação de perícia deu-se, inicialmente, em 2010, com renovação em 2012.

53. Mas não é só. Acredito também não existir amparo legal para determinar a realização de perícias por outros órgãos públicos, alheios ao Ministério da Fazenda, como é o caso do INSS, com fundamento apenas no que prescrevem os arts. 18 e 20 do Decreto nº 70.235, de 1972.

53.1 A determinação de perícia não pode ficar ao alvedrio da pessoa ou órgão designado, como mera faculdade, sob pena de o imotivado desatendimento ou o atendimento tardio, de um lado, causar prejuízo ao andamento do processo administrativo, e de outro, não implicar quaisquer consequências para o designado.

53.2 Assim é que a colaboração entre órgãos públicos, no âmbito do contencioso administrativo, exige prévia disciplina regulamentar, principalmente quando são fixados prazos e obrigações para um dos lados e o encargo pericial repercute, ainda que em tese, nas demandas e metas relacionadas às suas competências legais.

53.3 Como exemplo de incontroversa determinação legal, cito o art. 4º da Lei nº 9.028, de 12 de abril de 1995, em que servidores públicos devem atuar como peritos ou assistentes técnicos em feitos específicos, na defesa dos direitos ou interesses da União, por requisição da Advocacia-Geral da União.

54. Em conclusão, pelos fundamentos acima expostos, considero que a falta de realização da perícia, conforme fls. 3091/3095 e fls. 3120/3123, também não é motivo para nulidade por vício material.

55. E adicionalmente, posto que transcorridos mais de 10 (dez) anos dos fatos geradores, e que a finalidade da prova pericial não é suprir deficiências probatórias das partes, senão esclarecer pontos controvertidos, indispensáveis para o convencimento do julgador, não vislumbro, no caso em apreço, estarem presentes os requisitos de prescindibilidade e praticabilidade exigidos para a realização do exame pericial.

ÔNUS DA PROVA DO SUJEITO PASSIVO

56. O fato de o lançamento fiscal estar devidamente motivado, respaldado em provas, com inexistência de vícios, não garante a subsistência do crédito tributário, visto que se admite ao autuado, por meio da apresentação de outras provas, a demonstração da improcedência da dívida.

57. Porém, em reforço à argumentação já expedida nesse voto, entendo que a recorrente não logrou êxito, por meio da linguagem de provas, em elidir a imputação da acusação fiscal (recurso voluntário, às fls. 2994/3055, e memoriais, às fls. 3147/3155).

58. Preliminarmente, a recorrente direcionou sua defesa para sustentar a incompetência da fiscalização previdenciária quanto ao exame de questões voltadas a saúde e segurança do trabalho, necessárias para legitimar o ato constitutivo do crédito tributário; e defendeu a necessidade de verificação concreta do ambiente de trabalho, a fim de delimitar objetivamente a presença dos agentes nocivos, bem como constatar a efetiva ineficácia dos sistemas de proteção adotados pela empresa.

59. Tais argumentos foram refutados, exaustivamente, neste voto. Salientei, entre outras razões, haver a necessidade de acompanhamento e controle da atividade do lançamento por homologação, aplicáveis, assim com às demais contribuições previdenciárias, ao adicional para financiamento de aposentadoria especial, e o dever do lançamento de ofício do crédito tributário por parte da autoridade fiscal, segundo o regramento próprio do direito tributário, quando constada omissão e/ou deficiência na apuração da obrigação tributária pelo particular.

60. Embora discorra com veemência que mantém controles internos adequados quanto ao gerenciamento dos riscos ambientais no trabalho e adote medidas de proteção coletiva e individual, inclusive mediante uso efetivo pelos trabalhadores de equipamento de proteção, as alegações da recorrente, quando confrontadas com a acusação fiscal e o conjunto probatório, revelam-se, na mesma linha que havia concluído a primeira instância, em decisão acostada às fls. 2956/2991, insuficientes para desconstituir o lançamento fiscal.

61. É que ao praticar atividade econômica nitidamente insalubre, emerge a obrigação legal, de forma ainda mais proeminente, de a recorrente manter prova documental, organizada e unívoca, a respeito das condições do ambiente de trabalho dos seus colaboradores, que evidencie o reconhecimento, avaliação e monitoramento da ocorrência de riscos ambientais, a avaliação dos riscos e da exposição dos segurados, e a especificação e a implantação de medidas de controle, tal como a utilização de tecnologia de proteção individual, e não somente o fornecimento de equipamento, eliminando ou neutralizando os agentes agressivos à saúde.

62. Por meio da linguagem de provas, obtida a partir das próprias demonstrações ambientais fornecidas pela empresa, a fiscalização relatou um número considerável de sinais, determinados e convergentes, indicativos da exposição dos trabalhadores a agentes nocivos, assim como à falta de uma efetiva eliminação de agentes físicos e químicos agressivos ou, pelo menos, a redução a níveis de tolerância legal, ensejando o lançamento de ofício do crédito tributário, escorado pelo permissivo legal encartado no art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212, de 1991.

63. Diferentemente do que confia a recorrente, a distribuição do ônus da prova, no âmbito da autuação fiscal em apreço, não requer do Fisco provar inexoravelmente que há exposição dos segurados aos agentes nocivos, mas sim que a recorrente comprove que, à época objeto da autuação, o ambiente de trabalho não se apresentava nocivo à saúde humana,

por ausência de agentes agressivos ou pelo uso de tecnologia de proteção eficaz pelos obreiros que afastava o exercício da atividade especial.

64. Mesmo a existência de ações judiciais na Justiça Laboral, transitadas em julgado, as quais, segundo a recorrente, revelariam o controle interno do ambiente de trabalho e a exposição do trabalhador a níveis legais de tolerância de agentes nocivos, tem a sua força axiológica como prova reduzida quando confrontadas e analisadas concomitantemente com as demonstrações de gerenciamento de riscos ocupacionais que foram fornecidas pela empresa. Ponto, esse, também abordado na decisão de primeira instância.

65. Trata-se, evidentemente, do meu juízo particular, com fundamento no livre convencimento motivado do julgador e pautado nas provas articuladas por ambas as partes. Minha convicção, no sentido da ocorrência do fato jurídico tributário, mesmo que aferido indiretamente, e da procedência do crédito tributário apurado, decorre do conjunto probatório e da linha argumentativa utilizada pela autoridade lançadora e autuada, em que verifico maior consistência na linguagem da acusação fiscal, não desconstituída pela recorrente, ainda que oportunizado-lhe mostrar o contrário.

66. Dessa feita, entendo que a decisão recorrida, proferida em primeira instância, não merece reforma.

Foi assim que o conselheiro votou na sessão de julgamento.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Redator *ad hoc* na data da formalização.