



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

Processo n° 10120.005643/2010-17
Recurso n° 10.120.005643201017 Voluntário
Acórdão n° 2803-002.446 – 3ª Turma Especial
Sessão de 19 de junho de 2013
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente MUNIC. DE RIO VERDE-FUNDO MUNIC.DE SAUDE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2009 a 30/09/2009

BASE DE CÁLCULO APURADA ATRAVÉS FOLHA DE PAGAMENTO.
 DOCUMENTOS FORNECIDOS PELO PRÓPRIO CONTRIBUINTE

Presumem-se verdadeiros os valores lançados pela autoridade fiscal fundamentados nas folhas de pagamento da empresa, fornecido pela própria contribuinte, não declarados em GFIP, cabendo a esta o ônus da prova em contrário.

AUTO DE INFRAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DE SAT/GILRAT NÃO FUNDAMENTADA NOS AUTO DE INFRAÇÃO. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO COMPLETA DO FATO E SUAS FONTES. ATIVIDADE PREPONDERANTE PELO NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.

Fulcro nos artigos 33, da Lei n. 8.212/1991, qualquer lançamento de crédito tributário deve conter todos os motivos fáticos e legais, bem como descrição precisa dos fatos ocorridos e suas fontes para apuração do crédito tributário, sob pena de nulidade por vício material obedecendo o art. 142 do CTN. O re-enquadramento de alíquota do SAT/GILRAT realizada pela fiscalização deve ser motivada com demonstração fática da atividade preponderante dos estabelecimentos na correspondência do número dos seus funcionários em cada atividade. A ausência de análise *in loco* é causa de nulidade por vício material.

Recurso Voluntário Provido Em Parte - Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, no sentido de reformar a decisão a quo e decretar a nulidade parcial do

Processo nº 10120.005643/2010-17
Acórdão n.º **2803-002.446**

S2-TE03
Fl. 386

lançamento e dos créditos com base na diferença de reenquadramento de SAT/GILRAT, por vício material. Vencido o Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima. *(Assinado Digitalmente)*

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

(Assinado Digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (presidente), Gustavo Vettorato (vice-presidente), Eduardo de Oliveira, Natanael Vieira dos Santos, Oséas Coimbra Júnior, Amilcar Barca Teixeira Júnior.

Relatório

O presente Recurso Voluntário (fls.366-375 dos autos digitais) foi interposto contra decisão da DRJ(fl. 353-358 do processo digital), que manteve o crédito tributário oriundo de apuração de diferenças de contribuições previdenciárias patronais e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), incidentes sobre remuneração de servidores comissionados, agentes políticos, contribuintes individuais (autônomos e frentistas) no período de 06.2009 a 09.2009. A apuração dos créditos, conforme relatório fiscal (119-122) e da decisão recorrida, foi realizado com base dos fatos geradores declarados nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP e Guia de Recolhimento da Previdência Social comparando-se às declarações e documentos fornecidos pelo próprio contribuinte por meio de arquivos digitais no padrão MANAD (folha de pagamento) e em excel (Ordens de pagamento). A ciência do auto de infração inaugural foi em 09.10.2010 (fls. 01).

Assim, o recurso veio à presente turma especial para seu julgamento, em que apresentou os seguintes argumentos, em parte repetindo o posto em peça impugnatória:

- que a Auditoria comparou cada competência entre as folhas de pagamento (padrão MANAD) e Ordens de Pagamentos (excel) com as GFIPs apresentadas, mas adverte que a sistemática vivida pelos entes públicos é diferente; que a GFIP é emitida e paga com base na folha de pagamento, rescisões e das liquidações dos autônomos no mês de referência, no caso junho a setembro/09, porém o recolhimento é a posteriori;

- que esses pagamentos só são realizados na época da liquidação, o que pode levar alguns meses ou até anos. Como exemplo, um servidor que é exonerado no mês de janeiro, e somente em março ele aparece para reclamar seu pagamento, nesse mês sim, faz a liquidação e promove o pagamento dessa despesa;

- que, conforme relatório de liquidações, documento anexo, todas as despesas liquidadas nos meses auditados obedeceram as regras e promoveram as retenções e recolhimentos legais. O arquivo MANAD, principal fonte de informação da auditoria, extrai todas as ordens de pagamentos efetuadas dentro do mês investigado, porém, não informam quais foram liquidadas e pagas, gerando, assim, dados incorretos;

- que não existe uma legislação, nem mesmo mecanismos capazes de obrigar o ente público a liquidar todas as ordens de pagamentos lançadas dentro de um mês, até porque, isso seria impossível. Que, conforme já descrito anteriormente, muitos credores comparecem no mês da ordem de pagamento para

terem seus créditos liquidados e pagos nesse instante;

Processo nº 10120.005643/2010-17
Acórdão n.º **2803-002.446**

S2-TE03
Fl. 388

Também, acresceu a seus fundamentos a alegação de que a alteração de alíquota do SAT/GILRAT (de 1% para 2%) foi indevida, pois não considerou a totalidade dos funcionários do município, apenas do Fundo Municipal de Saúde.

Os autos vieram para apreciação desta Turma Especial.

Esse é o relatório.

CÓPIA

Voto

1. O recurso é tempestivo, assim deve o mesmo ser conhecido.
2. Os argumentos quanto à incorreção da apuração fiscal, o voto condutor da decisão *a quo* fui muito claro, não merecendo maiores retoques, assim, passamos a transcrevê-lo e adotá-lo:

De acordo com o relatório fiscal constituem fatos geradores da presente autuação, as remunerações pagas, devidas e/ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, conforme dispõe o art. 22 da Lei nº 8.212/91:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: 6

I vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados

contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

No caso em tela, a auditoria constatou, da análise da contabilidade e GFIP, que no período de 06/2009 a 09/2009, o FMS deixou de recolher as contribuições previdenciárias devidas sobre os fatos geradores ora relatados, como também não declarou-os em sua totalidade, em GFIP.

Assim verificada a ocorrência do fato gerador, sem a correspondente informação na GFIP, como também sem o respectivo recolhimento, está a fiscalização, considerando o caráter vinculante da atividade fiscal, obrigada ao lançamento do crédito previdenciário, tendo agido em perfeita consonância com a legislação de regência, tanto no lançamento das contribuições previdenciárias não recolhidas, objeto do presente processo, quanto em relação à autuação decorrente da obrigação acessória dela decorrente.

E, embora a impugnante afirme não existir as divergências apontadas pela fiscalização, e que todos os lançamentos registrados em folha foram devidamente declarados pelo contribuinte, assim como recolhidas as respectivas e devidas contribuições, nada apresenta que comprove tal alegação e seja capaz de alterar o lançamento fiscal, que foi efetuado com base na documentação disponibilizada pelo próprio contribuinte, conforme já relatado.

Os documentos juntados à impugnação como comprobatório de suas alegações de regularidade perante a seguridade Social (GFIP, GPS e relações de liquidações) são os mesmos já apresentados, datados de 2009 e já submetidos à análise da auditoria. E as GFIP, conforme item 5.1 do Relatório Fiscal, foram extraídas do Sistema GFIP WEB, no início do procedimento fiscal, que consolidou o presente crédito, em 06/07/2010.

Ressalte-se, por oportuno, que as informações declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, são de inteira responsabilidade do contribuinte e devem espelhar, fielmente, a sua contabilidade, cabendo à fiscalização a verificação da regularidade do órgão perante à Previdência Social, por meio do cotejo entre as informações contidas nas folhas/ordens de pagamento com as declaradas em GFIP pelo contribuinte.

Assim, deve prosperar a exigibilidade fiscal, pois a parte que apenas alega, mas não produz prova, ou pelo menos indícios convincentes dos fatos alegados, sujeita-se às consequências do sucumbimento.

Acrescenta-se apenas que os dados levantados foram fornecidos do próprio contribuinte.

Assim, neste ponto, o auto de infração está em conformidade com o disposto no art. 142, do CTN, c/c art. 33 e 37 da Lei n. 8.212/2010, o lançamento tributário em que declarou claramente quais são os seus fundamentos fáticos e jurídicos, trazendo elementos probatórios de sua convicção.

3. Quanto à alegação de ser indevida o re-enquadramento da alíquota SAT/GILRAT, de 1% para 2%, realmente merece atenção.

Ao que é verificado no Auto de Infração, bem como no relatório fiscal, não há qualquer informação dos reais motivos de que houve o re-enquadramento (119-122), que pelo verificado pelas GFIPs juntadas pela parte era de 1% e foi re-enquadrada para 2% no período lançado.

Nesse ponto, entendo que a decisão *a quo* e a autoridade lançadora equivocaram-se pois, nem no relatório fiscal nem em outros documentos dos autos, não há indicação dos motivos do re-enquadramento. Inclusive, não informa devidamente quais foram as bases de confrontação entre o informado pelo contribuinte em GFIP e os supostos reais fatos geradores. E a razão está na própria preterição ao direito de defesa da Recorrente.

Conforme o que dispõe o art. 142, do CTN, c/c art. 33 e 37 da Lei n. 8.212/1991, o lançamento tributário deve ser demonstrar claramente quais são os seus fundamentos fáticos e jurídicos, sob pena de nulidade. Isso inclui o ônus probatório da Administração em trazer elementos probantes e legais que subsidiem a constituição do crédito tributário, para em um segundo momento demonstrar de forma clara o fenômeno da subsunção da norma aos eventos por eles representados (art. 9º, do Dec. 70.235/172). O lançamento objeto da decisão recorrida deve preencher os requisitos da legalidade impostos pelo art. 142, do CTN, bem como da legislação ordinária, em especial o art. 33 e 37 da Lei n. 8.212/1991 e Decreto n. 70.235/1971. Tais determinações são necessárias inclusive para que haja o real respeito à garantia de contraditório e ampla defesa e ao devido processo legal (art. 5, LV da CF/1988)

“sendo, o lançamento, o ato através do qual se identifica a ocorrência do fato gerador, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante devido, identifica-se o sujeito passivo e, em sendo o caso, aplica-se a penalidade cabível, nos termos da redação do art. 142 do CTN, certo é que do documento que formaliza o lançamento deve constar referência clara a todos estes elementos, fazendo-se necessário, ainda, a indicação inequívoca e precisa da norma tributária impositiva incidente” (PAUSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 3ª ed., Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2001, p. 706).

Revedo posicionamentos anteriores, pelas razões acima, observa-se que a norma individual e concreta em que não demonstra todas as suas facetas, prejudica a sua aplicação e a possibilidade de defesa do contribuinte perante o Fisco (art. 59, I, do Dec. 70.235/1972). A deficitária construção da norma individual e concreta do tributo ou da sanção, algo além da mera formalidade extrínseca do ato de constituição do crédito, afetando o seu âmago. Conforme jurisprudência do Conselho de Contribuintes:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO EX OFFICIO — É nulo o Ato Administrativo de Lançamento, formalizado com inegável insuficiência na descrição dos fatos,

não permitindo que o sujeito passivo pudesse exercitar, como lhe outorga o ordenamento jurídico, o amplo direito de defesa, notadamente por desconhecer, com a necessária nitidez, o conteúdo do ilícito que lhe está sendo imputado. rata-se, no caso, de nulidade por vício material, na medida em que alta conteúdo ao ato, o que implica inoccorrência da hipótese reincidência." (1º Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Recurso nº132.213 — Acórdão nº101-94049, Sessão de 06/12/2002, unânime)

Dessa forma, está claro que com a ausência da motivação dessa parte do lançamento, não se poderia constituir o crédito tributário impugnado contra a Recorrente a título de re-enquadramento do SAT/GILRAT.

Ainda, a reclassificação das atividades da empresa para fins de SAT/GILRAT, mesmo que fosse apenas analisando exclusivamente em razão do CNAE, conforme Anexo V Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco (Conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas) do RPS, alterado pelo Decreto nº 6.042, de 12 de fevereiro de 2007, estaria incorreta.

Como prevê a própria legislação, o enquadramento e re-enquadramento da atividade econômica da empresa para fins SAT tem como base a atividade laboral exercida pela preponderância dos seus empregados da empresa como um todo. Quanto à aplicação das alíquotas do Seguro de Acidente do Trabalho – SAT, conforme o art. 22, II, da Lei n. 8.212/1991, o voto do Conselheiro Amílcar Barca Teixeira Júnior, desta mesma Turma Especial, no julgamento do Recurso Voluntário n. 257.987, do processo n. 11020.000119/2008-26, é o norte da presente decisão:

Segundo o magistério da professora Cláudia Salles Vilela Vianna (in Previdência Social – Custeio e Benefícios. – São Paulo : LTr. 2005. páginas 218 / 220), a partir da competência julho/2007, a atividade preponderante da empresa, para fins de enquadramento na alíquota de grau de risco destinada a arrecadar recursos para custear o financiamento dos benefícios concedidos em razão de maior incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho, é aquela que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

Para a realização do auto-enquadramento, deverá o empregador, portanto, obedecer às seguintes disposições, notadamente em relação a empresa com mais de um estabelecimento e diversas atividades econômicas, como é o caso da Recorrente:

Inicialmente, deverá se enquadrar por estabelecimento, em cada uma das atividades econômicas existentes, prevalecendo como preponderante aquela que tiver o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

Em seguida, comparará os enquadramentos dos estabelecimentos para definir o enquadramento da empresa, cuja atividade preponderante será, então, aquela que tiver o maior

número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, apurada dentre todos os seus estabelecimentos.

A título de exemplo, imaginemos uma empresa com mais de um estabelecimento, como matriz e filiais, que têm o mesmo CNPJ raiz. Chamaremos de Estabelecimentos 01, 02, e 03. O Estabelecimento 01 tem a atividade "A" com 10 (dez) empregados, a atividade "B" com 15 (quinze) empregados e a atividade "C" com 20 (vinte) empregados. A atividade preponderante do Estabelecimento 01 é a "C", com 20 (vinte) empregados.

Continuando o mesmo exemplo imaginemos que o Estabelecimento 02 tem a atividade "D" com 25 (vinte e cinco) empregados, a atividade "E" com 05 (cinco) empregados e a atividade "F" com 15 (quinze) empregados. Assim, a atividade preponderante no Estabelecimento 02 é a "D", com 25 (vinte e cinco) empregados.

Finalmente, o Estabelecimento 03 tem a atividade "G" com 10 (dez) empregados, a atividade "H" com 20 (vinte) empregados e a atividade "I" com 15 (quinze) empregados. A atividade preponderante no Estabelecimento 03 é a "H", com 20 (vinte) empregados.

A conclusão a que se chega do exemplo acima é que a **ATIVIDADE PREPONDERANTE NA EMPRESA É A "D", COM 25 EMPREGADOS.**

Assim sendo, percebe-se que a fórmula acima é que deve ser utilizada para se determinar a atividade preponderante relativamente ao correto enquadramento no grau de risco, metodologia que foi totalmente ignorada pela fiscalização, conforme comprova o subitem 3.3.2 do Relatório Fiscal (fls. 689).

Ao realizar o enquadramento de ofício somente porque, em tese, preponderariam as atividades referentes às CNAE's sob os códigos 8511-1, 8512-0, 8513-8 e 8514-6, efetivamente, não nos parece ser a maneira mais correta de aferição para sustentar o lançamento.

O fisco para realizar o enquadramento de ofício deveria ter verificado, in loco, no caso a empresa como um todo, incluindo aí o hospital, as diversas atividades existentes nos estabelecimentos da recorrente, e não arbitrar utilizando a CNAE como elemento suficiente para se cumprir seu mister.

No que diz respeito à Classificação Nacional de Atividades Econômica - CNAE, segundo a apresentação constante do site da RFB (www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/CNAEFiscal/txtcnae.htm), a CNAE-Fiscal é o instrumento de padronização nacional dos códigos de atividade econômica e dos critérios de enquadramento utilizados pelos diversos órgãos da Administração Tributária do país.

Trata-se de um detalhamento da CNAE - Classificação Nacional de Atividades Econômicas, aplicada a todos os agentes econômicos que estão engajados na produção de bens e serviços, podendo compreender estabelecimentos de empresas privadas ou públicas, estabelecimentos agrícolas, organismos públicos e privados, instituições sem fins lucrativos e agentes autônomos (pessoa física).

A CNAE - Fiscal resulta de um trabalho conjunto das três esferas de governo, elaborada sob a coordenação da Receita Federal do Brasil e orientação técnica do IBGE, com representantes da União, dos Estados e dos Municípios, na Subcomissão Técnica da CNAE - Fiscal, que atua em caráter permanente no âmbito da Comissão Nacional de Classificação - CONCLA.

A tabela de códigos e denominações da CNAE - Fiscal foi oficializada mediante publicação no DOU - Resolução IBGE/CONCLA 01 de 25/06/98 e atualizações posteriores.

Sua estrutura hierárquica mantém a mesma estrutura da CNAE (5 dígitos), adicionando um nível hierárquico a partir de detalhamento de classes da CNAE, com 07 dígitos, específico para atender necessidades da organização dos Cadastros de Pessoas Jurídicas no âmbito da Administração Tributária.

Na Receita Federal do Brasil, a CNAE - Fiscal é o código a ser informado na Ficha Cadastral de Pessoa Jurídica (FCPJ) que alimentará o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica/CNPJ.

A responsabilidade em relação à gestão e manutenção da CNAE está a cargo do IBGE, a partir das deliberações da Comissão Nacional de Classificação - CONCLA.

Das definições e responsabilidades acima mencionadas, restou evidenciado que as possibilidades aventadas pela fiscalização e também pela i. Relatora são totalmente incompatíveis com a realidade fática das empresas de um modo geral.

No que concerne à responsabilidade mensal pelo enquadramento no grau de risco, observada a atividade econômica preponderante, a legislação previdenciária determinou que tal função está a cargo do próprio sujeito passivo, cabendo ao fisco rever o auto-enquadramento em qualquer tempo.

Ora, querer atribuir ao sujeito passivo o ônus tributário pretendido somente porque ele tem a responsabilidade de realizar o enquadramento mensal no grau de risco e utilizar a CNAE - Fiscal como balizador de tal obrigação é, sem dúvida, querer ignorar completamente o princípio da verdade material que informa o processo administrativo fiscal.

O enquadramento na CNAE é realizado uma única vez quando a empresa faz seu cadastramento no CNPJ do Ministério da

Fazenda. Depois disto, haverá modificações somente na hipótese de alteração da sua natureza jurídica.

Destarte, não resta nenhuma dúvida em relação à impossibilidade de a empresa, mensalmente, alterar suas informações cadastrais na CNAE, como é de sua responsabilidade, ao contrário, a realização de seu enquadramento no grau de risco, observando-se, como já mencionado, a sua atividade econômica preponderante.

Para deixar bem clara a impossibilidade de respaldar a pretensão do fisco, tomamos como exemplo uma empresa da indústria da construção civil, cujo grau de risco é o máximo (3%). Nesse caso, é correto afirmar que tal empresa poderá em algum momento de sua existência estar sem qualquer obra em curso. No entanto, os empregados da área administrativa e diretiva são mantidos e estão aguardando a contratação de novos empreendimentos.

De acordo com o entendimento do fisco, no exemplo acima, tendo em vista a CNAE da empresa de construção civil, o enquadramento teria que ser aquele de grau máximo, ou seja, de 3% (três por cento).

Todavia, seguindo as determinações da legislação previdenciária, caso a empresa tenha realizado o enquadramento mensal em grau de risco distinto do máximo, não há que se falar em revisão do auto-enquadramento embasado apenas na CNAE.

Destarte, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso apresentado pelo contribuinte, excluindo do lançamento o acréscimo de alíquota em razão do reenquadramento efetuado pela Autoridade Fiscal relativamente ao SAT/RAT.

Em adição de tais argumentos, da mesma forma que está ratificado pelo PARECER PGFN/CRJ/Nº 2120/2011 (ATO DECLARATÓRIO Nº 11 /2011), observando a necessidade de uma fiscalização *em loco* exigida ao caso, fato que sequer há comentários sobre sua ocorrência, verifica-se uma afronta ao que dispõe os artigos 142 e 147 do CTN, bem como dos artigos 33, §§ 3º e 6º, da Lei n. 8.212/1991, que exigem a demonstração pela fiscalização dos fatos precisos que motivaram o desenquadramento da situação anterior do SAT, bem como afeta diretamente a constituição da norma de incidência tributária na formação de sua alíquota (elemento quantitativo), sob pena de haver, no mínimo, uma nulidade por vício material do crédito lançado.

Assim, deve ser cancelada, por nulidade material, a parcela do crédito lançado com base na diferença de alíquota de SAT/GILRAT.

4. Conclusão

Isso posto, meu voto é para CONHECER O RECURSO VOLUNTÁRIO, CONCEDENDO PARCIAL PROVIMENTO, no sentido de reformar a decisão *a quo* e decretar a nulidade parcial do lançamento e dos créditos com base na diferença a título de re-enquadramento de SAT/GILRAT, por vício material.

(Assinado Digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator