



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

Processo nº 10120.009637/2010-39
Recurso nº 10.120.009637201039 Voluntário
Acórdão nº **2803-002.448 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 19 de junho de 2013
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente SAO LUIS DE MONTES BELOS PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

COMPENSAÇÃO.GLOSA

Constatada a compensação de valores efetuada indevidamente pelo contribuinte ou em desacordo com o permitido pela legislação tributária, será efetuada a glosa dos valores e constituído o crédito tributário por meio do instrumento competente, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

**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. ATIVIDADE PREPONDERANTE PELO NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS. FISCALIZAÇÃO *IN LOCO*. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.

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.

Processo nº 10120.009637/2010-39
Acórdão n.º **2803-002.448**

S2-TE03
Fl. 236

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 lançamento e dos créditos a título de diferença e 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 do Santos, Oséas Coimbra Júnior, Amilcar Barca Teixeira Júnior.

Relatório

O presente Recurso Voluntário (fls. 190 e seguintes dos autos digitais) foi interposto contra decisão da DRJ (fls. 171 e seguintes do processo digital), que manteve o crédito tributário oriundo de apuração de contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, relativa às glosas de compensações decorrentes de valores compensados em desacordo com as normas vigentes e de diferença de contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT. De acordo com o Relatório Fiscal, de fls. 46/61, constituem fato gerador das contribuições sociais lançadas as remunerações pagas, devidas e/ou creditadas a qualquer título aos trabalhadores vinculados ao Regime Geral de Previdência Social - RGPS a serviço do Município, declaradas em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações para a Previdência Social – GFIP, constantes dos sistemas da RFB no período de 06/2007 a 12/2009.

A ciência do auto de infração inaugural foi em 24.11.2010 (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:

- preliminar de nulidade do lançamento por ausência de Mandado de Procedimento Fiscal e de provas juntadas ao auto de infração, em prejuízo à defesa;
- preliminar de que o contribuinte não pode ser considerado empresa para fins da Lei n.8.212/1991;
- a compensação foi realizada de forma devida, pois foi feita com base em recolhimentos de contribuições a maiores nos períodos de 01/2002 e 02/2002, 09/2002 a 01/2003, e 03/2003 a 06/2003, antes do termo do prazo prescricional.
- pedido de oportunidade de retificação de GFIP's;
- que a jurisprudência entende que, no tocante às contribuições recolhidas antes da Lei Complementar n. 118/2005, o prazo prescricional seguiria a tese da contagem 5+5 anos.
- que as compensações foram realizadas mediante apuração de créditos dos agentes políticos fundamentadas em decisão judicial transitada em julgado no STF, no Recurso Extraordinário n. 351.717/PR, de 08.10.2003, que teve seus efeitos estendidos a de forma geral pela Resolução do Senado Federal n. 26/2005, e que o prazo prescricional para repetição/compensação começaria somente a correr a partir dessa data;
- que o re-enquadramento do SAT/GILRAT de 1% para 2% é incorreta por não considerar a atividade preponderante do contribuinte;

Processo nº 10120.009637/2010-39
Acórdão n.º **2803-002.448**

S2-TE03
Fl. 238

- que a multa aplicada na apuração da diferença de SAT/GILRAT com base no art. 44, I, da Lei n. 9430/1996 (75% sobre a obrigação principal não declarada em GFIP), devendo ser aplicada a multa de 20%.

Ressalta-se que quanto à glosa de compensação referente à 03.2008, não houve impugnação ou recurso, pois conforme às fls. 60, tratou-se de um erro de lançamento na GFIP, reconhecido pela contribuinte.

Os autos vieram para apreciação desta Turma Especial.

Esse é o relatório.

Voto

1. O recurso é tempestivo, assim deve o mesmo ser conhecido.
2. Quanto à preliminar de ausência de MPF, não merece ser acolhida, pois o mesmo foi emitido em sua forma digital e indicada no Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF, datado de 18/03/2010, de fl. 25, registra que o MPF é o de nº **012.01.00.2010.00336** e o código de acesso **15425165**, com ciência do contribuinte em 23/03/2010, AR de fl. 26, comprovando o acerto da autoridade fiscal. A versão digital do MPF é autorizado pelo art. 2º, caput, do Decreto 3.724/2001, com redação dada pelo Decreto nº 6.104/2007, e artigo 2º e 4º, da Portaria RFB nº 11.371, de 12/12/2007. Logo, perde fundamento a alegação da contribuinte.
3. Quanto à preliminar de que o contribuinte (Município) não pode ser equiparado à empresa para fins previdenciários, novamente é equivocado, em razão do art. 15, I, da Lei n. 8.212/1991, que expressamente equipara a empresa para fins previdenciários os órgãos e entidades da administração pública. Novamente, deve ser afastada a preliminar.
4. A questão quanto à regularidade das compensações, indiferentemente da declaração de inconstitucionalidade da incidência das contribuições previdenciárias sobre remunerações pagas a agentes políticos, que foram recolhidas nos períodos 01/2002 e 02/2002, 09/2002 a 01/2003, e 03/2003 a 06/2003, e compensadas com os créditos lançados referentes aos períodos 06.2009 a 12/2009, o direito à repetição/compensação efetivamente sofreu a prescrição. Em razão à glosa de compensação referente à 03.2008, ressalta-se que não houve impugnação ou recurso, pois conforme às fls. 60, tratou-se de um erro de lançamento na GFIP, reconhecido pela contribuinte, logo não será apreciada.

Quanto à interpretação conjunta que haveria entre o art. 150, §4º, e 168, do CTN, antes do art. 4º da Lei Complementar n. 118/2005, em que o prazo prescricional de 5(cinco) somente teria início após 5(cinco) anos do pagamento sujeito há homologação tácita, seria aplicável a fatos geradores tributários ocorridos até a data da promulgação da indicada Lei Complementar 118/2005, não merece acolhimento. Isso, em especial razão após a decisão do STF no Recurso Extraordinário 566.621, em decisão plenária, estabeleceu que o prazo de 5(cinco) anos para repetição tributária seria aplicável aos pedidos protocolizados após 120 (cento e vinte) dias de vacância da Lei Complementar n. 118/2005. Assim, por esse argumento, por terem sido as compensações realizadas mais de cinco da data do fato gerador e efetivo pagamento supostamente indevido, o direito de repetição/compensação já teria sido extinto, por prescrição.

No tocante à tese de que o prazo prescricional teria início a partir da publicação da Resolução do Senado n. 26/2005, novamente não tem razão o contribuinte, pois a jurisprudência pátria, inclusive do STF, adota que o prazo prescricional inicia-se a contar do fato gerador, vide o seguinte arresto que confirma tal entendimento:

*AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO.
TRIBUTÁRIO. CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO.*

EXISTÊNCIA DE DECISÃO DO PLENÁRIO DESTA CORTE SOBRE A CONTROVÉRSIA DOS AUTOS. VIOLAÇÃO DO ART. 97 DA CF/88. INOCORRÊNCIA. ART. 4º, SEGUNDA PARTE, DA LC 118/05. INCONSTITUCIONALIDADE. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA NO RE 566.621. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

1. A cláusula de reserva de plenário não incide quando houver orientação consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida. Precedente: RE 571.968-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJ de 05.06.12. No mesmo sentido: RE 594.515-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, Dj de 22.05.12.

2. A repercussão geral da matéria sub examine foi reconhecida pelo Plenário do STF, nos autos do RE 566.621, de relatoria da e. Ministra Ellen Gracie, e na apreciação de mérito da demanda, a Corte, declarou “a inconstitucionalidade do artigo 4º, segunda parte, da LC 118, por violação do princípio da segurança jurídica, nos seus conteúdos de proteção da confiança e de acesso à Justiça, com suporte implícito e expreso nos arts. 1º e 5º, inciso XXXV, e considerando válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005”.

3. In casu, o acórdão recorrido assentou que: “EMENTA. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PESSOA FÍSICA. LICENÇA-PRÊMIO. FÉRIAS NÃO GOZADAS. ABONO ASSIDUIDADE. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS. PRESCRIÇÃO.- A 1ª Seção do STJ, na apreciação do ERESP 435.835/SC, Rel. p/ o acórdão Min. José Delgado, julgado em 24.03.2004, revendo a orientação até então dominante, firmou entendimento no sentido de que o prazo prescricional para o ajuizamento de ação de repetição de indébito, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, é de cinco anos, tendo como marco inicial a data da homologação do lançamento, que, sendo tácita, ocorre no prazo de cinco anos do fato gerador. Considerou-se ser irrelevante, para efeito da contagem do prazo prescricional, a causa do recolhimento indevido (v.g., pagamento a maior ou declaração de inconstitucionalidade do tributo pelo Supremo), eliminando-se a anterior distinção entre repetição de tributos cuja cobrança foi declarada inconstitucional em controle concentrado e em controle difuso, com ou sem edição de resolução pelo Senado Federal, mediante a adoção da regra geral dos “cinco mais cinco” para a totalidade dos casos.- É na fase executória da decisão trânsito em julgado que se demonstra o indigitado crédito perante o Fisco, quando se dará o encontro de contas. Preliminar a que se rejeita.- Sobre as verbas recebidas a título de férias não gozadas, licença-prêmio e abono assiduidade não incide o Imposto de Renda, tendo em vista o caráter indenizatório daqueles valores.- Presume-se por necessidade do serviço o impedimento de que o servidor goze de férias licença-prêmio. Precedentes do STJ.- Já a verba percebida

a título de participação nos lucros, caracteriza-se recebimento de renda tributável, na forma do disposto no § 5º do art. 3º da Lei nº 10.101/2000. (Precedente desta Corte).- Preliminares rejeitadas.- Apelação provida em parte.”

4. Agravo regimental a que se nega provimento.(AI 707213 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 18/12/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-033 DIVULG 19-02-2013 PUBLIC 20-02-2013)

Assim, indiferentemente da discussão se a glosa da compensação estaria motivada pelo não cumprimento de condições formais da forma de compensação, inclusive quanto à necessidade de correção de GFIP, são desnecessários, em razão da ocorrência de prescrição supra demonstrada.

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

A reclassificação das atividades da empresa para fins de SAT, 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 (Rubricas S2, SC1 e SC2).

Em razão, da nulidade dos créditos lançados com base na diferença de SAT/GILRAT, não é possível a aplicação de multa de ofício sobre o mesmo, por falta de obrigação principal sobre qual a sanção deve incidir (art. 44, da Lei n. 9430).

6. 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 a título de diferença e re-enquadramento de SAT/GILRAT, por vício material.

(Assinado Digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator