



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

Processo nº 10510.003336/2009-74
Recurso nº 10.510.003336200974 Voluntário
Acórdão nº **2803-003.753 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 9 de outubro de 2014
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente COMPANHIA ESTADUAL DE HABITACAO E OBRAS PUBLICAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 25/09/2009

SAT. READEQUAÇÃO DO AUTOENQUADRAMENTO REALIZADA PELO CONTRIBUINTE. IRREGULARIDADE.

A simples mudança da natureza jurídica do contribuinte é insuficiente para determinar a alteração da alíquota SAT. Demonstrado que ficou que a finalidade e as atividades desempenhadas sobre a duas naturezas jurídicas eram semelhantes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para aplicar a multa prevista no artigo 32A, inciso I, da Lei 8.212/91, na redação da Lei 11.941/2009, caso mais benéfica ao contribuinte, nos termos do voto vencedor redator designado Conselheiro Eduardo de Oliveira. Vencidos os Conselheiros Amílcar Barca Teixeira Júnior e Gustavo Vettorato que votaram pela exclusão do SAT.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

PRESIDENTE DA SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO NA DATA DA FORMALIZAÇÃO.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Redator *ad hoc* do voto vencido e do voto vencedor na data da formalização.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA (Presidente), RICARDO MAGALDI MESSETTI, AMILCAR BARCA TEIXEIRA JUNIOR, OSEAS COIMBRA JUNIOR, GUSTAVO VETTORATO, EDUARDO DE OLIVEIRA.

Relatório

O presente Recurso Voluntário (fls.355 e seguintes) foi interposto contra decisão da DRJ(fl. 339 e seguintes do processo digital), que manteve parcialmente o crédito tributário oriundo da aplicação de multa por descumprimento do disposto no art. 32, IV, §§ 3º e 5º, da Lei n. 8.212/1991, por ter deixado de informar todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias no período de 01/02/2007 a 31/01/2008, ao deixar de informar corretamente todos fatos geradores de contribuições previdenciária e correta alíquota de SAT/RAT em GFIP.

Contudo, em acórdão a DRJ reduziu a multa por aplicação da sanção limitando à 75% como prevista no art. 35-A, da Lei n. 8.212/1991 com a redação da Lei 11941/2009. A ciência do auto de infração inaugural foi em 18.12.2009 (fls. 334).

Assim, o recurso veio à presente turma especial para seu julgamento, em que apresentou os seguintes argumentos resumidos: dupla incidência da penalidade sobre os mesmos fatos geradores(infrações), indevida cumulação de multa de mora com multa de descumprimento de obrigação acessória, inconstitucionalidade das contribuições sobre valores pagos às cooperativas de trabalho.

O julgamento foi convertido em diligência para juntada dos autos do lançamento Debcad n.37.189.317-8, de forma a oportunizar a alegação de bis in idem, o que foi atendido pela autoridade preparadora.

Os autos retornaram para apreciação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Oliveira - Redator do voto vencido ad hoc na data da formalização

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro responsável pelo voto vencido 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, assim como do redator do voto vencedor, com as quais não necessariamente concordo.

I - O recurso é tempestivo, conforme supra relatado, dispensado do depósito prévio (Súmula Vinculante 21 do STF), assim deve o mesmo ser conhecido.

II – Primeiramente, observa-se que a argumentação recursal sobre inconstitucionalidade de incidência de contribuições previdenciárias sobre serviços contratados de cooperativas em nada se refere ao objeto do lançamento, assim deixa-se de apreciá-lo.

III – À preliminar de bis in idem, efetivamente a mesma ocorreu, o presente lançamento aplicou multa por desobediência ao art. 32, IV, da Lei n. 8212/1991, sobre os mesmos fatos geradores, que o lançado pelos mesmo motivos no DEBCAD 37.189.316-0, anexado em diligência.

Enquanto no presente processo, mesmo sendo um lançamento referente à sanção por descumprimento de obrigação acessória, o fiscal lavrou a multa de ofício aplicada à descumprimento de obrigação principal, art. 35-A, da Lei n. 8.212/2014.

A interpretação do fiscal desconsiderou que multa tributária é uma sanção, ou seja tem natureza primária punitiva, ou de penalização. Contudo, ainda assim podem ser classificadas em multa moratória, decorrente do simples atraso na satisfação da obrigação tributária principal, e multa punitiva em sentido estrito, quando decorrente de infração à obrigação instrumental cumulada ou não com a obrigações principais.

Tal classificação é necessária pois, apesar de não terem natureza remuneratória, mas sancionatória, os tribunais brasileiros admitem que as multas tributárias devem ser classificadas em moratórias e punitivas (sentido estrito), em razão da existência de tratamentos diversos para cada espécie pelo próprio Código Tributário Nacional e legislação esparsas. (RESP 201000456864, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA, 29/04/2010; PAULSEN, Leandro. Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª Ed., Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2010, p.1103-1109)

Assim, coloco como premissa que a diferença entre multa moratória e multa punitiva em sentido estrito. Como supra colocado, a primeira decorre do mero atraso da obrigação tributária principal, podendo sendo constituída pelo próprio contribuinte inadimplente no momento de sua apuração e pagamento. Já, a segunda espécie de multa, a punitiva em sentido estrito, demanda constituição pelos instrumentos de lançamento de ofício

por parte dos agentes fiscais (art. 149, do CTN), em que se apura a infração cometida e a penalidade a ser aplicada. Inclusive a estipulação e definição da espécie de multa é dado exclusivamente pela lei, fato ressaltado em face do princípio da estrita legalidade a que se regula o Direito Tributário e suas sanções (art. 97, V, do CTN). A mudança de natureza para fins de comparação no tempo, não pode ser realizada sem autorização legal, e por isso não se poderia comparar com multas punitiva em sentido estrito (referente à descumprimento de obrigação exclusivamente instrumental) com multas de natureza moratória a exemplo com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8.212/1991, com a redação a partir da Medida Provisória n. 449/2008.

Devido ao disposto no art. 112, IV, do CTN, a legislação tributária que define as infrações e comina suas penalidades deve ser interpretada de forma mais favorável ao contribuinte em casos de dúvidas quanto à natureza das infrações e suas penalidades. Interpretação que deve ser conjugada com a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, a e c, do CTN, de forma a reduzir ou extinguir penalidades sempre quando lei posterior estabeleça pena menos grave ou não entenda mais como infração tal conduta. Portanto, também deve ser colocado como premissa, que além de retroagir a aplicação de dispositivo legal mais favorável essa retroação também deve sempre buscar uma aplicação mais favorável ao contribuinte.

Em razão do princípio da retroatividade benigna (art. 106, do CTN), e a natureza da obrigação descumprida, a fiscalização deveria ter aplicado a comparação da sanção deve ser regida pela multa estabelecida no artigo 32-A, I, da Lei n. 8.212/1991, com a redação da Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte em relação à aplicação do art. 32, IV, §5º da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008.

Da forma colocada nos presentes autos, efetivamente houve duplo lançamento, devendo, no mínimo um ser cancelado.

No caso, deve o presente lançamento ser cancelado, também porque demonstra a inadequação da motivação jurídica do lançamento, pois o auto de infração pretende constituir crédito oriundo de descumprimento de obrigação acessória aplicando-se sanção agravada de descumprimento de obrigação principal, também supra demonstrado.

Conforme o que dispõe o art. 142, do CTN, c/c art. 33 e 37 da Lei n. 8.212/2010, o lançamento tributário deve 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).

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 exercer, 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." (1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Recurso nº132.213 — Acórdão nº101-94049, Sessão de 06/12/2002, unânime)

Dessa forma, está claro que com meras alegações circunstanciais, e com os documentos probantes na forma apresentada nos autos, não se poderia constituir o crédito tributário impugnado contra a Recorrente.

Isso posto, meu voto é para CONHECER O RECURSO VOLUNTÁRIO, CONCEDENDO TOTAL PROVIMENTO, no sentido de reformar a decisão *a quo* e decretar a nulidade do lançamento por vício material.

IV - Em tempo, em caso de não compreensão do posto acima pela Turma Especial, passa-se diretamente à reclassificação das atividades da empresa para fins de SAT, a partir de 06.2007, em que a alíquota foi alterada de 2% para 3%, 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, segundo a fiscalização, exclusivamente em razão do CNAE.

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, não simplesmente um contrato de prestação de serviços. 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, 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/RAT, dos períodos de 06/2007 e seguintes.

Foi assim que o conselheiro votou na sessão de julgamento.

VI -Conclusão

Pelo exposto, voto por CONHECER do recurso, para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO, no sentido reformar a decisão recorrida e cancelar o lançamento em razão de nulidade por vício material.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Redator *ad hoc* do voto vencido na data da formalização.

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira - Redator ad hoc do voto vencedor na data da formalização

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro responsável pelo voto vencedor ter deixado a Câmara 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.

Na assentada de julgamento do presente caso divergi do I. Relator, no que tange a reclassificação da alíquota SAT do contribuinte por entender que não houve reclassificação por conta do fisco.

A situação dos autos em análise não é a comum que se verifica na maioria dos casos, quando se deve perquerir e demonstrar em que atividade estão a maioria dos trabalhadores do contribuinte para se fixar o que vem a ser atividade preponderante, não é esse, o caso que aqui se verifica e expõe.

A entidade fiscalizada era uma sociedade de economia mista e nesta qualidade se auto enquadrava na alíquota SAT de 3%, em dado momento de sua história tornou-se uma autarquia por determinação legal e passou a recolher alíquota SAT de 1%, porém retornou a sua condição anterior de sociedade de economia mista quando voltou para a alíquota SAT de 3%, ou seja, como bem demonstrou o agente lançador em seu REFISC a recorrente reduziu sua alíquota de contribuição ao SAT apenas em razão da alteração de sua designação jurídica sem que houvesse realmente uma alteração de sua finalidade ou das atividades a serem desenvolvidos que eram idênticas ou similares a da empresa sucedida.

Está é a razão pela qual entendo ser desnecessário a demonstração da atividade preponderante pelo fisco, pois as atividades desenvolvidas são semelhantes mudando apenas a alíquota em razão da natureza jurídica da entidade sem demonstração de alteração dos demais elementos. Aliás, foi isso que disse e considerou o agente lançador, veja a transcrição.

Assim sendo, entendo que está justificado e demonstrada a regularidade do lançamento.

Todavia, reconheço que a aplicação da multa como estabelecido no auto de infração fere o espírito da nova lei, pois a pena que era estipulada no artigo 32, parágrafo 5º, com a limitação do parágrafo 4º, tudo da Lei 8.212/91 na redação anterior, passou a ter outro patamar, conforme nova sistemática introduzida pelo artigo 32, A, I, da Lei 8.212/91 na redação da Lei 11.941/2009.

Assim sendo, nos termos do artigo 106, II, “c”, da Lei 5.172/66 deve a multa ser recalculada na forma estabelecida em lei, como acima declinado e sem levar em consideração o cálculo da PT Conjunta PGFN/RFB 14/2009.

CONCLUSÃO:

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso, para no mérito dar-lhe provimento parcial, no sentido reformar a decisão recorrida e determinar a aplicação da multa do artigo 32A-I, da Lei 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Redator *ad hoc* do voto vencedor na data da formalização.