



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

Processo nº 10510.004193/2008-37
Recurso nº 10.510.004193200837 Voluntário
Acórdão nº 2803-002.449 – 3ª Turma Especial
Sessão de 19 de junho de 2013
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente COMP DE DESENV DE RECURSOS HIDRICOS E I DE SERGIPE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2000 a 31/05/2010

INFORMAR FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS EM GFIP.

Deixar de informar em GFIP os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração ao artigo 32, Inciso IV, da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.528/1997, e artigo 225, IV, do Decreto n. 3.048/1999.

AUTO DE INFRAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DE SAT 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 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.

RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. LEI N ° 11.941/09. REDUÇÃO DA MULTA. As multas referentes a declarações em GFIP foram alteradas pela lei nº 11.941/09 o que, em tese, beneficia o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n ° 8.212/91. Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, deve-se aplicar a norma mais benigna ao contribuinte.

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 o lançamento em questão para: a)

Processo nº 10510.004193/2008-37
Acórdão n.º **2803-002.449**

S2-TE03
Fl. 688

decretar a sua nulidade parcial e dos créditos lançados a título de diferença de enquadramento (re-enquadramento) das alíquotas de SAT, por vício material; b) que a aplicação da sanção seja 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, §§1º e 3º, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008, vedada a interpretação conjunta com os artigos 35-A da Lei n. 11.941/2009. Vencido o Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima, quanto à alíquota SAT.

(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.247-290) foi interposto contra decisão da DRJ (fls. 236-242 do processo digital), que manteve parcialmente o crédito tributário oriundo da aplicação de multa por descumprimento do disposto no art. 32, IV, §§ 1º e 3º, da Lei n. 8.212-1991, por ter deixado de informar em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social – GFIP, nas competências 01.2004 a 12.2004, a totalidade das remunerações pagas a segurados empregados, a contribuintes individuais, e por serviços prestados por cooperados mediante cooperativa de trabalho e contribuições descontadas de segurados que lhe prestaram serviço. A ciência do auto de infração inaugural foi em 02.09.2008 (fls. 01).

Assim, o recurso veio à presente turma especial para seu julgamento, em que apresentou os seguintes argumentos resumidos: indevido re-enquadramento das alíquotas do SAT/RAT e que o pagamento de jeton somente sofreria a incidência de contribuições previdenciárias caso os beneficiários não fossem vinculados ao Regime Próprio de Previdência Social, o que não seria o caso dos autos.

Esse é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Vettorato

1 - Preliminarmente, o Recurso Voluntário é tempestivo, logo atendendo o requisito de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

2 – Quanto às alegações contrárias à reclassificação das alíquotas da contribuição para fins de SAT (de 1% a 3%), 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.

Nos autos, ficou comprovado, inclusive com reconhecimento da decisão recorrida (fls. 676) e trazidos com a impugnação (fls. 128-138), que no período autuado a contribuinte tinha em seu quadro de funcionários 264 funcionários na atividade meio (administrativa) e 256 na atividade fim (apóio agropecuário). Ainda, o relatório fiscal, sequer indica quais seriam os CNAE que tomou por base o re-enquadramento.

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, da mesma forma que não indica quais seriam as bases para seu reenquadramento (não indica o CNAE utilizado), 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.

Dessa forma, o lançamento de crédito por descumprimento a obrigação acessória disposta no art. 32, IV, da Lei n. 8.212/1991, referente suposta diferença de alíquota de SAT, é indevido, pois não fora comprovado o descumprimento.

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

3. Quanto às alegações de que não incidiria a contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de jeton à diretores que eram funcionários do Estado que recolhiam ao Regime Próprio de Previdência Social, excluindo-se do disposto do art. 12, I, g, da Lei n. 8.212/1991, não há como reconhecer o provimento. A razão da negativa está na ausência de provas nos autos de que os diretores enumerados no auto de infração seriam segurados de Regime Próprio de Previdência Social do Estado do Sergipe, o que lhe era facultado pelo art. 16, do Dec. 70235.

4. Todavia, por dever de ofício, ao se verificar a multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, IV, §5º, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008, deve-se atentar às alterações legais implementadas por esta e sua lei de conversão (Lei n. 11.941/2009), que revogou os parágrafos e incluiu o art 32-A, I,. Recentemente, as normas sancionatórias relativas à GFIP foram alteradas pela lei nº 11.941/09, e provavelmente beneficiam a Recorrente. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei nº 8.212, *in verbis*:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Toda 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.

Assim, em razão do princípio da retroatividade benigna (art. 106, do CTN), como o entendimento que a aplicação 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, vedada a interpretação conjunta com os artigos 35-A da Lei n. 11.941/2009.

4. Conclusão

Isso posto, meu voto é para CONHECER O RECURSO VOLUNTÁRIO, CONCEDENDO PARCIAL PROVIMENTO, no sentido de reformar a decisão *a quo* e o lançamento em questão para:

a) decretar a sua nulidade parcial e dos créditos lançados a título de diferença de enquadramento (re-enquadramento) das alíquotas de SAT, por vício material;

b) que a aplicação da sanção seja 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, §§1º e 3º, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008, , vedada a interpretação conjunta com os artigos 35-A da Lei n. 11.941/2009.

(Assinado Digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator