



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

Processo nº 10530.722523/2010-56
Recurso nº 10.530.722523201056 Voluntário
Acórdão nº 2803-002.274 – 3ª Turma Especial
Sessão de 17 de abril de 2013
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente ANDORINHA PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

LANÇAMENTO.NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO COMPLETA DO FATO E SUAS FONTES.

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.

SAT/GILRAT. REENQUATRAMENTO DE ALÍQUOTA PELA FISCALIZAÇÃO. ATIVIDADE PREPONDERANTE PELO NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO FÁTICA.

O reenquadramento 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.

MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO RETROATIVA.

Apenas cabe aplicação retroativa de multa ou penalidade quando a mesma for realmente mais benéfica.

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: I- de cancelar, por nulidade material, a parcela do crédito lançado com base na diferença de alíquota de SAT/GILRAT dos períodos de 06/2007 e seguintes; II- que a multa a ser aplicada aos créditos tributários constituídos com base a fatos geradores ocorridos até o dia 05.12.2008 seja a estabelecida no art. 35, da Lei n. 8.212-1991,

Processo nº 10530.722523/2010-56
Acórdão nº **2803-002.274**

S2-TE03
Fl. 4.944

com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, conforme a fase processual, comparada apenas com a do art. 35-A, da Lei n. 8.212-1991, com redação posterior à MP n 449, de 04.12.2008, desde que mais favorável ao contribuinte, sendo vedada a comparação conjunta com as penalidades dos arts. 32 e 32-A, sob a anterior e atual redação. 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, Amílcar Barca Teixeira Junior , Eduardo de Oliveira, Oséas Coimbra Júnior, Natanael Vieira dos Santos.

Relatório

O recurso voluntário em questão busca a reforma da decisão que manteve parcialmente claramente o lançamento realizado de obrigação principal, de créditos tributários do período das competências 01/01/2006 a 31/12/2008, que aponta diferenças de recolhimentos, e alíquota de SAT, e pagamentos não informados em GFIP. A ciência do auto de infração inaugural foi em 20.06.2010.

Tempestivamente, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, que foi encaminhado à presente Turma Especial do CARF/MF, alegando a ocorrência do prazo decadencial para constituição dos créditos tributários oriundos de contribuições previdenciárias é de 5(cinco) anos, que houve ausência de intimação pessoal, falta de orientação anterior ao lançamento, e equívoco no lançamento, aplicação dos juros foi incorreta ou ilegal, e que a multa a ser aplicada é a do art. 32-A, da Lei n. 8.212/1991.

Os autos retornaram para apreciação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Vettorato - Relator

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

II – Quanto à preliminar de decadência, apesar da interpretação da decisão *a quo* ser equivocada, a mesma não merece ser acolhida. Indiferentemente da aplicação do prazo quinquenal tanto na forma dos arts. 150, §4º ou 173, I, do CTN, o lapso temporal entre o mais antigo período objeto do crédito tributário e a data da efetiva ciência do lançamento não superam 5(cinco) anos.

Dessa forma, não se deve acolher a preliminar.

III - Fora as questão preliminar quanto à decadência, superada acima, as demais questões levantadas pela recorrente, que repetiu integralmente a impugnação, foram plenamente abordadas pela decisão *a quo*, que salvo poucos pontos que serão abordados a seguir, não deve ser retocada, podendo ser plenamente adotada a parte transcrita transcrito os trechos abaixo:

Tratando, preliminarmente, do procedimento fiscal em causa, registre-se a atenção ao amplo direito de defesa e ao contraditório garantidos ao impugnante, verificado, não só pelo estrito cumprimento dos prazos legais previstos, como, e, sobretudo, pela própria materialização do lançamento do crédito, extensa e pormenorizadamente detalhado no AI, seus discriminativos, anexos e Relatório Fiscal, fls. 01 a 1.650, com a qualificação do autuado, discriminação clara dos fatos geradores das contribuições, das bases de cálculo apuradas, das alíquotas aplicadas e contribuições devidas, dos períodos a que se referem os documentos analisados e que serviram de base para o levantamento, dos fundamentos legais que sustentam a ação fiscal desenvolvida, os procedimentos e/ou técnicas aplicadas, o prazo para recolhimento ou impugnação, a assinatura do fiscal autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula. Cumpre-se, assim, o que dispõem o art. 37, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, o art. 243, §§ 2º, 5º e 6º, do Regulamento da Previdência Social (RPS),

aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, e os arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 1972.

8. Assim, inexistente cerceamento do direito de defesa quando, na fase de impugnação, foi concedida oportunidade ao Autuado de apresentar documentos e esclarecimentos.

9. Dispõe o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, o qual dispõe sobre o processo administrativo fiscal:

Art. 23. Farseá a intimação:

I pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10/12/97)

II por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10/12/97)

III por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

(Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

II no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10/12/97)

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 4º Para fins de intimação, considerase domicílio tributário do sujeito passivo:

(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

10. A intimação para a ciência do débito foi enviada para o domicílio tributário do contribuinte por meio de carta com aviso de recebimento, conforme estatui o art. 23, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972, e, na forma do §3º deste artigo, os meios de intimação previstos nos incisos do caput do referido artigo não estão sujeitos a ordem de preferência, de modo que a intimação é válida.

11. O Decreto nº 45.490/00, citado pelo Impugnante, é um ato expedido pelo Estado de São Paulo, o qual aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação – RICMS, portanto inaplicável ao processo administrativo fiscal federal.

12. Encontre-se pacificada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF a possibilidade de lavratura de Auto de Infração fora do estabelecimento da autuada, inclusive por meio de súmula, nos termos abaixo:

Súmula CARF nº 6: É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.

13. Assim, inexistente qualquer nulidade a ser declarada quanto à lavratura fora do estabelecimento da Impugnante

14. Quanto à afirmação de que o Agente do Fisco ao encontrar qualquer suposta irregularidade, antes de autuar, deve, necessariamente, intimar o contribuinte, por escrito, na pessoa de seu representante legal, para que preste, no prazo razoável, todos os esclarecimentos necessários, sob pena de nulidade do ato, verifica-se que tal consequência inexistente; os esclarecimentos somente seriam necessários se houvesse algo obscuro, pois, na forma do art. 243 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos do RPS, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

15. Argumenta o Impugnante que houve violação do princípio da irretroatividade da lei tributária, uma vez que a autoridade administrativa está pretendendo a cobrança do tributo/contribuição, em face do período compreendido de 01/2006 a 12/2008, vez que já foram devidamente fiscalizados pelo então INSS, inclusive com as respectivas liberações das certidões de débitos relativas às contribuições previdenciárias. A propósito das CNF emitidas em nome da impugnante, a Instrução Normativa (IN) RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, dispõe:

Art. 411. Após a solicitação da certidão, o sistema informatizado da RFB verificará, mediante consulta aos dados de todos os estabelecimentos e obras de construção civil da empresa, se:

I houve a entrega da GFIP; II há divergência entre os valores declarados na GFIP e os efetivamente recolhidos; III há débitos que impeçam a emissão da CND ou da CPDEN.

(...)

§ 3º Inexistindo restrições, a certidão será expedida eletronicamente pelo sistema informatizado da RFB, podendo o solicitante imprimi-la via Internet, independentemente de senha, ou requisitá-la em qualquer unidade de atendimento da RFB.

16. O mesmo dispositivo era encontrado no art. 528 da IN nº 03, de 14 de julho de 2005. Assim, as restrições que impedem a emissão de CND são: falta de entrega de GFIP; divergência entre os valores declarados na GFIP e os efetivamente recolhidos; e débitos que impeçam a emissão da CND ou da CPDEN.

Em não havendo quaisquer destas restrições, a CND deve ser emitida.

17. Como se verifica, se houver omissão em GFIP de fatos geradores de contribuição previdenciária, estes somente serão apurados por meio de uma fiscalização nos documentos da empresa, como de fato restaram constatados na ação fiscal em que se originou o presente lançamento. Portanto, a CND não impede que a RFB fiscalize os contribuintes e eventualmente lance as contribuições previdenciárias que não foram espontaneamente declaradas pelo contribuinte, observação que consta no corpo da própria CND.

18. O último procedimento fiscal realizado no contribuinte, antes da ação fiscal que gerou o presente AI, foi no ano de 2004, conforme tela do Cadastro Nacional de Ação Fiscal CNAF de fls. 4.876. Logo, o período de 01/06 a 12/08 não havia sido fiscalizado anteriormente.

19. O DD discrimina, por estabelecimento, competência e levantamento, as bases de cálculo, as rubricas, as alíquotas, os valores já recolhidos, confessados, autuados ou retidos, as deduções permitidas (salário-família, salário-maternidade e compensações), as diferenças existentes e o valor dos juros SELIC, da multa e do total cobrado, atendendo, portanto, o que determina a legislação.

20. No que se refere à justificativa apresentada pelo Impugnante durante ação fiscal, a qual encontra-se nos presentes autos às fls. 61/116, percebe-se que o valor da base de cálculo das diversas competências constantes na justificativa corresponde à soma do item “Base Inss” das folhas de pagamento de cada órgão. Contudo, tal item não representa a totalidade do salário de contribuição dos segurados, haja vista que rubricas sobre as quais incide contribuição previdenciária não se encontram consignadas no referido item, a exemplo de gratificação e

salário maternidade. Há folhas de pagamento em que sequer o salário base se encontra completamente inserido na “Base Inss”, como a da competência 01/2006 da “7 SECRETARIA MUNICIPAL DE SAÚDE – 2031A MANUT. DA DIV. DE ATENÇÃO INTEGRAL A SAÚDE”.

21. O valor utilizado para encontrar a totalidade do salário de contribuição pela fiscalização foi o constante do item “Total Bruto”, o qual também não representa o salário de contribuição, pois devem-se excluir do “Total Bruto” os valores referentes ao Salário Família e às faltas injustificadas. Deste modo, fica retificada a base de cálculo lançada nos Levantamentos N11 e N12, que se referem à diferença do salário de contribuição consignado na folha de pagamento e o consignado na GFIP, para os seguintes valores:

(...)

22. Na competência 01/06, ao analisar as folhas de pagamento, juntadas aos autos às fls. 120/139, encontramos os valores de R\$ 3.852,49 e R\$ 1.655,48 relativos às deduções de salário família e salário maternidade, respectivamente, o que totaliza R\$ 5.507,97, estando de acordo, portanto, com a planilha de fls. 49/50 anexada pela fiscalização. Portanto, im procedem os valores mencionados pelo Impugnante a esses títulos.

23. Ainda acerca da competência 01/06, esclarece-se que a diferença existente entre o valor recolhido, consignado no RDA e no EXTRATO CCORGFIP, se deu em virtude de que no referido extrato não consta o valor de acréscimos legais de R\$ 20,47, porque não pode ser apropriado nas contribuições devidas. Com relação à retenção no Fundo de Participação dos Municípios FPM, no dia 10 de fevereiro de 2006, do valor de R\$ 103.778,28, verificase que R\$ 99.898,29 foi vinculado ao CNPJ da Prefeitura do Município de Andorinha, e R\$ 3.880,00 foi vinculado ao CNPJ da Câmara Municipal, conforme docs.

juntados às fls. 4880/4881.

24. A retenção no Fundo de Participação dos Municípios – FPM do valor de R\$ 133.438,39, em 09/02/2007, foi assim distribuído: R\$ 7.299,22 a título de “Valor do INSS”, com acréscimos legais de R\$ 224,82, na competência 13/06, no CNPJ da Prefeitura do Município de Andorinha; R\$ 118.743,33 na competência 01/07, no CNPJ da Prefeitura do Município de Andorinha; e R\$ 7.395,84, na competência 01/07, no CNPJ da Câmara Municipal, conforme docs. juntados às fls. 4877/4879.

25. A diferença entre o valor retido do Fundo de Participação dos Municípios – FPM de R\$ 95.752,06, e o valor constante no EXTRATO CCORGFIP de R\$ 95.849,32, se refere à guia com código de receita 2909, referente à reclamatória trabalhista, no valor de R\$ 97,26, não podendo ser, por isso, apropriado ao presente crédito tributário.

26. O RADA demonstra como os documentos GRPS, GPS, LDC, CRÉD (créditos diversos) e DNF (valores destacados em nota fiscal ainda não recolhidos), apresentados pelo contribuinte ou apurados em procedimento fiscal, foram apropriados pela fiscalização. A diferença da base de cálculo apurada pela fiscalização e a consignada na justificativa apresentada pelo Impugnante já foi devidamente esclarecida supra.

27. O valor de R\$ 5.107,99, retido do Fundo de Participação dos Municípios –FPM a título de PARC/RET INSS, em 10/02/2006, com código de pagamento 4103 Pagamento de Débito CNPJ (Preenchimento exclusivo pelo órgão emissor), fls. 4882, se refere a débito anterior já constituído, e não a despesa corrente como a retenção de R\$ 103.778,29, a título de “INSS – EMPRESA”.

28. Alega o impugnante que os fatos geradores da Diferença de Acréscimos Legais são desprovidos de legalidade, vez que os recolhimentos oriundos das retenções foram feitos diretamente através de repasse no FPM, ou seja, da União para o órgão credor. Contudo, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, parágrafo único, do CTN. Logo, correto o lançamento do Levantamento DAL, tendo em vista o recolhimento a menor da multa de mora.

Devese ressaltar que não houve prejuízo ao contribuinte, considerando que não se aplicou juros sobre a quantia relativa à multa não recolhida.

29. O Relatório FLD – Fundamentos Legais do Débito é gerado automaticamente pelos sistemas da Receita Federal, quando do lançamento de contribuições previdenciárias e informa ao contribuinte os dispositivos legais que fundamentam o lançamento efetuado, de acordo com a legislação vigente à época de ocorrência dos fatos geradores. As alíquotas e bases de cálculo encontram-se no DD e as informações sobre os levantamentos e sobre os fatos verificados na ação fiscal, no Relatório Fiscal.

30. Assim, o item 301.08 do FLD aponta a legislação respectiva e as competências em que foi lançada contribuição para o GILRAT; o item 500.8, a legislação respectiva e as competências em que foi lançada glosa de deduções indevidas oriundas de salário família ou maternidade; os itens 800.10 e 800.11, a legislação referente ao prazo e obrigação de recolhimento; os itens 601.09 e 601.10, a legislação respectiva e as competências em que foram lançados acréscimos legais – multa; os itens 602.07 e 602.08, a legislação respectiva e as competências em que foram lançados acréscimos legais – juros; o item 701, a legislação respectiva e as competências em que houve falta de pagamento, falta de declaração ou declaração inexata, sendo lançada a multa de ofício de 75%.

31. O GILRAT é calculado pelo sistema, mas a alíquota e a base de cálculo são informadas pelo contribuinte. Assim, em havendo

declaração a menor de base de cálculo ou de alíquota, a contribuição deve ser lançada por meio de Auto de Infração, como no presente caso.

32. Como a consequência para a falta de pagamento, falta de declaração em GFIP ou declaração inexata em GFIP é a mesma, multa de ofício de 75%, e a legislação é a mesma, o FLD trata essas hipóteses no mesmo item 701. Improcede a alegação de que não houve pagamento das competências citadas, falta de declaração ou declaração inexata, haja vista que a GFIP, nas competências objeto de lançamento e que remanescem, apresenta salário de contribuição menor que o verificado em folha de pagamento (Levantamentos N11 e N12), houve informação da alíquota GILRAT a menor (Levantamentos N21 e N22), e houve dedução indevida de salário maternidade e salário família (Levantamento GL1). Além disso, não houve o pagamento da totalidade das contribuições previdenciárias, tanto que estão sendo cobradas no presente AI.

33. Ao analisar as folhas de pagamento, foram verificadas divergências nos valores apurados pela fiscalização referente à soma de salário família e salário maternidade, para efeito de glosa, nas competências 01/07, 09/07, 12/07, 03/08, 04/08 e 06/08. Deste modo, devem ser retificados os valores do Levantamento GL1, excluindo-se os valores consignados na coluna Divergência da planilha abaixo:

(...)

34. Os valores das bases de cálculo declaradas em GFIP da planilha “Município de Andorinha Competências 01/2006 a 13/2008 Demonstrativo”, fls. 49/50, estão de acordo com o sistema GFIPWEB da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), e os valores das bases das folhas de pagamento diferem dos valores apontados pelo contribuinte, em razão de que na “Base Inss” da folha de pagamento não estão consignadas todas as rubricas sobre as quais incide contribuição previdenciária, como já exposto. Portanto, improcede a alegação de que a diferença relatada pelo AuditorFiscal, entre as folhas de pagamento e as GFIP, não condiz com a realidade dos fatos, relativo ao valor remanescente dos Levantamentos N11 e N12, bem como a contestação do item 1.10 do Relatório Fiscal, no qual o Senhor AuditorFiscal afirma que os valores mensais informados na GFIP não conferem com a soma das folhas de pagamentos.

35. Alega o Contribuinte que o Auditor Fiscal está com dupla interpretação nos levantamentos do Auto de Infração. No Item 1.10, o Auditor relata que na competência 01/2008, o valor informado no Resumo Geral das Folhas é inferior ao informado na GFIP, ou seja R\$ 361.343,69 contra R\$ 375.661,78. Só que no demonstrativo, na competência 01/2008, o AuditorFiscal afirma o seguinte: VALOR DA GFIP R\$ 375.661,78; VALOR RESUMO DA FOLHA R\$ 375.661,78; “DIFERENÇA” 0,00.

(...)

39. O Contribuinte requereu nova análise de todas as multas aplicadas neste AI, em especial sob o regime estabelecido pela Lei nº 11.941/09. A análise foi realizada quando do lançamento, conforme prevê o art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN. Contudo, na sistemática antiga, a multa variava de acordo com o momento do pagamento das contribuições, devendo ser novamente realizada a análise, quando do efetivo pagamento. Ressalte-se que o art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991, trata de multa por descumprimento de obrigação acessória, o que não é o caso dos presentes autos.

40. O pedido de anulação das multas e juros não pode ser acolhido, haja vista que estão de acordo com a legislação, e os juros se regem pela norma vigente à época dos fatos geradores, pois não albergados pelo art. 106 do CTN.

Apenas agrega-se que o lançamento demonstrou em grande parte os motivos fáticos, jurídicos e critérios do lançamento, obedecendo os artigos 33 e 37 da Lei n. 8.212/1991, que não tinha sido indicada especificada no relatório fiscal do lançamento anterior.

Quanto à suposta inconstitucionalidade de tal aplicação da sanção em face do princípio da equidade, vedação ao confisco, ou ofensa à legalidade, é vedado aos Conselheiros do CARF-MF afastarem a aplicação da lei ou decreto sob tal argumento, salvo nas exceções expressas dos artigos 62 e 62-A do Regimento Interno do CARF-MF.

Os pontos eu entendemos equivocados estão na sequência.

IV - O primeiro ponto de discordância, é quanto à reclassificação das atividades da empresa para fins de SAT/GILRAT, a partir de 06.2007, em que a alíquota foi alterada de 1% para 2%, 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/txcnae.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 *in 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/GILRAT.

V - Por final, quanto à segunda ressalva, entendo que a fiscalização aplicou de forma equivocada o art. 35-A, da Lei n. 8.212-1991, na redação posterior à MP n 449, de 04.12.2008, convertido na Lei n. 11.941-2009, que remete à aplicação do art. 44, I, da Lei n. 9430-1996, com multa estabelecida no patamar de 75%, por entender mais benéfico ao contribuinte.

Em análise ao art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, a multa aplicada ao caso é escalonada de acordo com a fase do processo de constituição e cobrança das contribuições previdenciárias, iniciando com 4% a 100%. Os patamares superiores à 75% somente eram aplicáveis após o ajuizamento de ação de execução fiscal. Ou seja, em fase administrativa, a aplicação mais favorável é a da redação do art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008. Note-se que os créditos são inclusive anteriores à publicação da MP n 449, de 04.12.2008. Assim, entendimento contrário, será uma afronta à irretroatividade da aplicação da lei, salvo se mais benéfica, (art. 104, III, c;c 106, I, do CTN) bem como negar vigência à necessidade de interpretação mais benéfica ao contribuinte (art. 112, do CTN), pois o ato omissivo de não pagamento de contribuições que não foram devidamente declaradas ocorreu antes do lançamento.

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 punitivas 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. 8212/1991, com a redação a partir da Medida Provisória n. 449/2008.

Não se pode tratar a hipótese de incidência da multa moratória disposta no art. 32-A cumulada com a multa do art. 35, com a redação anterior, como uma possível multa de ofício para comparar com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8.212/1991, incluso pela Medida Provisória n. 449/2008, convertida em Lei n. [11.941/2009, porque a multa aplicada pela redação anterior do art. 35, somente tratava de multa de natureza moratória, variada em razão das fases \(tempo\) do processo. Salvo se a própria lei, expressamente assim definisse.](#)

Dessa forma, entendo que deve ser aplicado ao caso as penalidades estabelecidas no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, até o limite de 75% (art. 35-A da Lei n. 8.212-1991 combinado com o art. 44, II, da Lei n. 9.430-1996), conforme estabelecido pela redação posterior a da comentada alteração.

VI - Conclusão

Pelo exposto, voto por CONHECER do recurso, para no mérito DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, no sentido:

- de cancelar, por nulidade material, a parcela do crédito lançado com base na diferença de alíquota de SAT/GILRAT dos períodos de 06/2007 e seguintes;

- de que a multa a ser aplicada aos créditos tributários constituídos com base a fatos geradores ocorridos até o dia 05.12.2008 seja a estabelecida no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, conforme a fase processual, comparada apenas com a do art. 35-A, da Lei n. 8.212-1991, com redação posterior à MP n 449, de 04.12.2008, desde que mais favorável ao contribuinte, sendo vedada a comparação conjunta com as penalidades dos arts. 32 e 32-A, sob a anterior e atual redação.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator