



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

Processo nº 15889.000300/2010-06
Recurso nº 15.889.000300201006 Voluntário
Acórdão nº **2803-002.106 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 20 de fevereiro de 2013
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente REFORBUS BOTUCATU REFORMA DE ONIBUS LTDA ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/03/2009

AUTO DE INFRAÇÃO. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO COMPLETA DO FATO E SUAS FONTES. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.

Fulcro nos artigos 33, da Lei n. 8.212/1991, qualquer lançamento de crédito tributário deve conter todos os motivos fáticos e legais, bem como descrição precisa dos fatos ocorridos e suas fontes para apuração do crédito tributário, sob pena de nulidade por vício material obedecendo o art. 142 do CTN.

SAT/GILRAT. RE-ENQUATRAMENTO 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.

APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO EX OFÍCIO. REDUÇÃO DE MULTA MORATÓRIA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E MORALIDADE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. ART. 106, II, E 112, DO CTN. ALTERAÇÃO DO ART. 35, DA LEI N. 8.212/1991, PELA LEI N. [11.941/2009](#). Em razão dos princípios da legalidade e moralidade da Administração Pública, e do disposto nos artigos 106, II, e 112, ambos do CTN, observando que o limite máximo 20% (vinte por cento) a ser aplicado a título de multas moratórias, conforme o art. 61, §2º, da Lei n. 9.430/1996, é inferior à multa moratória aplicada aos valores dos créditos tributários lançados na NFLD, com base no art. 35, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à [Lei n. 11.941/2009](#), o lançamento do crédito tributário deve se

adequar a multa moratória à aplicação da menor sanção, reduzindo-se a multa moratória, *ex officio*, desde que mais favorável 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: I- de decretar a nulidade por vício material do lançamento quanto às contribuições incidentes sobre os pró-labores dos dirigentes que foi apurado por aferição indireta, bem como declarar a improcedência quanto aos créditos lançados a título de contribuições ao SAT; II- a multa a ser aplicada aos créditos tributários constituídos com base nos 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, limitado até o valor lançado a título de multa nos presentes autos. Vencidos os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima que nega provimento ao recurso, e Oseas Coimbra Junior quanto aos valores de pró-labores dos dirigentes.

(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, Amílcar Barca Teixeira Júnior.

Relatório

O presente Recurso Voluntário interposto contra decisão da DRJ, que manteve o crédito tributário oriundo de contribuições previdenciárias da empresa e ao SAT, apurados com base na GFIP, folha de pagamento, bem como quanto às contribuições incidentes sobre os valores pagos a título de pró-labore foram apurados por aferição indireta com base nos rendimentos tributáveis declarados nas declarações nos IRPF dos dirigentes nos respectivos períodos, por não terem os valores de pró-labore sido declarados em GFIP e os livros diário e caixa não terem sido apresentados à fiscalização, após ação fiscal iniciada em razão de exclusão dos regimes de apuração SIMPLES e SIMPLES NACIONAL. A ementa da decisão recorrida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/03/2009

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRESUNÇÃO.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância RECLASSIFICAÇÃO DE OFÍCIO DA ATIVIDADE DA EMPRESA.

Cabe à pessoa jurídica classificar a atividade por ela desenvolvida, sem prejuízo da atuação, de ofício, da autoridade administrativa.

PENALIDADE MAIS BENÉFICA AO SUJEITO PASSIVO. COMPARAÇÃO.

Para fins de aplicação da penalidade mais benéfica ao sujeito passivo (CTN, art. 106, II, "c"), as penalidades anteriormente previstas para as infrações relativas a apresentação de declaração inexata (artigo 32, §5º da Lei nº 8.212/91) e falta de recolhimento de tributo (artigo 35, II da Lei nº 8.212/91) deverão ser somadas e comparadas com a nova penalidade introduzida pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009 (multa de ofício de 75%, prevista no artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/1997), que se destina a punir ambas as infrações referidas.

Tempestivamente protocolizado o Recurso Voluntário, a parte argui:

Ausência de comprovação das remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais

- Houve presunção dos rendimentos declarados pelos sócios como remuneração, apurando a remuneração mensal pela divisão do rendimento anual pelo número de meses do ano. Não

há provas do pagamento e de seu montante pela impugnante. Caberia ao Fisco comprovar, através de documentos e informativos em seu poder.

- Houve presunção de que os pagamentos foram todos a título de pro labore, uma vez que poderiam ter sido a título de distribuição de lucros.

- O artigo 33 . 6º e 8 .da Lei 8.212/91 estabelece os casos de presunção. A presunção realizada pela fiscalização não tem previsão legal.

Reclassificação indevida das atividades da empresa - É indevida a reclassificação das atividades da empresa (CNAI. CNAIFISCAL. FPAS e Terceiros) com base em apenas um contrato.

- Ainda que a reclassificação do FPAS e do SAT não impliquem alteração de valores, poderá ter reflexos a posteriori. Assim, os autos vieram para apreciação da presente turma especial.

Por final, arguí a nulidade do lançamento por ter aplicado de forma comparativa os que fundamentariam a sanção de forma a não apresentar interpretação mais benéfica, subsidiariamente requer a aplicação da multa mais benéfica.

Esse é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Vettorato

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 às alegações de nulidade em razão da apuração dos valores devidos por aferição indireta dos valores pagos a título de *pro-labore*, deve-se ter claro que a fiscalização pode se valer desse instrumento quando os documentos e declarações do contribuinte não forem fornecidos ou não mereçam fé (art. 33, §§ 6º e 8º da Lei n. 8.212/1991), invertendo-se o ônus probatório em desfavor ao contribuinte. O evento da omissão declaratória que autoriza o procedimento de aferição indireta efetivamente ocorreu.

Contudo, verifica-se falha nos critérios e bases de dados utilizados para o levantamento dos valores que teriam sido pagos a título de *pro-labore* aos dirigentes da empresa. No relatório fiscal (fls. 53), o autuador expõe tal base de dados e os critérios, como transcreve-se:

4- Exigimos ainda, contribuições incidentes sobre remunerações dos contribuintes individuais (empresários) Srs. Renato Lucio Belmiro e Jose Belmiro do Patrocínio, socios da empresa..

4.1- Observe-se que as remunerações decorrentes de "pró-labore" não foram informadas em GFIP. Certo também, que não houve apresentação de escrituração contábil e/ou Livro Caixa. Assim, forçoso extrairmos os valores das remunerações informadas em Declarações do Imposto de Renda Pessoa Físicas, a rigor dos extratos anexos, eis que se tratam de rendimentos do trabalho.

4.2- Como se vê dos extratos, o Sr. Renato Lucio Belmiro teve rendimentos tributáveis nos anos-calendário de 2007 e 2008, o valor de R\$ 6.000,00, Assim, o valor mensal lançado (base de cálculo) foi de R\$ 500,00 (R\$ 6.000,00 - 12 = R\$ 500,00).

4.3- Por sua vez, o sócio Jose Belmiro do Patrocínio, no ano calendário de 2007 teve rendimento de R\$ 12.000,00 e em 2008 o valor de R\$ 14.400,00. Assim, o valor mensal lançado em 2007 foi de R\$ 1.000,00 e em 2008 o valor de R\$ 1.200,00 (mesmo critério de divisão da remuneração por doze meses).

Como é verificado, apesar de ter buscado o valor de rendimentos tributáveis não informa qual é a real natureza e origem dos mesmos, os quais estariam informados na Declaração de Ajuste do Imposto de Renda, pois podem ser oriundos de pessoa físicas ou jurídicas (especificado). Em momento algum a fiscalização aponta tais peculiaridades, pois tais valores podem ter sido pagos por outros, considerando que no próprio relatório fiscal está demonstrado que os dirigentes tem ligações com outras empresas.

A utilização dos instrumentos de aferição indireta ou arbitramento ao caso, apesar de autorizadas legalmente, foram mal manejados em razão do não demonstração clara, motivação e comprovação dos dados, fontes e critérios, o que representa descumprimento por parte do lançamento aos artigos 142, 148, 149 do CTN, aos arts. 33, §6º, parte final, e 37 da Lei n. 8.212/1991, art. 50 da Lei nº 9.784/1999.

O lançamento tributário deve ser demonstrar claramente quais são os seus fundamentos fáticos e jurídicos, sob pena de nulidade. Isso inclui o ônus probatório da Administração em trazer elementos probantes e legais que subsidiem a constituição do crédito tributário, para em um segundo momento demonstrar de forma clara o fenômeno da subsunção da norma aos eventos por eles representados (art. 9º, do Dec. 70.235/172). Tais determinações são necessárias inclusive para que haja o real respeito à garantia de contraditório e ampla defesa e ao devido processo legal (art. 5, LV da CF/1988)

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

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

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO EX OFFICIO — É nulo o Ato Administrativo de Lançamento, formalizado com inegável insuficiência na descrição dos fatos, não permitindo que o sujeito passivo pudesse 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." (1º Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Recurso nº132.213 — Acórdão nº101-94049, Sessão de 06/12/2002, unânime)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/06/2002 a 31/12/2005

NORMAS GERAIS DIREITO TRIBUTÁRIO. APURAÇÃO CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS POR ARBITRAMENTO. NECESSIDADE MOTIVAÇÃO NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA E OBSERVÂNCIA

AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. INEXISTÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA LANÇAMENTO.

De conformidade com a legislação de regência, especialmente artigo 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/91, a constituição do crédito tributário por aferição indireta/arbitramento, somente poderá ser levada a efeito quando devidamente demonstrada/comprovada a ocorrência da impossibilidade da aferição direta dos fatos geradores de tais tributos, em face da sonegação de documentos e/ou esclarecimentos solicitados ao contribuinte ou sua apresentação deficiente. Em adição, incumbe à autoridade lançadora explicitar e justificar as bases/parâmetros sobre os quais se debruçou na apuração do crédito tributário por arbitramento, sobretudo quando adota como esteio à sua empreitada valor (remuneração) bem superior (a maior) às constatadas na documentação apresentada pela contribuinte, concernente, ainda, à competência estranha ao período objeto do lançamento. A simples informação da utilização de referida presunção legal, sem que haja a devida motivação dos parâmetros adotados, não tem o condão de suportar o lançamento por arbitramento.

RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES. IMPROCEDÊNCIA NOTIFICAÇÃO.

O Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicitar, de forma clara e precisa, todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e contraditório. Omissões ou incorreções no Relatório Fiscal, relativamente aos critérios e/ou motivos de apuração do crédito tributário levados a efeito por ocasião do lançamento fiscal por arbitramento, que impossibilitem o exercício pleno do direito de defesa e contraditório do contribuinte, enseja a improcedência da autuação. Recurso Voluntário Provido.

(4º Câmara da 1ª Turma Ordinária da 2ª Seção de Julgamento do CARF/MF, Acórdão 2401.002.732, Proc. N. 14333.000281/200728, Sessão de 17/10/2012, por maioria)

Dessa forma, com os documentos probantes na forma apresentada nos autos, não se poderia constituir o crédito tributário impugnado contra a Recorrente, por vício material e, conseqüente, improcedência em face dos elementos trazidos aos autos, no que tange a aferição indireta dos valores pagos a título de *pro-labore*.

III – Quanto à alegação de nulidade e improcedência da reclassificação das atividades da empresa para fins de SAT/GILRAT, pela fiscalização, com base em apenas um contrato de prestação de serviços realmente merece acolhimento.

Observe-se que neste ponto, a fiscalização re-enquadrou a empresa apenas com as seguintes considerações no relatório fiscal (fls. 189):

Trata-se de empresa com início de atividade contratual em 08/02/1967 tendo como objeto social atividades de "Representantes Comerciais e Agentes do Comércio de Peças e Acessórios Novos e Usados para Veículos Automotores.

1.8- No entanto, face real atividade exercida, a rigor de Contrato de Prestação de Serviço anexo, ou seja, a de "Prestação de Serviços de Manutenção Preventiva em Veículos", sua classificação é a seguinte: CNAE 5020-2, CNAE FISCAL 4520002, FPAS 515-0, SAT 120020-8 e TERCEIROS 0115.

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 nº 8.212/1991, o voto do Conselheiro Amílcar Barca Teixeira Júnior, desta mesma Turma Especial, no julgamento do Recurso Voluntário nº 257.987, do processo nº 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/RAT, 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.

O simples fato de utilizado um contrato de prestação de serviços para reenquadramento sem considerar a necessidade da averiguação regular e *in loco*, é um claro desrespeito ao exposto acima. E que o documento apresentado como base do reenquadramento não é hábil para tanto, o que gera improcedência do lançamento, pois os fatos e provas trazidas não servem para comprovar a hipótese de incidência da norma tributária.

IV –A nulidade alegada quanto ao cálculo das penalidades, não pode ser acolhida de forma raze, pois, fora às questões acima, o lançamento questionado contém todos os elementos exigidos pelo art. 142, do CTN, em que demonstrou corretamente o fenômeno da subsunção e concretização individualizada da norma tributária. Não havendo prejuízo à defesa do contribuinte, o que ensejaria a nulidade do ato (art. 59, do Dec. 70235)

Todavia, o lançamento equivocou-se na interpretação quanto à aplicação da multa em razão do 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 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.

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.

V - Conclusão

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

I - de decretar a nulidade por vício material do lançamento quanto às contribuições incidentes sobre os pró-labores dos dirigentes que foi apurado por aferição indireta, bem como declarar a improcedência quanto aos créditos lançados a título de contribuições ao SAT;

II - 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, limitado até o valor lançado a título de multa nos presentes autos.

Sala de Sessões, 20 de fevereiro de 2013.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator