



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.720238/2015-37
RESOLUÇÃO	2302-000.385 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FUNDO MUNICIPAL DE SAÚDE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à Unidade de Origem, nos termos do voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Reproduzo trecho do Relatório da decisão de piso, que bem descreve a autuação (e-fls. 727/738):

Trata-se de lançamento contra a empresa em epígrafe com os seguintes Debcads:

Debcad	Contribuição	Valor, em R\$
51.071.148-0	Diferença de Gilrat	1.862.569,18
51.071.149-9	Cooperativa de Trabalho	76.010,33
51.074.996-8	Parte patronal	1.537.327,58
51.074.997-6	Parte dos segurados (desconto presumido)	179.781,30

Auto de Infração 51.074.996-8, tem como objeto a falta de recolhimento das contribuições, parte patronal, incidente sobre os pagamentos efetuados aos segurados empregados e contribuintes individuais, não declarados em GFIP entregues antes do início da ação fiscal, destinadas à Seguridade Social.

Auto de Infração 51.074.997-6, tem como objeto o lançamento das contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes às contribuições presumidamente descontadas da remuneração paga devida ou creditada aos segurados empregados e contribuintes individuais, não declarados em GFIP e não repassadas à Previdência Social.

Em relação aos dois Debcads acima, o Relatório Fiscal (na folha 62, trecho abaixo) esclarece o procedimento utilizado pela fiscalização para apuração da base cálculo.

O Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás forneceu à Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de convênio, as ordens de pagamento do Município de Rio Verde, em especial as do Fundo Municipal de Saúde, relativas ao período fiscalizado. Dentre estas ordens, foram encontrados pagamentos a segurados empregados e a contribuintes individuais considerados como fatos geradores de contribuição previdenciária. Estes fatos geradores, por sua vez, foram confrontados com os declarados em GFIP e verificou-se a existência de vários trabalhadores não declarados.

Continua o RF:

Verificou-se durante a ação fiscal que em alguns casos a declaração do fato gerador ocorreu em competência anterior ao pagamento. Contudo, esta situação foi considerada pela fiscalização e aceita. Todavia, os fatos geradores relacionados no ANEXO-II do TIF Nº 04, são aqueles em que não se encontrou os valores pagos na competência ou em competência anterior.

Para que se chegasse aos valores relacionados no referido anexo foi preciso analisar todos os pagamentos e todos os valores declarados de cada trabalhador do período em análise, verificando-se a possibilidade do pagamento, cujo valor não tenha sido encontrado em GFIP na mesma competência, ter sido declarado em competência anterior, no momento da liquidação da despesa.

Assim, verifica-se que a justificativa apresentada pelo contribuinte não é suficiente para comprovar a declaração dos fatos geradores elencados. Para que se faça esta comprovação da declaração é necessário comprovar que todos os valores pagos a cada trabalhador relacionado no ANEXO-II do TIF Nº 04, valores estes encontrados no ANEXO-I do mesmo TIF, estão declarados em GFIP, mesmo que em competência anterior. Diante do exposto, a justificativa apresentada não foi aceita e estes fatos geradores foram lançados nos autos de infração deste processo (levantamentos T1, T2, T3 E T4).

Auto de Infração 51.071.149-9, tem como objeto a falta de recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos por serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, não declarados em GFIP.

Auto de Infração 51.071.148-0, tem como objeto a falta de recolhimento das contribuições para o financiamento do benefício previsto nos art. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados declarados em GFIP entregues antes do início da ação fiscal, destinadas à Seguridade Social.

O lançamento foi impugnado e os autos foram encaminhados à DRJ. Os membros da 9ª Turma da DRJ/RPO, por unanimidade de votos, julgaram parcialmente procedente a impugnação, cancelando todo o crédito oriundo do Debcd 51.071.149-9.

Cientificada do acórdão, a recorrente apresentou recurso voluntário tempestivo (e-fls.762/779), repisando idênticos argumentos àqueles veiculados em sua impugnação, requerendo que seja acatada a nulidade ou a insubsistência do lançamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Conforme relatado, o AI 51.071.148-0, tem como objeto a falta de recolhimento das contribuições para o financiamento do benefício previsto nos art. 57 e 58 da Lei n. 8.213/91, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados declarados em GFIP entregues antes do início da ação fiscal, destinadas à Seguridade Social.

Consta do Relatório Fiscal as seguintes informações acerca da infração (e-fls. 64/66):

DO ENQUADRAMENTO PARA CÁLCULO DO GILRAT – GRAU DE INCAPACIDADE LABORATIVA DECORRENTE DOS RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO

4.5. O enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa devendo ser feito mensalmente conforme a relação de atividades preponderantes e correspondentes graus de risco, elaborada com base na CNAE, prevista no Anexo-V do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

4.6. Verifica-se que o contribuinte declarou em GFIP o CNAE 8411-6/00 - Administração pública em geral e correspondente grau de risco de 1% para todo o período fiscalizado, com exceção do período de 10/2010 a 01/2011, na qual informou 2%.

4.7. De acordo com o § 3º do art. 202 do RPS, **considera-se preponderante a atividade econômica que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados** e trabalhadores avulsos. Analisando-se as lotações dos trabalhadores contidos nas folhas de pagamento dos segurados empregados vinculados ao RGPS – Regime Geral de Previdência Social, verifica-se que o contribuinte desenvolve, além das atividades administrativas, atividades relacionadas a manutenção da saúde como as desenvolvidas em hospitais, maternidades, postos de saúde, CAIS – Centro de Atendimento Integral à Saúde, SAMU, dentre outras com menor número de segurados.

4.8. Analisando-se conjuntamente a folha de pagamento dos segurados empregados vinculados ao RGPS e as ordens de pagamento fornecidas pelo TCM (apenas os profissionais enquadrados como segurados empregados), **verifica-se que a atividade econômica que ocupa o maior número de segurados empregados é a atividade hospitalar relativa ao Hospital Regional e à Maternidade Augusta Bastos** cujo CNAE é 8610-1/01 (Atividades de atendimento hospitalar, exceto pronto socorro e unidades para atendimento a urgências) e que a alíquota correspondente ao grau de risco é de 2% (dois por cento). O ANEXO-V demonstra a quantidade de segurados empregados por lotação encontrados na folha de pagamentos somada à quantidade de empregados constantes do ANEXO-II do TIF Nº 04 (fatos geradores TCM) em que foi possível determinar, pela descrição da “OP”, o seu local de trabalho.

4.9. Através da análise da GFIP em conjunto com os fatos geradores encontrados nas ordens de pagamento fornecidas pelo TCM (ANEXO-I do TIF Nº 04), constatou-se que o contribuinte classificou erroneamente na GFIP a categoria de diversos profissionais da saúde, como os médicos, enfermeiros, técnicos em enfermagem, agentes de saúde, todos estes credenciados pelo município. Estes foram classificados como contribuintes individuais (categoria 13) e devem ser classificados como segurados empregados (categoria 1 ou 12), conforme o art. 6º

da IN RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009, itens, I, XXVI, XXIX e XXXI e §10º. O contribuinte ao enquadrar estes profissionais como contribuintes individuais reduziu o valor do SAT/GILRAT devido, desta forma, lançou-se também o SAT/GILRAT incidentes sobre estas remunerações (GILRAT complementar levantamento “SB”).

(...)

4.10. Evidencia-se que além do erro da alíquota aplicada relativa ao GILRAT, o contribuinte também aplicou equivocadamente o FAP – Fator Acidentário de Prevenção. A tabela constante do ANEXO-I a este relatório informa as bases de cálculo dos segurados empregados, o GILRAT e o FAP declarados em GFIP; os valores corretos de GILRAT, FAP e conseqüentemente do GILRAT ajustado e demonstra o cálculo dos valores lançados como diferença de SAT/GILRAT. – grifou-se.

Pois bem.

O inciso II do art. 22 da Lei n. 8.212/91, estabelece que a alíquota da contribuição destinada ao financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho é de 1% (um por cento), 2% (dois por cento) ou 3% (três por cento), conforme o grau de risco da atividade preponderante da empresa seja considerado leve, médio ou grave. É ver:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

[...]

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave. (grifou-se)

O § 3º do art. 202 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, que regulamentou aquele dispositivo, estabelece que, para a definição da alíquota dessa contribuição “*Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos*”(grifou-se).

Ocorre que reiteradas decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), determinaram que a referida alíquota deve ser aferida pelo grau de risco da atividade preponderante desenvolvida em cada estabelecimento da pessoa jurídica, individualizado pelo seu Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro, e não se considerando a empresa como um todo, conforme a regulamentação. Esse entendimento foi consolidado no enunciado da Súmula n. 351, do STJ (DJe 19/06/2008), a seguir reproduzido:

A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), expediu o Parecer PGFN/CRJ n. 2.120/11, recomendando a dispensa da interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, e também da apresentação de contestação, acerca da matéria abordada. O referido Parecer foi aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 15/12/2011, e a matéria de que ele trata foi objeto do Ato Declaratório PGFN n. 11/11. Conforme os §§ 4º, 5º e 7º e o inciso II do art. 19 da Lei n. 10.522/02, a edição do Ato Declaratório PGFN n. 11/11, vincula a atuação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) em relação ao assunto nele veiculado.

Registre-se, ainda, que à época, o inciso II do art. 19 da Lei n. 10.522/02, o § 7º desse artigo determina que, na hipótese de créditos tributários já constituídos, o lançamento deve ser revisto de ofício pela autoridade lançadora, para o efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário.

Tal disposição denota que os reflexos da edição do Ato Declaratório não se restringem aos fatos geradores ocorridos a partir de sua edição, mas se estendem também àqueles ocorridos antes dela, observados os respectivos prazos prescricionais.

Ou seja, o enquadramento nas alíquotas do RAT deve ser feito mensalmente, considerando o grau de risco da atividade econômica preponderante desenvolvida em cada estabelecimento da empresa regularmente inscrito no CNPJ.

Nessa linha, o enquadramento, num dos correspondentes graus de risco, dos órgãos do Poder Público foi expressamente tratado na Instrução Normativa RFB n. 971/09. Confira-se:

Art. 72. As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa **ou do equiparado**, observadas as disposições específicas desta Instrução Normativa, são:

[...]

II - para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, [...]:

[...]

§ 1º A contribuição prevista no inciso II do caput será calculada com base no grau de risco da atividade, observadas as seguintes regras:

I - o enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, e deve ser feito mensalmente, de acordo com a sua **atividade econômica preponderante**, [...], obedecendo às seguintes disposições:

[...]

b) a empresa com estabelecimento único e mais de uma atividade econômica, simulará o enquadramento em cada atividade e prevalecerá, como preponderante, aquela que tem o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos;

c) a empresa com mais de 1 (um) estabelecimento e com mais de 1 (uma) atividade econômica deverá apurar a atividade preponderante em cada estabelecimento, na forma da alínea “b”, exceto com relação às obras de construção civil, para as quais será observado o inciso III deste parágrafo. (redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.453/2014)

d) **os órgãos da Administração Pública Direta, tais como Prefeituras, Câmaras, Assembleias Legislativas, Secretarias e Tribunais, identificados com inscrição no CNPJ, enquadrar-se-ão na respectiva atividade**, observado o disposto no § 9º; e – grifou-se.

No que tange às entidades públicas, valiosas são as lições trazidas pela Solução de Consulta COSIT n. 179/15:

21. Como se vê, a alínea “d” do inciso I do § 1º de seu art. 72 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, remeteu o enquadramento dos órgãos da Administração Pública direta num dos correspondentes graus de risco, para fins de apuração da alíquota para recolhimento da contribuição referente ao GILRAT, ao § 9º do art. 72 do mesmo ato. Com tal providência, foi atribuído aos órgãos públicos o mesmo tratamento das empresas em geral.

22. Observa-se, primeiramente, que os órgãos públicos são centros de competência, aos quais são cometidas funções determinadas. Não são dotados de personalidade jurídica e podem, no máximo, gozar de autonomia administrativa e financeira/orçamentária e, segundo sua posição na estrutura da organização administrativa, podem ser independentes, autônomos, superiores e subalternos.

23. A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, no inciso I de seu art. 15, inseriu os órgãos públicos no conceito de “empresa” para fins de cumprimento das obrigações previdenciárias ali consubstanciadas. De se notar, porém, que essa condição de “empresa” não deve ser estendida a órgãos que não possuem

qualquer autonomia administrativa ou financeira ou que apresentam função exclusivamente executiva e subordinada. Não pretendeu a Lei nº 8.212, de 1991, conferir status de “empresa” a um departamento ou a uma seção, que, conquanto sejam órgãos públicos, não possuem liberdade de ação, estando subordinados administrativa e financeiramente aos órgãos que se encontram em posição superior na pirâmide da organização governamental, como é o caso de um serviço ou seção.

24. Atenta à existência de órgãos com independência administrativa e financeira e outros que não possuem essas características, a Instrução Normativa RFB nº 1.470, de 30 de maio de 2014, que trata da inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ dos órgãos da Administração Pública direta, estabeleceu a obrigatoriedade de inscrição no CNPJ dos órgãos públicos que se constituam em “unidades gestoras de orçamento” (art. 4º, I), ou seja, que executam parcela do orçamento do ente político do qual fazem parte (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios).

25. Vê-se, assim, que uma unidade gestora de orçamento deve possuir inscrição própria no CNPJ, podendo tal unidade ser composta: a) pelo estabelecimento matriz; b) por estabelecimentos filiais, que possuem a mesma raiz do CNPJ do estabelecimento matriz ao qual se acham vinculados. Convém observar, ainda, que esse estabelecimento matriz ou filial pode apresentar várias divisões internas, órgãos menores como é o caso dos Serviços, das Seções etc., que não possuem um número próprio de CNPJ, devendo tais órgãos/divisões vincular-se diretamente aos órgãos aos quais estão subordinados administrativa e financeiramente (matriz ou filial) e que se encontram em posição hierarquicamente superior.

26. Dentro desse delineamento, considera-se “empresa” – sujeito passivo das obrigações previdenciárias – o órgão público gestor de orçamento com inscrição própria no CNPJ (v.g., Prefeitura Municipal) – e que pode ser integrado por vários estabelecimentos, na condição de matriz ou filiais. Esses estabelecimentos, que possuem a mesma raiz de CNPJ, podem ser integrados por órgãos menores (seções, divisões, departamentos, etc.), que não possuem CNPJ, hipótese em que, para fins de cumprimento das referidas obrigações, essa fragmentação – órgão menor, sem inscrição no CNPJ – deve vincular-se ao estabelecimento matriz ou filial ao qual se acha subordinado administrativa ou financeiramente.

27. Enfim, o enquadramento num dos correspondentes graus de risco para fins de recolhimento da contribuição referente ao GILRAT dos órgãos da Administração Pública direta, assim considerados os órgãos gestores de orçamento com CNPJ próprio (art. 4º, I, da Instrução Normativa RFB nº 1.470/2014), **segue a regra das empresas em geral**. Assim, referido enquadramento deverá ser feito de acordo com a atividade preponderante, assim considerada aquela que possui o maior número de segurados empregados **em cada estabelecimento** (matriz ou filial) do órgão público e, no caso de órgãos sem inscrição no CNPJ, como as divisões, as

seções e os serviços, os segurados empregados que ali atuam deverão ser computados, para fins desse enquadramento, nos órgãos aos quais eles se encontram vinculados administrativa e financeiramente. -grifou-se.

No caso do presente Processo administrativo, quando da ciência do lançamento – 26/02/2014 e-fl. 286 - já vigia o mencionado Ato Declaratório.

Não obstante, a análise do caso concreto não permite concluir se a fiscalização apurou a alíquota de 2% por se tratar da atividade preponderante do Fundo Municipal de Saúde (CNPJ 06.190.522/0001-80) ou considerando outros estabelecimentos vinculados à Prefeitura Municipal de Rio Verde, com CNPJ próprio.

Como se verifica, a fiscalização menciona, para fins de enquadramento da alíquota GILRAT, que *“a atividade econômica que ocupa o maior número de segurados empregados é a atividade hospitalar relativa ao Hospital Regional e à Maternidade Augusta Bastos cujo CNAE é 8610-1/01”*.

A Tabela constante do Anexo V do Relatório Fiscal (e-fl. 275 e seguintes) discrimina a “QUANTIDADE DE TRABALHADORES POR LOTAÇÃO/ATIVIDADE”. Contudo, não indica se os locais/lotações referem-se à estabelecimentos com CNPJ próprio, ao qual estariam vinculados os profissionais.

Deste modo, por entender ser medida necessária para que não reste qualquer dúvida no julgamento, entendo que o processo ainda não se encontra em condições de ter um julgamento justo, razão pela qual voto no sentido de ser convertido em diligência para que: a repartição de origem confirme se efetuou o lançamento com base na atividade preponderante do Fundo Municipal de Saúde, considerando a independência dos estabelecimentos que possuem CNPJ e produza relatório conclusivo, preferencialmente com tabela indicativa dos número de trabalhadores e CNAEs por estabelecimento, individualizadamente.

Ao término, cientifique o contribuinte para, querendo, apresentar manifestação.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo