



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.722690/2013-45
ACÓRDÃO	9202-011.674 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	11 de fevereiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL CONSELHO FEDERAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL DESTINADA AO FINANCIAMENTO SAT/RAT/GILRAT. GFIP. DÉBITO CONFESSADO. ATIVIDADE ECONÔMICA PREPONDERANTE AUTODECLARADA. CÓDIGO CNAE. ALÍQUOTAS SAT/RAT/GILRAT. INEXISTÊNCIA DE DEVER DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA REALIZAR IN LOCO AUDITORIA DAS ATIVIDADES REALIZADAS NO ESTABELECIMENTO.

A natureza confessional das dívidas inseridas em GFIP não impõe a necessidade de diligência probatória, à autoridade fiscal, a fim de confirmar o que já foi informado pelo contribuinte. Presumem-se verdadeiro o declarado pelo próprio contribuinte, inexistindo necessidade de análise in loco de atividade preponderante autodeclarada pelo sujeito passivo para fins de enquadramento na contribuição destinada ao financiamento do SAT/RAT/GILRAT. Fica ressalvada, todavia, a possibilidade de infirmação, conquanto desde que lastrada pela suficiente comprovação do alegado.

A alíquota da contribuição para o SAT é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada estabelecimento, de acordo com atividade preponderante, individualizado pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade econômica preponderante quando houver apenas um registro.

Compete ao contribuinte prestar as informações para a Administração Tributária e realizar o seu autoenquadramento.

A alíquota SAT/RAT/GILRAT decorre do correspondente CNAE, para fins de atividade preponderante, informado pelo contribuinte em declaração e se este não comprova que o autodeclarado código de atividade está incorreto para determinado estabelecimento por CNPJ, o lançamento de ofício deve ser mantido hígido, inclusive porque as alíquotas decorrem da legislação tributária guardando correlação com a atividade econômica preponderante informada.

É devida, por expressa disposição legal, a cobrança da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, em razão da atividade econômica preponderante exercida em estabelecimento da empresa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Contribuinte, e no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Sheila Aires Cartaxo Gomes, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Marcos Roberto da Silva, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pelo Conselheiro Marco Aurelio de Oliveira Barbosa.

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Contribuinte** (e-fls. 277/292) — com fundamento legal no inciso II do § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação a matéria admitida pela Presidência da Câmara em **despacho prévio de admissibilidade** (e-fls. 339/351) — interposto pelo sujeito passivo, devidamente qualificado nos fólios processuais, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida, em sessão de 9/8/2023, pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, que negou provimento ao recurso voluntário para manter o lançamento, consubstanciada no **Acórdão nº 2202-010.242** (e-fls. 216/225), o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria (i) **“necessidade de análise in loco da atividade preponderante para fins de enquadramento no RAT”**, cuja ementa do recorrido e respectivo dispositivo no essencial seguem:

EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

NORMAS DO DIREITO TRIBUTÁRIO. DÉBITO CONFESSADO EM GFIP. POSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO.

O reconhecimento pela legislação de regência da natureza de confissão de dívida dos débitos informados mediante entrega de GFIP não obstaculiza a formalização, por meio de lançamento, de crédito tributário quando identificada divergência na apurada das contribuições sociais.

GFIP. DÉBITO CONFESSADO.

A natureza confessional das dívidas inseridas em GFIP não impõe a necessidade de diligência probatória, à autoridade fiscal, a fim de confirmar o que já foi informado pelo contribuinte. Fica ressalvada, todavia, a possibilidade de infirmação desde que lastreada pela suficiente comprovação do alegado.

DISPOSITIVO: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Em face do acórdão recorrido foi interposto embargos de declaração pelo contribuinte (e-fls. 241/246), porém teve seguimento negado (e-fls. 271/274). Assentou-se não haver omissão, nem contradição na decisão, pois a informação de alíquota SAT/RAT, em que pese ser informada pelo contribuinte, decorre do correspondente CNAE (para atividade preponderante) e o contribuinte não teria comprovado que o CNAE autodeclarado estaria incorreto. O lançamento fiscal decorreria da alíquota SAT constante do Decreto nº 6.957, de 2009.

Do Acórdão Paradigma

Objetivando demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, o recorrente indicou como paradigma decisão da 3ª Turma Especial da 2ª Seção, conforme **Acórdão nº 2803-002.448**,

Processo nº 10120.009637/2010-39 (com ementa na íntegra, e-fls. 289/290), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

Ementa do Acórdão Paradigma (1)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2009 a 30/09/2009

(...)

BASE DE CÁLCULO APURADA ATRAVÉS FOLHA DE PAGAMENTO. DOCUMENTOS FORNECIDOS PELO PRÓPRIO CONTRIBUINTE.

Presumem-se verdadeiros os valores lançados pela autoridade fiscal fundamentados nas folhas de pagamento da empresa, fornecido pela própria contribuinte, não declarados em GFIP, cabendo a esta o ônus da prova em contrário.

AUTO DE INFRAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DE SAT/GILRAT 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/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.

Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fls. 150/161), após notificado em 10/4/2013, insurgindo-se em face do lançamento de ofício, especialmente descrito em relatório fiscal (e-fls. 14/21).

O lançamento se efetivou por meio de Auto de Infração (DEBCAD 51.034.005-9), relativo as competências 01/2010 a 12/2012, exigindo-se contribuição previdenciária provenientes de valores referentes à diferença de contribuição devida pelo empregador para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (diferença de alíquota RAT – SAT/RAT/GILRAT).

Consta que o contribuinte autodeclarou como CNAE de sua atividade preponderante o CNAE nº 9412-0/00 (*atividades de organizações associativas profissionais*).

Consta que, para este CNAE autodeclarado, a alíquota era de 1% até a competência 12/2009, mas passou para 3% a partir de 01/2010 em razão de alteração introduzida pelo Decreto nº 6.957, de 2009, ao anexo V do Decreto nº 3.048, de 1999. Então, para o período dos fatos geradores, conforme alteração introduzida pelo Decreto nº 6.957, de 2009, ao anexo V do Decreto nº 3.048, de 1999, a alíquota era de 3%.

Consta, outrossim, que, após a mudança de alíquota para o CNAE autodeclarado, o autuado manteve informado o referido CNAE (9412-0/00), porém também manteve informado

em GFIP a alíquota de 1% quando a alíquota para aquele CNAE havia sido reequadrada pela legislação tributária para 3% (correspondente ao grau de risco 3 – Grave), o que, na visão da fiscalização, resultou no recolhimento a menor ensejando o lançamento de ofício suplementar das diferenças de alíquota.

O contribuinte se insurgiu, em suma, aduzindo que a fiscalização não laborou no sentido de verificar quanto a preponderância das atividades desenvolvidas pelos segurados a serviço da autuada, o que seria essencial para a apuração do efetivo grau de risco. A fiscalização não teria sequer realizado a descrição do método utilizado para apurar qual a atividade preponderante desenvolvida, restringindo-se a verificar o grau de risco genérico com base no seu CNAE declarado.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão nº 07-33.424 - 5ª Turma da DRJ/FNS (e-fls. 180/195), decidiu, em resumo, por unanimidade de votos, julgar improcedente o pedido deduzido na impugnação e manter a exigência fiscal, concordando com a autoridade lançadora.

Assentou-se que: *“A alíquota da contribuição para o 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.”* Consta que o grau de risco para as atividades preponderantes referentes ao CNAE nº 9412-0/00 (*atividades de organizações associativas profissionais*) era de 3% para o período dos fatos geradores, conforme alteração introduzida pelo Decreto nº 6.957, de 2009, ao anexo V do Decreto nº 3.048, de 1999. Consta que o próprio contribuinte informou o CNAE em GIFP, ademais não teria apresentado elementos probatórios do enquadramento em atividade preponderante diversa da que próprio autodeclarou na GFIP.

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 202/212), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, anteriormente relatado quanto ao seu resultado, ementa e dispositivo, no essencial, objeto do recurso especial de divergência ora em análise.

Do contexto da análise de Admissão Prévia

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia, a Presidência da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial para a matéria preambularmente destacada com o paradigma preteritamente citado, assim estando indicada a matéria para rediscussão e o precedente quanto a correta interpretação da legislação tributária.

A referida autoridade considera, em princípio, para o que foi admitido, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados.

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para a matéria admitida, quando do voto.

Todavia, registro que a admissão foi parcial, uma vez que a matéria “*ônus da prova em matéria de lançamento tributário*” não foi admitida.

Não houve interposição de agravo, apesar de intimado (e-fls. 355).

Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida

O recorrente requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido e cancelar o lançamento.

Em recurso especial de divergência, com lastro no paradigma informado alhures, o recorrente pretende rediscutir a matéria (i) “**Necessidade de análise in loco da atividade preponderante para fins de enquadramento no RAT**”.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois deve prevalecer o entendimento dado pelo acórdão paradigma.

Informa que teria demonstrado “*que ainda que tenha declarado em GFIP o código CNAE 9412-0/00 e a alíquota SAT de 1%, fato é que a Autoridade lançadora não pode simplesmente presumir que o código CNAE corresponde à informação correta e a alíquota informada seria a incorreta, de modo que tal constatação prescindiria investigação probatória (como diligência ao estabelecimento da Embargante, ou mesmo pedido de prestação de esclarecimentos)*”.

Sustenta que o argumento de que “*a natureza confessional das dívidas inseridas em GFIP não impõe à autoridade fiscal a necessidade de diligência probatória*” é equivocado.

Pondera que o lançamento não pode ser por presunção como feito e deve ser motivado com demonstração fática da atividade preponderante dos estabelecimentos na correspondência do número dos seus empregados em cada atividade, sob pena de nulidade por vício material.

Das contrarrazões

Em contrarrazões (e-fl. 358) a parte interessada (Fazenda Nacional) não se manifesta pelo não conhecimento. No mérito, reiterou as razões colacionadas nos autos quanto as suas manifestações, especialmente requereu a manutenção do acórdão infirmado.

Encaminhamento para julgamento

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para o julgamento.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade para conhecer ou não do recurso no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Da análise do conhecimento

O recurso especial de divergência do Contribuinte, para reforma do **Acórdão CARF nº 2202-010.242**, tem por finalidade hodierna rediscutir a matéria seguinte com o seu respectivo paradigma:

(i) Matéria: “Necessidade de análise in loco da atividade preponderante para fins de enquadramento no RAT”

(i) Paradigma (1): Acórdão 2803-002.448

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

O Decreto nº 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Dito isso, passo para a específica análise.

O Recurso Especial de Divergência, para a matéria e precedente previamente admitidos, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adoto

como integrativo apenas neste específico ponto (§ 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, com aplicação subsidiária na forma do art. 69), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 1972, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, a despeito de ser necessário anotar que, conforme a Súmula CARF nº 110, no processo administrativo fiscal é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte/sujeito passivo.

Outrossim, observo o atendimento dos requisitos regimentais.

Em relação a divergência jurisprudencial, ela restou demonstrada, conforme bem destacado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara.

Os casos fáticos-jurídicos estão no âmbito de fiscalização tributário-previdenciária envolvendo lançamento de ofício de diferenças em alíquota SAT/RAT/GILRAT para a contribuição previdenciária patronal para o financiamento delas (SAT/RAT/GILRAT), objetivando-se rediscutir a necessidade, ou não, de análise *in loco* por parte da fiscalização para fins de determinar a atividade preponderante da empresa e proceder ao lançamento com correta indicação de alíquota SAT/RAT.

Analisando os acórdãos recorrido e paradigma verifica-se a mesma situação fática, qual seja, lançamento de diferença de contribuição previdenciária decorrente de majoração de alíquota de SAT/RAT em virtude de alteração legislativa.

Em ambos os casos, o contribuinte declarou em GFIP determinado código CNAE, para fins de atividade preponderante, com informação de alíquota SAT/RAT em percentual inferior ao correspondente previsto na legislação. Apesar da similitude entre as situações fáticas, os desfechos dos julgamentos foram diversos.

O acórdão recorrido concluiu que *“a GFIP é um documento válido e suficiente para ensejar o lançamento tributário, ainda mais por originar da iniciativa do próprio contribuinte”*.

Lado outro, o acórdão paradigma assenta a *“necessidade de uma fiscalização em loco exigida ao caso, fato que sequer há comentários sobre sua ocorrência, 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”*.

Tem-se a demonstração da similitude entre as situações fáticas e a divergência jurisprudencial apontada quanto à necessidade, ou não, de comprovação pela fiscalização da atividade preponderante da empresa para fins de enquadramento no grau de risco (1, 2 ou 3).

As teses jurídicas, portanto, são antagônicas e o conjunto fático se equivale. O recorrente consegue demonstrar o prequestionamento e as divergências são perceptíveis.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, passo a específica apreciação.

- **“Necessidade de análise in loco da atividade preponderante para fins de enquadramento no RAT”**

O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, especialmente por força do precedente invocado.

Muito bem. Entendo que não assiste razão a tese recursal.

A temática da contribuição previdenciária patronal destinada ao financiamento SAT/RAT/GILRAT é bastante conhecida na jurisprudência, embora o caso destes autos tangencie um debate díspar em relação às grandes discussões que já foram tratadas sobre essa contribuição, embora traga conexões.

No caso dos autos está reportado como incontroverso em instâncias ordinárias, soberanas na análise fática, que o contribuinte apresentava GFIP se enquadrando, para fins de atividade preponderante, no código nacional de atividade econômica – CNAE nº 9412-0/00 (ATIVIDADES DE ORGANIZAÇÕES ASSOCIATIVAS PROFISSIONAIS). Referido código, uma vez informado em GFIP, resultava na alíquota de contribuição correspondente a 1% a nível de grau de risco da atividade preponderante. Isso, ao menos, até a competência 12/2009.

A partir da competência 01/2010 (*e o lançamento é das competências 01/2010 a 12/2010*), a alíquota do CNAE nº 9412-0/00, que era de 1% até a competência 12/2009, passou a ser de 3%, forte nas alterações introduzidas pelo Decreto nº 6.957, de 2009, ao anexo V do Decreto nº 3.048, de 1999.

O contribuinte, a partir de 01/2010, manteve a transmissão das GFIPs com o CNAE nº 9412-0/00, para fins de atividade preponderante, conquanto não tenha informado os 3% da modificação normativa, mantendo 1% cadastrado para o grau de risco da atividade preponderante.

O lançamento é lastreado nesta constatação. Na referida diferença.

O contribuinte entende que a fiscalização precisaria analisar *in loco* a efetiva atividade preponderante desempenhada pela maior parte dos segurados para enquadrar corretamente a alíquota a ser devida pela recorrente. Contudo, a fiscalização procedeu corretamente.

Aliás, o Decreto nº 3.048, que trata do Regulamento da Previdência Social, reza que: “Art. 202, § 5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, (...). (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 2007)”.

Portanto, acertado o lançamento. Ademais, a natureza confessional das dívidas inseridas em GFIP não impõe a necessidade de diligência probatória, à autoridade fiscal, a fim de confirmar o que já foi informado pelo contribuinte. Presumem-se verdadeiro o declarado pelo próprio contribuinte, inexistindo necessidade de análise *in loco* de atividade preponderante autodeclarada pelo sujeito passivo para fins de enquadramento na contribuição destinada ao financiamento do SAT/RAT/GILRAT.

No caso concreto o próprio contribuinte indicou e informou o CNAE nº 9412-0/00, para fins de atividade preponderante, sendo ele correspondente, a partir de 01/2010, a alíquota de 3%. Se a alíquota que veio informada na GFIP era de 1%, então a fiscalização poderia proceder com o lançamento de ofício para cobrar a exigência da diferença.

Não competiria à fiscalização realizar diligência *in loco* para controverter o CNAE nº 9412-0/00, para fins de atividade preponderante, informado pelo sujeito passivo. Doutro lado, se o contribuinte entendesse que o seu autodeclarado CNAE, para fins de atividade preponderante, havia sido informado de forma equivocada, então precisaria produzir prova suficiente para demonstrar uma alegação neste viés.

É de todos conhecido no direito tributário que a alíquota da contribuição destinada ao financiamento para o SAT/RAT/GILRAT é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada estabelecimento, individualizado pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade econômica preponderante quando houver apenas um registro¹. A matéria é assentada na jurisprudência (Súmula STJ nº 351) e em ato declaratório aprovado pelo Ministro (Ato Declaratório nº 11/2011) ao aprovar o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.120, de 2011.

Noutro vértice, é fato que compete ao contribuinte prestar as informações para a Administração Tributária acerca das atividades que seus colaboradores desenvolvem e que definem a sua atividade preponderante.

A alíquota SAT/RAT/GILRAT decorre do correspondente CNAE informado pelo contribuinte em declaração, inclusive por estabelecimentos, para fins de atividade preponderante, e se este não comprova que o autodeclarado código de atividade está incorreto para determinado estabelecimento por CNPJ, o lançamento de ofício deve ser mantido, especialmente quando o ato de lançar resulta de diferenças em alíquota decorrendo da mudança dela pela legislação tributária, guardando correlação com a atividade econômica preponderante informada.

É devida, por expressa disposição legal, a cobrança da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, em razão da atividade econômica preponderante exercida no estabelecimento da empresa.

¹ Não prevalece a tese Fazendária no sentido de que o critério para identificação da atividade preponderante seria o maior número de segurados da empresa como um todo (*grau de risco da empresa e não de cada estabelecimento*).

O ponto nefrágico é que o contribuinte informou na GFIP a alíquota de 1% para o recolhimento das contribuições previdenciárias destinadas ao Seguro de Acidente do Trabalho – SAT, no período de 01/01/2010 a 31/12/2012, enquanto deveria ter utilizado a alíquota de 3%, já que sua atividade preponderante informada se enquadra no CNAE nº 9412-0/00 (ATIVIDADES DE ORGANIZAÇÕES ASSOCIATIVAS PROFISSIONAIS), cujo grau de risco, constante no anexo V do Regulamento da Previdência Social, foi de 1% (um por cento) até a competências 12/2009, sendo majorada para 3% (três por cento) a partir da competência 01/2010.

Destaque-se, ainda, que as bases de cálculo foram extraídas das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), apresentadas pelo contribuinte.

A apuração do crédito tributário operou-se corretamente a partir da declaração prestada pelo próprio contribuinte, o qual manteve o seu autoenquadramento no CNAE, para fins de atividade preponderante.

É dever do contribuinte proceder, mensalmente, ao enquadramento da atividade nos correspondentes graus de risco, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, prevista no Anexo V do Decreto nº 3.048.

A realização de diligências *in loco* ou sobre as folhas de pagamento seria necessária se se tratasse de requalificação ou reclassificação de código CNAE indicado pelo contribuinte, para fins de atividade preponderante, o que não foi a hipótese.

Decerto, sabe-se que há o CNAE principal da empresa e o CNAE da atividade preponderante das atividades do estabelecimento (matriz ou filial).

A atividade econômica principal da empresa, que define o código CNAE principal a ser informado no cadastro do CNPJ (*com foco em aspectos econômicos, importando a atividade de maior faturamento*)², não se confunde com a atividade econômica preponderante do estabelecimento (matriz ou filial), a qual é utilizada para se determinar o grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT/SAT), tratando-se essa última da atividade com maior desempenho no estabelecimento³.

Ambos precisam ser informados e nada impede que o contribuinte indique ser o mesmo.

Para fins da legislação tributária, deve-se observar as atividades efetivamente desempenhadas pelos segurados empregados e trabalhadores avulsos, independentemente do

² O CNAE principal é informado no Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral da Pessoa Jurídica, através do campo “Código e Descrição da Atividade Econômica Principal”. Aparece, com muita clareza, no cartão CNPJ, seja da matriz ou de filial. Se baseia no maior faturamento.

³ O CNAE da atividade preponderante é declarado pelo empregador no evento que identifica os estabelecimentos e obras (*atualmente no e-Social, Registros do Evento S-1005*). É a classificação usada pela pessoa jurídica para detalhar as atividades econômicas realizadas pela maior parte dos segurados dentro do estabelecimento. Por isso, define o grau de riscos ambientais do trabalho. Não necessariamente converge com o CNAE principal relacionado com o faturamento.

objeto social da pessoa jurídica ou das atividades descritas em sua inscrição no CNPJ, competindo ao sujeito passivo fazer tal declaração. O enquadramento do estabelecimento no correspondente grau de risco é de responsabilidade da empresa, e deve ser feito mensalmente, de acordo com sua atividade econômica preponderante do estabelecimento. Os segurados empregados que prestam serviços em atividades-meio deverão ser considerados na apuração do grau de risco.

Se compete ao contribuinte a autodeclaração e se ele o faz, não cabe à fiscalização realizar atividade fiscalizatória *in loco*, quando concorda com o CNAE apresentado para fins de atividade preponderante.

A responsabilidade pela informação é do contribuinte. Cabe-lhe o ônus também de comprovar eventual erro de fato.

Importante pontuar, pela ocasião, ser forte a jurisprudência no sentido de não haver ilegalidade no Decreto nº 6.957, de 2009, que alterou o Decreto nº 3.048, promovendo o reenquadramento de atividades econômicas quanto ao grau de risco envolvido, para os fins do art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212, observadas as alíneas “a”, “b” e “c”. Aliás, o Supremo Tribunal Federal (STF) no *leading case* RE 677.725 (Tema 554) firmou ementa assentando:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. ALÍQUOTA DEFINIDA PELO FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO - FAT E PELO GRAU DE RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO - RAT. DELEGAÇÃO AO CONSELHO NACIONAL DA PREVIDÊNCIA PARA REGULAMENTAÇÃO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA ANTERIORIDADE, DA RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR E DA MORALIDADE ADMINISTRATIVA. LEI 10.666/03, ARTIGO 10. DECRETO 3.048/89, ART. 202-A, NA REDAÇÃO DO DECRETO 6.957/09. RESOLUÇÕES 1.308/2009 E 1.309/2009, DO CONSELHO NACIONAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. CF, ARTIGOS 5º, INCISO II; 37; 146, INCISO II; 150, INCISOS I E III, ALÍNEA 'A'; 154, INCISO I, E 195, § 4º.

1. O sistema de financiamento do Seguro de Acidente de Trabalho (SAT) e da Aposentadoria Especial visa suportar os benefícios previdenciários acidentários decorrentes das doenças ocupacionais.

2. A Contribuição Social para o Seguro de Acidente de Trabalho (SAT) tem fundamentado nos artigos 7º, XXVIII, 194, parágrafo único, V, e 195, I, todos da CRFB/88.

3. O sistema impregnado, principalmente, pelos Princípios da Solidariedade Social e da Equivalência (custo-benefício ou prêmio versus sinistro), impõe maior ônus às empresas com maior sinistralidade por atividade econômica.

4. O enquadramento genérico das empresas neste sistema de financiamento se dá por atividade econômica, na forma do art. 22, inciso II, alíneas a, b e c, da Lei nº 8.212/91, enquanto o enquadramento individual das empresas se dá por meio do Fator Acidentário de Prevenção (FAP), ao qual compete o dimensionamento da sinistralidade por empresa, na forma do art. 10 da Lei nº 10.666/2003.

5. A Suprema Corte já assentou a constitucionalidade do art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, *verbis*: EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I. I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei

7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT. II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais. III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional. V. - Recurso extraordinário não conhecido. (RE 343446, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04-04-2003), o que se aplica as normas ora objurgadas por possuir a mesma *ratio*.

6. A lei que institui tributo deve guardar maior densidade normativa, posto que deve conter os seus elementos essenciais previstos em lei formal (art. 97, CTN), a saber os aspectos material (fatos sobre os quais a norma incide), temporal (momento em que a norma incide) e espacial (espaço territorial em que a norma incide), assim como a consequência jurídica, de onde se extraem os aspectos quantitativo (sobre o que a norma incide - base de cálculo e alíquota) e pessoal (sobre quem a norma incide - sujeitos ativo e passivo), elementos do fato gerador que estão sob a reserva do princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88) (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 8), premissas atendidas no caso *sub examine*.

7. O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, guarda similaridade com a situação do leading case no RE 343446, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04/04/2003, posto norma a ser colmatada pela via regulamentar, segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional da Previdência Social, *verbis*: Art. 10. A alíquota de contribuição de um, dois ou três por cento, destinada ao financiamento do benefício de aposentadoria especial ou daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, poderá ser reduzida, em até cinquenta por cento, ou aumentada, em até cem por cento, conforme dispuser o regulamento, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social.

8. As alíquotas básicas do SAT são fixadas expressamente no art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, restando ao Fator Acidentário de Prevenção (FAP), à luz do art. 10 da Lei nº 10.666/2003, a delimitação da progressividade na forma de coeficiente a ser multiplicado por estas alíquotas básicas, para somente então ter-se aplicada sobre a base de cálculo do tributo.

9. O FAP, na forma como prescrito no art. 10 da Lei nº 10.666/2003 (“...conforme dispuser o regulamento, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social) possui densidade normativa suficiente, posto que fixados os *standards*, parâmetros e balizas de controle a ensejar a regulamentação da sua

metodologia de cálculo de forma a cumprir o princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88).

10. A composição do índice composto do FAP foi implementada pelo Conselho Nacional de Previdência Social (CNPS), à luz do art. 10 da Lei nº 10.666/2003, órgão do Ministério da Previdência e Assistência Social, que é instância quadripartite que conta com a representação de trabalhadores, empregadores, associações de aposentados e pensionistas e do Governo, através de diversas resoluções: Resolução MPS/CNPS nº 1.101/98, Resolução MPS/CNPS nº 1.269/06, Resolução MPS/CNPS nº 1.308/09, Resolução MPS/CNPS nº 1.309/09 e Resolução MPS/CNPS nº 1.316/2010. Estas resoluções do CNPS foram regulamentadas pelo art. 202-A, do Decreto nº 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 6.957/09, e, mais recentemente, pelo Decreto 14.410/10, cumprindo o disposto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003.

11. As resoluções do CNPS foram regulamentadas pelo art. 202-A, do Decreto nº 3.048/99, cumprindo o disposto no art. 10, da Lei nº 10.666/2003, a qual autorizou a possibilidade de redução de até 50% ou majoração em até 100% das alíquotas 1%, 2% e 3%, previstas no art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, conforme o desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica.

12. O FAP destina-se a aferir o desempenho específico da empresa em relação aos acidentes de trabalho, tal como previsto no § 1º, do art. 202-A do Decreto nº 3.048/99. A variação do fator ocorre em função do desempenho da empresa frente às demais empresas que desenvolvem a mesma atividade econômica. Foi regulamentado como um índice composto, obtido pela conjugação de índices parciais e percentis de gravidade, frequência e custo, sendo integrado por três categorias de elementos: (i) os índices parciais (frequência, gravidade e custo); (ii) os percentis de cada índice parcial; (iii) os pesos de cada percentil (art. 202-A do Decreto nº 3.048/99).

13. Segundo essa metodologia de cálculo, as empresas são enquadradas em *rankings* relativos à gravidade, à frequência e ao custo dos acidentes de trabalho e na etapa seguinte, os percentis são multiplicados pelo peso que lhes é atribuído, sendo os produtos somados, chegando-se ao FAP.

14. A declaração de inconstitucionalidade do art. 10 da Lei nº 10.666/2003 e do artigo 202-A do Decreto nº 3.048/99, não se sustenta quando contrastada com o princípio de vedação do retrocesso.

15. Extrai-se deste princípio a invalidade da revogação de normas legais que concedam ou ampliem direitos fundamentais, sem que a revogação seja acompanhada de uma política substitutiva ou equivalente (art. 5º, § 1º, CRFB/88), posto que invalidar a norma atenta contra os artigos arts. 7º, 150, II, 194, parágrafo único e inc. V, e 195, § 9º, todos da CRFB/88.

16. A sindicabilidade das normas infralegais, artigo 202-A do Decreto nº 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 6.957/09, deve pautar-se no sentido de que não cabe ao Pretório Excelso discutir a implementação de políticas públicas, seja por não dispor do conhecimento necessário para especificar a engenharia administrativa necessária para o sucesso de um modelo de gestão das doenças ocupacionais e/ou do trabalho, seja por não ser este o espaço idealizado pela Constituição para o debate em torno desse tipo de assunto, a pretexto de atuar como legislador positivo.

17. A jurisdição constitucional não é atraída pela conformação das normas infralegais (Decreto nº 3.048/99, art. 202-A) com a lei (Lei nº 10.666/2003, art. 10), o que impede a análise das questões relacionadas à, *verbi gratia*, inclusão das comunicações de acidentes de trabalho (CAT) que não geraram qualquer incapacidade ou afastamento; das CATS decorrentes dos infortúnios (acidentes *in itinere*) ocorridos entre a residência e o local de trabalho do empregado e, também, daqueles ocorridos após o findar do contrato de trabalho, no denominado período de graça; da inclusão na base de cálculo do FAP de todos os benefícios acidentários, mormente aqueles pendentes de julgamento de recursos interpostos pela empresa na esfera administrativa.

18. O SAT, para a sua fixação, conjuga três critérios distintos de quantificação da obrigação tributária: (i) a base de cálculo (remuneração pagas pelas empresas aos segurados empregados e avulsos que lhes prestam serviços), que denota a capacidade contributiva do sujeito passivo; (ii) as alíquotas, que variam em função do grau de risco da atividade econômica da empresa, conferindo traços comutativos à contribuição; e (iii) o FAP, que objetiva individualizar a contribuição da empresa frente à sua categoria econômica, aliando uma finalidade extrafiscal ao ideal de justiça individual, o que atende aos standards, balizas e parâmetros que irão formatar a metodologia de cálculo deste fator, o que ocorreu quanto à regulamentação infralegal trazida pelo art. 202-A do Decreto nº 3.048/99, na redação dada pelo Decreto nº 6.957/09.

19. As empresas que investem na redução de acidentes de trabalho, reduzindo sua frequência, gravidade e custos, podem receber tratamento diferenciado mediante a redução do FAP, conforme o disposto nos artigos 10 da Lei nº 10.666/03 e 202-A do Decreto nº 3.048/99, com a redução decorrente do Decreto nº 6.042/07. Essa foi a metodologia usada pelo Poder Executivo para estimular os investimentos das empresas em prevenção de acidentes de trabalho.

20. O princípio da razoabilidade e o princípio da proporcionalidade encontram-se consagrados no caso *sub judice*, posto que o conjunto de normas protetivas do trabalhador aplicam-se de forma genérica (categoria econômica) num primeiro momento através do SAT e, num segundo momento, de forma individualizada através do FAP, ora objurgado, permitindo ajustes, observado o cumprimento de certos requisitos.

21. O Poder Judiciário, diante de razoável e proporcional agir administrativo, não pode substituir o enquadramento estipulado, sob pena de legislar, isso no sentido ilegítimo da expressão, por isso que não pode ser acolhida a pretensão a um regime próprio subjetivamente tido por mais adequado.

22. O princípio da irretroatividade tributária (Art. 150, III, “a”, CRFB/88) não restou violado, posto que o Decreto nº 3.048/99, na redação dada pelo Decreto nº 6.957/09, editado em setembro de 2009, somente fixou as balizas para o primeiro processamento do FAP, com vigência a partir de janeiro de 2010, ocorrência efetiva do fato gerador, utilizados os dados concernentes aos anos de 2007 e 2008, tão somente elementos identificadores dos parâmetros de controle das variáveis consideradas para a aplicação da fórmula matemática instituída pela nova sistemática.

23. Os princípios da transparência, da moralidade administrativa e da publicidade estão atendidos na medida em que o FAP utiliza índices que são de conhecimento de cada contribuinte, que estão a disposição junto à Previdência Social, sujeitos à impugnação administrativa com efeito suspensivo.

24. O Superior Tribunal de Justiça afastou a alegação de ofensa ao princípio da legalidade (REsp 392.355/RS) e a Suprema Corte reconheceu a constitucionalidade da Lei nº 8.212/91, que remeteu para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e de "grau de risco leve, médio e grave" (RE nº 343.446/SC). Restou assentado pelo Supremo que as Leis nº 7.787/89, art. 3º, II, e nº 8.212/91, art. 22, II, definiram, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei delegar ao regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implicou ofensa ao princípio da legalidade genérica, art. 5º, II, e da legalidade tributária, art. 150, I, ambos da CF/88, o que se aplica ao tema ora objurgado por possuir a mesma ratio: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. ART. 22, II, DA LEI N.º 8.212/91, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI N.º 9.528/97. ARTS. 97 E 99, DO CTN. ATIVIDADES ESCALONADAS EM GRAUS, PELOS DECRETOS REGULAMENTARES N.ºS 356/91, 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. SATISFEITO O PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL. - Matéria decidida em nível infraconstitucional, atinente ao art. 22, II, da Lei n.º 8.212/91, na redação da Lei n.º 9.528/97 e aos arts. 97 e 99 do CTN. - Atividades perigosas desenvolvidas pelas empresas, escalonadas em graus leve, médio e grave, pelos Decretos n.ºs 356/91, 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. - Não afronta o princípio da legalidade, o estabelecimento, por decreto, dos mencionados graus de risco, partindo-se da atividade preponderante da empresa. (REsp 392355/RS, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/06/2002, DJ 12/08/2002). EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I. I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT. II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais. III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional. V. - Recurso extraordinário não conhecido. (RE 343446, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04/04/2003).

25. Mais recentemente a Corte enfrentou matéria similar em outro caso. Pode-se mencionar a tese firmada no Tema 939 de Repercussão Geral: *“É constitucional a flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04, no que permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, estando presente o desenvolvimento de função extrafiscal.”* (RE 1043313, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2020).

26. Na mesma linha dos precedentes já mencionados, há situações outras em que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal apresenta casos em que essa delegação foi reconhecida como legítima, na medida em que formalizada por meio de balizas rígidas e guarnecidas de razoabilidade e proporcionalidade. Nesse sentido: (i) a fixação das anuidades cobradas pelos Conselhos Profissionais, cujas balizas estão estabelecidas na Lei 12.514/11, mas a exigência se faz por ato das autarquias (ADIs 4697 e 4762 Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, DJe 30/03/2017); (ii) a exigência de taxa em razão do exercício do poder de polícia referente à Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) - RE 838284, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 22/09/2017) e (iii) a possibilidade do estabelecimento de pautas fiscais para exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI - RE 602917, Rel. Min. Rosa Weber, Redator p/ Acórdão Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, DJe 21/10/2020).

27. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

28. Proposta de Tese de Repercussão Geral: O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto 3.048/99 (RPS) atende ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88).

(RE 677.725, Relator LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 11/11/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-247, DIVULG 15/12/2021, PUBLIC 16-12-2021)

Portanto, pode a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", assim como, permitir mudanças entre graus de risco em determinada atividade, não implicando qualquer ilegalidade, sendo certo que as alíquotas, que variam em função do grau de risco da atividade econômica preponderante, conferem traços comutativos à contribuição e indicadores podem variar no tempo e ocorrer alterações.

Interessante anotar, inclusive, que o STJ já se manifestou por diversas vezes no sentido de que: "A discussão quanto à alteração de alíquotas da contribuição ao SAT/RAT pelo Decreto n. 6.957/2009 é de cunho constitucional, tendo sido inclusive analisado em Repercussão Geral pelo Pretório Excelso no julgamento do Tema n. 554/STF (RE 677.725/RS). Precedentes." (AgInt no REsp n. 2.100.506/RS, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 4/3/2024, DJe de 7/3/2024). Daí a transcrição da ementa supra.

Dito isto, tem-se que a Lei nº 8.212, em seu inciso II, com redação conferida pela Lei nº 9.732, estabelece as alíquotas de 1% (um por cento), 2% (dois por cento) ou 3% (três por cento) conforme o grau do risco da atividade preponderante seja considerado leve, médio ou grave. Neste diapasão, o que se tem, em verdade, foi uma modificação da alíquota de 1% para 3%, para a atividade econômica preponderante informada pelo próprio contribuinte, fatos bem anotados pela fiscalização, não sendo necessário qualquer diligência *in loco* prévia para legitimar o lançamento.

Como já ponderado, compete ao contribuinte prestar as informações acerca das atividades que seus colaboradores desenvolvem e que definem a sua atividade preponderante no estabelecimento (matriz ou filial). Para apurá-la a empresa, sob sua responsabilidade, faz o

enquadramento da atividade no correspondente CNAE de atividade preponderante, mensalmente, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco prevista no Anexo V do Decreto nº 3.048, obedecendo as seguintes disposições:

- a) a empresa com um estabelecimento e uma única atividade econômica preponderante, enquadrar-se-á na respectiva atividade;
- b) a empresa com estabelecimento único e mais de uma atividade econômica preponderante deverá simular o enquadramento em cada atividade e prevalecerá, como preponderante, aquela que tenha o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos;
- c) A empresa com mais de um estabelecimento deverá aferir o grau de risco desenvolvido em cada um deles, de forma segregada, individualizado por CNPJ. No caso de mais de uma atividade econômica no estabelecimento deverá simular o enquadramento em cada atividade e prevalecerá, como preponderante, aquela que tenha o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

Vale dizer, o grau de risco da atividade preponderante deve ser aferido na empresa como um todo, quando esta possuir uma única inscrição no CNPJ (único registro), todavia, quando houver mais de um estabelecimento, deve corresponder ao grau de risco da atividade desenvolvida em cada estabelecimento, individualizado por seu CNPJ.

Para a apuração do grau de risco, devem ser considerados os segurados empregados que prestam serviços em atividade-meio, assim entendidas aquelas que auxiliam ou complementam indistintamente as diversas atividades econômicas da empresa, tais como serviços de administração geral, recepção, faturamento, cobrança, contabilidade, vigilância, dentre outros.

No caso concreto quem informou o código CNAE de atividade preponderante foi o próprio sujeito passivo, ademais, de forma nítida, houve mudança de alíquota por força normativa na ocasião, o que demonstra que não há nulidade no lançamento, mas inconformismo, quiçá, com a modificação do padrão de gravidade para a atividade preponderante do estabelecimento em razão da alteração promovida na alíquota.

Sendo assim, sem razão o recorrente (Contribuinte).

Conclusão quanto ao Recurso Especial

Em apreciação racional da alegada divergência jurisprudencial, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, conheço do recurso especial de divergência e, no mérito, nego-lhe provimento. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Pelo exposto, CONHEÇO do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, NEGOLHE PROVIMENTO.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros