



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10166.723205/2015-12  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2202-010.162 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 14 de julho de 2023  
**Recorrente** OPERADOR NACIONAL DO SISTEMA ELETRICO ONS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/2012 a 30/11/2013

**AÇÃO FISCAL DE PERÍODO AINDA NÃO FISCALIZADO. REFISCALIZAÇÃO. INEXISTÊNCIA.**

A refiscalização é a ação fiscal com vistas a abranger períodos e fatos já objeto de auditorias-fiscais anteriores.

Não implica refiscalização o exame de períodos ainda não fiscalizados.

**CONTRIBUIÇÃO AO GILRAT. DEFINIÇÃO DA ALÍQUOTA.**

A alíquota aplicável para exigência da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes de riscos ambientais do trabalho GILRAT é definida com base nos graus de risco definidos no Anexo V do RPS, cabendo ao sujeito passivo, a partir de sua atividade preponderante, efetuar o seu enquadramento mensal no referido anexo e definir o respectivo grau de risco e a alíquota a ser utilizada.

No caso concreto, o fisco, com base na documentação apresentada, constatou que a atividade declarada pela empresa estava em consonância com aquela efetivamente existente no ambiente laboral, a qual correspondia ao grau de risco grave, com alíquota GILRAT de 3%. Pelo fato da empresa, em todo período fiscalizado efetuar o recolhimento pela alíquota de 2%, verificou-se a existência de diferenças a recolher.

**ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA.**

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não tendo ele se desincumbido deste ônus. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

**ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF N.º 2.**

Nos termos da Súmula CARF n.º 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA.**

Deve ser indeferido o pedido de perícia/diligência quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver todos os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

**INDEFERIMENTO FUNDAMENTADO DE REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. SÚMULA CARF Nº 163.**

Conforme Súmula CARF nº 163, o indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

**REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. SÚMULA CARF Nº 28.**

Conforme Súmula CARF nº 28, o CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em afastar alegação de nulidade, vencido o Conselheiro Martin da Silva Gesto (relator) que reconhecia a nulidade da autuação, e, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Designada pra redigir o voto vencedor a Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Christiano Rocha Pinheiro, Leonam Rocha de Medeiros, Gleison Pimenta Sousa, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Sonia de Queiroz Accioly.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo n.º 10166.723205/2015-12, em face do acórdão n.º 12-90.871 (fls. 390/412), julgado pela 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Rio de Janeiro (DRJ/RJO), em sessão realizada em 31 de agosto de 2017, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente o lançamento.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“1. De acordo com o Relatório Fiscal, às fls. 10 a 23, trata-se de Auto de Infração de Obrigação principal - AIOP n.º 51.056.463-1, em decorrência do descumprimento de obrigação principal relativo à diferença de contribuições sociais patronais destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho RAT/GILRAT.

1.1. Constituem o crédito tributário previdenciário apurado nas competências 12/2012 e 11/2013, os valores referentes a diferença entre, de um lado, os valores reais devidos pela empresa e, do outro lado, os valores declarados e recolhidos a título de Grau de incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho - GILRAT ou RAT ou SAT (sendo meramente designados neste relatório de RAT). Tendo a empresa declarado e recolhido 2% a título de RAT, quando o correto seria 3%, logo apura-se neste levantamento a diferença não recolhida de 1% a título de diferença de RAT.

1.2. As folhas citadas neste Relatório referem-se à numeração do processo digital.

2. Segundo ainda o Relatório Fiscal, a situação encontrada na empresa é que, a mesma, efetivamente assume como sua atividade econômica o CNAE 9411-1/00 (ATIVIDADES ORGANIZAÇÕES ASSOCIATIVAS PATRONAIS E EMPRESARIAIS), porém de forma incoerente mesmo sabendo-se que esta atividade econômica gera a partir de 2010 um RAT de 3%, a empresa tem mensalmente recolhido os valores de RAT em apenas 2%.

2.1. Sabe-se que embora seja de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante para fins de recolhimento correto da alíquota de RAT, cabe à Receita Federal do Brasil - RFB rever este autoenquadramento a qualquer tempo e em caso de recolhimento indevido e a menor, proceder à notificação dos valores devidos.

2.2. Logo, tendo esta fiscalização detectado o erro de alíquota aplicada nos recolhimentos referentes ao RAT e sabendo-se que esta alíquota está intrinsecamente vinculada a atividade econômica preponderante nos estabelecimentos da empresa, procedeu a fiscalização um levantamento mês a mês e estabelecimento por estabelecimento para verificar a atividade econômica que ocupa mais segurados empregados nos estabelecimentos da empresa para detectando tal atividade verificar a correlação correta entre o CNAE (Atividade Econômica) e o percentual de RAT a ser aplicado em cada estabelecimento/mês.

2.3. Ou seja, foi necessário testar o CNAE da atividade preponderante dos estabelecimentos (com a finalidade de determinar a alíquota RAT correta), por existirem divergências entre a informação cadastral existente na Receita Federal do Brasil e a utilizada pela empresa nas suas declarações e respectivos recolhimentos.

2.4. Para permitir o teste do CNAE (atividade econômica) preponderante nos estabelecimentos foi necessário associar primeiramente qual seria a atividade de

cada segurado empregado dentro da empresa partindo da Classificação Brasileira de ocupações - CBO de cada segurado (coluna CNAE pelo CBO) e depois de se associar de forma preliminar o CNAE de cada segurado pelo seu CBO fizemos uma análise para verificar se a atividade preliminar poderia ou não estar relacionada à atividade principal da empresa "9411-1/00 (ATIVIDADES DE ORGANIZAÇÕES ASSOCIATIVAS PATRONAIS E EMPRESARIAIS)".

3. O crédito tributário objeto do lançamento fiscal é composto pela contribuição previdenciária referente a diferença de 1% não recolhida quando comparado o RAT correto da empresa de 3%, ao RAT recolhido pela empresa de 2% sobre o total da remuneração da mão de obra de segurados empregados. Tendo sido a alíquota da atividade preponderante testada conforme citado nos parágrafos anteriores. Ou seja, após os testes verificamos que o RAT correto é 3% e a empresa recolheu 2%, logo, apurou-se a diferença de 1 % não recolhida.

#### **DOS PERCENTUAIS APLICADOS NA APURAÇÃO DA DIFERENÇA DE RAT**

4. O Relatório Fiscal apresenta os percentuais aplicados a título de diferença de RAT:

4.1. Diferença não recolhida de 1% referente ao valor correto de Grau de incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho - RAT de 3%, quando comparados ao RAT efetivamente recolhido pela empresa de 2% - Art. 22, II da Lei n.º 8.212/1991 c/c art. 202, §§ 3o a 6o do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99;

4.2. O valor do item a foi multiplicado pelo FAP, sendo que o valor do FAP - Fator Acidentário de Prevenção afere o desempenho da empresa, dentro da respectiva atividade econômica, relativamente aos acidentes de trabalho ocorridos num determinado período. O FAP consiste num multiplicador variável num intervalo contínuo de cinco décimos (0,5000) a dois inteiros (2,0000), aplicado com quatro casas decimais sobre a alíquota RAT (FAP x RAT = Novo valor do RAT). Conforme art. 10 da Lei 10.666/2003 c/c art. 202-a e 202-b do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/1999 (incluídos pelo Decreto n.º 6.957, de 9 de setembro de 2009); Resolução MPS/CNPS n.º 1.316, de 31/05/2010; Portaria MPS/MF n.º 329, de 10 de dezembro de 2009; Portaria MPS/MF n.º 451, de 23/09/2010 e Ato Declaratório Executivo Codac n.º 3, de 18 de janeiro de 2010. E neste caso o valor do FAP para cada ano é de:

4.2.1. FAP de 0,9547 (2012), ficando o novo valor da diferença do RAT = RAT (1%) x FAP = 0,9547, conforme ANEXO - Cálculo do valor da diferença a ser apurada.

4.2.2. FAP de 0,9555 (2013), ficando o novo valor da diferença do RAT = RAT (1%) x FAP = 0,9555, conforme ANEXO - Cálculo do valor da diferença a ser apurada.

#### **DA MULTA APLICADA**

5. Foi aplicada a multa prevista na Lei 9.430/1996 (multa de ofício de 75%), pois, já está em plena vigência a alteração na legislação de aplicação de multa de ofício nos valores apurados pela fiscalização para tributos previdenciários, conforme previsão do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (incluído pela Lei 11.941/2010) que remete o cálculo da multa de ofício nos casos lançamento de ofício relativos às contribuições previdenciárias para o disposto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

#### **DA IMPUGNAÇÃO**

6. O contribuinte apresentou a Impugnação, às fls. 129 a 172, com as seguintes alegações, em síntese:

6.1. Preliminar de Nulidade. O Auto de Infração remonta a período já fiscalizado pela Receita Federal, sendo entendido como refiscalização de modo a não ser permitido.

6.1.1. O órgão de julgamento fazendário é expresso ao exigir que em se realizando um novo lançamento, o Fiscal o faça enquadrando-o em algum dos requisitos constantes no artigo 149 do CTN, o que definitivamente não ocorreu, de modo que, furtando-se ao enquadramento da norma legal, padece este lançamento tributário de nulidade.

6.2. Da atividade desempenhada pelo ONS – Operador Nacional do Sistema Elétrico

6.2.1. A natureza associativa do Autor lhe confere a característica de uma entidade dedicada à coordenação das atividades de seus membros<sup>8</sup>, estes sim empresas públicas, mistas ou privadas, que sob regime de concessão ou permissão de serviço público de energia elétrica exploram atividade econômica de prestação de serviços, comerciais ou industriais. De acordo com o artigo 6o e seguintes do Estatuto Social do ONS, seus associados são justamente as empresas de geração, transmissão, distribuição ou comercialização de energia elétrica, além de outros participantes integrantes da administração direta, como o Ministério das Minas e Energia.

6.2.2. Dessa forma, conclui-se que a atividade desempenhada pelo ONS não se confunde com às atividades de geração e transmissão de energia elétrica e à elas não poderia ser equiparada, mormente para efeito de definição de alíquota de impostos e contribuições, sob pena de violação aos princípios constitucionais da isonomia, proporcionalidade e razoabilidade dos atos da administração pública.

6.3. Da base legal da contribuição ao RAT e da necessária vinculação ao grau de risco da atividade preponderante.

6.3.1. A Contribuição sobre os Riscos Ambientais do Trabalho (RAT) tem sua base constitucional centrada no inciso XXVIII do artigo 7o, inciso I do artigo 195 e inciso I do artigo 201, todos da Constituição Federal, decorrendo da garantia ao empregado de um seguro contra acidente do trabalho, custeado pelo empregador, mediante pagamento de um adicional sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, com administração atribuída à Previdência Social.

6.3.2. Segundo o art. 202, § 5o, do Decreto n.º 3.048/1999, é de responsabilidade da empresa (sujeito passivo) realizar o enquadramento na atividade preponderante e, conseqüentemente, aplicar a alíquota pertinente de acordo com o código CNAE de cada atividade.

6.3.3. Percebe-se, portanto, que a legislação que rege a contribuição ao RAT pretendeu atribuir uma alíquota mais gravosa àqueles empregadores cuja atividade preponderante represente um maior risco ambiental de trabalho, que deve ser aferido através de metodologia e critérios objetivos, considerando as especificidades de cada atividade econômica.

6.3.4. Na hipótese sob análise, esta aferição se revela ainda mais necessária, eis que inexistente outra Organização que execute as mesmas atividades realizadas pelo ONS, que pudesse servir de paradigma para definição do grau de risco e da alíquota do RAT a ser aplicada ao Operador.

6.3.5. Contudo, no caso da ONS não é possível realizar o autoenquadramento adequado das suas atividades na atual estrutura da CNAE, em razão do flagrante equívoco do IBGE/CONCLA em inserir a atividade do ONS (subclasse 35.11-1/02) na classe de geração de energia elétrica (classe 35.11), bem como da ausência, dentre os demais códigos disponíveis, de algum que descreva adequadamente as atribuições legais do NOS.

6.4. Da impossibilidade de enquadramento adequado da atividade do NOS no CNAE.

6.4.1. Atualmente, no caso do ONS, é "aplicável" a alíquota de 3% tanto para o código 94.11-1/00, como para o código 35.11-5/00.

6.4.2. Conforme informado anteriormente, inicialmente o ONS manteve a alíquota de 2% para todas as suas unidades, pois, muito embora a sua unidade matriz (Brasília) adotasse o código 91.99-5, ao qual seria aplicável a alíquota de 1%, as demais unidades do ONS adotavam o código 74.99-3, ao qual era aplicável a alíquota de 2%.

6.4.3. Assim, naquela ocasião, o ONS adotou a maior alíquota do RAT, contribuindo em um valor maior do que o teoricamente devido desde o ano de sua constituição (1998) até a mudança do seu CNAE (2008), quando passou a adotar o código 35.11-5/00 para todas as unidades, ao qual, à época, era também aplicável a alíquota de 2%.

6.4.4. Em 23/06/2010, ao concluir pelo não cabimento da classificação apresentada pela CONCLA, que incluía indevidamente a atividade desempenhada pelo ONS dentro da classe de geração de energia elétrica, o ONS voltou a adotar o CNAE 94.11-1/00, agora para todas as suas unidades. Contudo, nesta ocasião, tanto o código CNAE 94.11-1/00, como o código CNAE 35.11-5/00 possuíam a alíquota de 3%, desde o início da vigência do Decreto nº 6.957/09 (1º/01/2010).

6.4.5. Vale ressaltar que o CNAE 94.11-1/00 não descreve adequadamente as atividades do Impugnante, mas é, dentre os códigos disponíveis, aquele que, ainda que remotamente, melhor representa a natureza jurídica do ONS.

6.4.6. No entanto, desde o retorno ao código CNAE 94.11-1/00, o ONS manteve o recolhimento do RAT na alíquota de 2%, tendo em vista a indefinição da UNIÃO FEDERAL quanto ao correto enquadramento do CNAE relativo à atividade desempenhada pelo ONS e o correspondente grau de risco associado.

6.4.7. Sendo assim, o ONS não alterou a alíquota do RAT para maior ou para a menor, mantendo-se na alíquota que vinha praticando, tendo em vista o real impasse quanto à classificação da sua atividade, que ainda era discutida na esfera administrativa.

6.4.8. Desta forma, não é razoável exigir do ONS, contribuinte de boa-fé, sujeitar-se à maior alíquota da tributação do RAT somente por conta da indefinição da Administração Pública quanto à adequada classificação da sua atividade econômica.

6.5. Da metodologia inadequada utilizada pela fiscalização para definição do grau de risco aplicável à atividade preponderante do ONS. Necessidade de realização de Perícia.

6.5.1. Com efeito, o "teste do CNAE" do ONS foi realizado pela fiscalização com base na Classificação Brasileira de Atividades - CBO de cada empregado,

associando-a ao respectivo CNAE e ao grau de risco correspondente, fixado no Anexo V, do Decreto n.º 6.957/09.

6.5.2. A realização de tal perícia se justifica como sendo a única forma de aferir com a necessária adequação e pertinência os riscos ambientais de trabalho a que estão submetidos os empregados do ONS, eis que suas atribuições legais são realizadas em caráter de exclusividade, inexistindo outra Organização que execute atividades similares.

6.5.3. Sendo assim, para fins de cumprimento do que dispõe o artigo 36, do Decreto n.º 7.574/2011, informa que o profissional que irá atuar como perito do ONS é ANA PAULA VERAS DE OLIVEIRA, engenheira de segurança do trabalho, inscrita no CREA/DF sob o n.º 13716/D, com escritório na SAI, trecho 02, lote 1125, Brasília, DF, telefone (61)3642-7123.

6.5.4. Adicionalmente, informa que os quesitos a serem respondidos pelos do ONS e da União, estão anexados à presente Impugnação ao final da presente peça.

6.6. Do PPRA elaborado anualmente pelo ONS e dos registros de Acidentes de Trabalho.

6.7. Da Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP

É o Relatório.”

Transcreve-se abaixo a ementa do referido julgado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2012 a 30/11/2013

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA. NÃO APRECIACÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

A legislação ordinária de custeio previdenciário não pode ser afastada no âmbito administrativo por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário. Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972 e a Súmula n.º 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda a última instância administrativa se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. INOBSERVÂNCIA DE REGULARIDADE NO LANÇAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. LANÇAMENTO. ATIVIDADE VINCULADA.

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sendo condição necessária e suficiente à sua materialização a ocorrência do fato gerador, independentemente da existência de dolo ou qualquer outro elemento subjetivo.

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. REMUNERAÇÃO DECLARADA EM GFIP.

As informações constantes da GFIP servirão como base de cálculo das contribuições devidas, bem como, constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese de não recolhimento. DJ DRJ07 RJ Fl. 390 Original Documento de 23 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo código de localização EP10.1122.16286.PKQN. Processo 10166.723205/2015-12 Acórdão n.º 12-90.871 DRJ/RJO Fls. 391 2

**PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. INCOMPETÊNCIA DO ÓRGÃO JULGADOR.**

O contencioso administrativo fiscal não é o foro competente para julgar a ocorrência de infração penal.

**PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA GILRAT/SAT. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.**

A contribuição da empresa, para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, varia de 1% a 3%, de acordo com o risco de acidentes do trabalho de sua atividade preponderante. A cobrança do SAT reveste-se de legalidade, os elementos necessários à sua exigência foram definidos em lei, sendo que os decretos regulamentadores em nada a excederam.

**PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA.**

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às fls. 422/448, reiterando as alegações expostas em impugnação, bem como promove a juntada do auto de infração nº 51.056.459-3 (referente a primeira fiscalização), da petição inicial de processo judicial atinente a período posterior ao objeto do lançamento e a sentença do referido processo.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Relator.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

### **Da refiscalização.**

Aduz a recorrente que o Auto de Infração remonta a período já fiscalizado pela Receita Federal, sendo entendido como refiscalização de modo a não ser permitido.

Defende que o lançamento somente será efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nas hipóteses previstas no art. 149 do CTN.

Conforme o Relatório Fiscal, a auditoria fiscal foi instaurada por determinação contida no TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL FISCALIZAÇÃO - TDPF-F nº 01.1.01.00-2015-00808-5, tendo a ação fiscal para verificação dos tributos previdenciários iniciada em 20.03.2015, com a ciência por correio do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIFP.

O Relatório Fiscal também observa que houve um procedimento fiscal realizado em 2014 (0110100.2014.00263) que apurou diferenças de RAT no período, contudo, foi verificado que durante a apuração, o sistema de extração de dados da Receita Federal do Brasil excluiu da aferição as GFIPS enviadas após o início da ação fiscal, competências 12/2012 e 11/2013.

Por este motivo o Delegado Substituto da Receita Federal do Brasil autorizou a realização de segundo exame com a finalidade específica de apurar os dados relativos a diferença de RAT nestas duas competências 12/2012 e 11/2013.

A instância julgadora a quo compreendeu que tal autorização não viola o que dispõe o art. 149 do CTN.

Contudo, assim dispõe o Art. 149 do CTN:

Art. 149 do CTN. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Verifica-se que eventual falha no sistema da Receita Federal do Brasil não é umas das hipóteses legais, previstas no art. 149 do CTN, para realização de refiscalização.

A comprovação da ocorrência de uma ou mais hipóteses permissivas constantes daquele dispositivo legal, faz-se necessária para observar a segurança jurídica dos atos administrativos, bem como à ampla defesa e contraditório do contribuinte.

Desse modo, entendo por ilegal a refiscalização realizada, por não estar ela enquadrada em qualquer hipótese prevista nos incisos do artigo 149 do CTN, ocasionando vício material no lançamento.

A revisão de lançamento fiscal somente poderá ser levada a efeito quando devidamente enquadrada no artigo 149, e incisos, do CTN, impondo, ainda, ao fiscal atuante a devida comprovação da ocorrência de uma ou mais hipóteses permissivas constantes daquele dispositivo legal, em observância à segurança jurídica dos atos administrativos, bem como à ampla defesa e contraditório do contribuinte, sob pena de improcedência da autuação. O reexame de mesmo fato gerador, já devidamente contemplado por fiscalização anterior, em relação ao mesmo período, com a consequente constituição de crédito tributário exigindo diferenças de tributos não apurados na ação fiscal primitiva, representa por si só revisão de lançamento independentemente da opção das formas/tipos de procedimentos adotados nas duas oportunidades. Nesse sentido, cito o Acórdão nº 2401-010.706, de 07.12.2022.

Por oportuno, menciona-se trechos de ementa de outros precedentes deste Conselho:

ARTIGO 149 DO CTN. REFISCALIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO E MOTIVAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO. A revisão de lançamento fiscal somente é cabível no caso da fiscalização fundamentar e motivar a ocorrência de uma ou mais hipóteses permissivas constantes do artigo 149 do CTN, sob pena de improcedência do Auto de Infração. (Acórdão 1201-001.687, de 17.05.2017).

REFISCALIZAÇÃO. NECESSIDADE DE APONTAR OS PRESSUPOSTOS FÁTICOS E JURÍDICOS EXIGIDOS PELO ART. 149 DO CTN. A revisão de lançamento fiscal somente poderá ser levada a efeito quando devidamente enquadrada no artigo 149, e incisos, do CTN, impondo, ainda, ao fiscal atuante a devida comprovação da ocorrência de uma ou mais hipóteses permissivas constantes daquele dispositivo legal, em observância à segurança jurídica dos atos administrativos, bem como à ampla defesa e contraditório do contribuinte, sob pena de improcedência da autuação. (Acórdão 2301-004.213, de 11.11.2014).

REFISCALIZAÇÃO. SUBSUNÇÃO DOS FATOS ENSEJADORES DA REVISÃO DE LANÇAMENTO AO ART. 149 DO CTN. INEXISTÊNCIA. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. A revisão do lançamento fiscal somente poderá ser levada a efeito quando devidamente comprovada a ocorrência de algumas das hipóteses permissivas, elencadas no artigo 149, e incisos, do CTN. Inexistindo subsunção dos fatos ensejadores da revisão de lançamento àquele dispositivo legal, cinge-se a autuação de vício material e consequente nulidade. (Acórdão 3401-002.339, de 25.07.2013).

Diante disso, neste tocante, merece provimento o recurso, devido à ausência de subsunção às determinações do art. 149 do CTN, reconhecendo-se a nulidade do lançamento por vício material.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso, para reconhecer a nulidade da autuação.

Sendo vencido quanto ao tópico “refiscalização”, passo à análise das demais alegadas em recurso voluntário.

**Diferenças não recolhidas relativas à contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do GILRAT.**

Quanto a alegação de mérito, entendo que não merece provimento o recurso voluntário. A DRJ de origem bem apreciou a matéria, razão pela qual transcrevo abaixo trecho do acórdão recorrido, no qual é fundamentada a procedência do auto de infração, adotando-o como razões de decidir:

“11. De acordo com o Relatório Fiscal, às fls. 10 a 23, trata-se de Auto de Infração de Obrigação principal - AIOP nº 51.056.463-1, em decorrência do descumprimento de obrigação principal relativo à diferença de contribuições sociais patronais destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho RAT/GILRAT.

*11.1. Constituem o crédito tributário previdenciário apurado nas competências 12/2012 e 11/2013, os valores referentes a diferença entre, de um lado, os valores reais devidos pela empresa e, do outro lado, os valores declarados e recolhidos a título de Grau de incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho - GILRAT ou RAT ou SAT (sendo meramente designados neste relatório de RAT). Tendo a empresa declarado e recolhido 2% a título de RAT, quando o correto seria 3%, logo apura-se neste levantamento a diferença não recolhida de 1% a título de diferença de RAT.*

12. Segundo ainda o Relatório Fiscal, a situação encontrada na empresa é que, a mesma, efetivamente assume como sua atividade econômica o CNAE 9411-1/00 (ATIVIDADES ORGANIZAÇÕES ASSOCIATIVAS PATRONAIS E EMPRESARIAIS), porém de forma incoerente mesmo sabendo-se que esta atividade econômica gera a partir de 2010 um RAT de 3%, a empresa tem mensalmente recolhido os valores de RAT em apenas 2%.

*12.1. Sabe-se que embora seja de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante para fins de recolhimento correto da alíquota de RAT, cabe à Receita Federal do Brasil - RFB rever este autoenquadramento a qualquer tempo e em caso de recolhimento indevido e a menor, proceder à notificação dos valores devidos.*

*12.2. Logo, tendo esta fiscalização detectado o erro de alíquota aplicada nos recolhimentos referentes ao RAT e sabendo-se que esta alíquota está intrinsecamente vinculada a atividade econômica preponderante nos estabelecimentos da empresa, procedeu a fiscalização um levantamento mês a mês e estabelecimento por estabelecimento para verificar a atividade econômica que ocupa mais segurados empregados nos estabelecimentos da empresa para detectando tal atividade verificar a correlação correta entre o CNAE (Atividade Econômica) e o percentual de RAT a ser aplicado em cada estabelecimento/mês.*

12.3. *Ou seja, foi necessário testar o CNAE da atividade preponderante dos estabelecimentos (com a finalidade de determinar a alíquota RAT correta), por existirem divergências entre a informação cadastral existente na Receita Federal do Brasil e a utilizada pela empresa nas suas declarações e respectivos recolhimentos.*

12.4. Para permitir o teste do CNAE (atividade econômica) preponderante nos estabelecimentos foi necessário associar primeiramente qual seria a atividade de cada segurado empregado dentro da empresa partindo da Classificação Brasileira de ocupações - CBO de cada segurado (coluna CNAE pelo CBO) e depois de se associar de forma preliminar o CNAE de cada segurado pelo seu CBO fizemos uma análise para verificar se a atividade preliminar poderia ou não estar relacionada à atividade principal da empresa "9411-1/00 (ATIVIDADES DE ORGANIZAÇÕES ASSOCIATIVAS PATRONAIS E EMPRESARIAIS)".

13. O crédito tributário objeto do lançamento fiscal é composto pela contribuição previdenciária referente a diferença de 1% não recolhida quando comparado o RAT correto da empresa de 3%, ao RAT recolhido pela empresa de 2% sobre o total da remuneração da mão de obra de segurados empregados. Tendo sido a alíquota da atividade preponderante testada conforme citado nos parágrafos anteriores. Ou seja, após os testes verificamos que o RAT correto é 3% e a empresa recolheu 2%, logo, apurou-se a diferença de 1 % não recolhida.

14. tem-se que a exigência da contribuição e o enquadramento de contribuintes, para efeito de pagamento da contribuição relativa ao grau de risco do ambiente de trabalho encontra-se disciplinado, em especial, nos dispositivos a seguir reproduzidos:

Lei nº 8.212/1991

*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.*

*Regulamento da Previdência Social - RPS, Decreto nº 3.048/1999*

*Art. 202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:*

(...).

*§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.*

*§ 4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V. (grifou-se).*

15. Sobre o tema a Instrução Normativa RFB n.º 971/2009, com a redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.080/2010, dispõe, in verbis:

*IN RFB n.º 971/2009 - Art.72.*

*§ 1º A contribuição prevista no inciso II do caput será calculada com base no grau de risco da atividade, observadas as seguintes regras: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.071, de 15 de setembro de 2010).*

*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, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na CNAE, prevista no Anexo V do RPS, que foi reproduzida no Anexo I desta Instrução Normativa, obedecendo às seguintes disposições: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.080, de 3 de novembro de 2010).*

16. O contribuinte argumenta pela inadequação da metodologia utilizada pela auditoria-fiscal baseada na CBO de cada empregado associando-a ao respectivo CNAE e ao grau de risco correspondente fixado no Anexo V do Decreto n.º 6.957/09, para definir o grau de risco associado à atividade preponderante do ONS.

17. Não concordo com tal linha de argumentação pois é de responsabilidade da empresa o enquadramento nos correspondentes graus de risco de acordo com sua atividade econômica preponderante, 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 3.048/1999.

18. Ademais, a CNAE 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).

19. Em relação ao CNAE, tem-se um trabalho conjunto resultante das três esferas de governo, elaborada sob a coordenação da Secretaria da Receita Federal e orientação técnica do IBGE, com representantes da União, dos Estados e dos Municípios, na Subcomissão Técnica da CNAE, que atua em caráter permanente no âmbito da Comissão Nacional de Classificação - CONCLA.

20. Já a tabela de códigos e denominações da CNAE foi oficializada mediante publicação no DOU - Resoluções IBGE/CONCLA n.º 01 de 04.09.2006 e a de n.º 02, de 15.12.2006.

21. As alíquotas da contribuição destinada ao custeio do GILRAT, considerando-se a classificação na Tabela CNAE-Fiscal e também conforme o disposto na Lei n.º 8.212/91, serão de 1% para o grau de risco leve, 2% para o médio e 3% para o grave, alíquotas

estes incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso.

22. Em relação ao Fator Acidentário de Prevenção – FAP, tem-se que o mesmo é um multiplicador, sendo calculado por estabelecimento, que varia de 0,5000 a 2,0000. Este multiplicador deve ser aplicado sobre as alíquotas de 1%, 2% ou 3% da tarificação coletiva por subclasse econômica, incidentes sobre a folha de salários das empresas para custear aposentadorias especiais e benefícios decorrentes de acidentes de trabalho. Observa-se que o FAP é calculado sempre sobre os dois últimos anos de todo o histórico de acidentalidade e de registros acidentários da Previdência Social.

23. Pode-se observar que, de acordo com a metodologia do FAP, as empresas que registrarem maior número de acidentes ou doenças ocupacionais, terão um maior dispêndio. Por outro lado, pode-se dizer que o FAP aumenta a bonificação das empresas que registram acidentalidade menor. Por fim, no caso de nenhum evento de acidente de trabalho, a empresa é bonificada com a redução de 50% da alíquota.

24. Neste ínterim, tem-se que o Decreto 6.957/2009 modificou o art. 202- A do Decreto 3.048/1999 e estabeleceu os critérios de cálculo do FAP.

25. Diante deste cenário fático, a competência funcional da Auditoria Fiscal limita-se à verificação do correto autoenquadramento por parte do Contribuinte e, caso verifique alguma incongruência neste autoenquadramento, também realizará o enquadramento.

26. O Relatório Fiscal mostra claramente que a Impugnante efetivava a declaração no código CNAE 9411-1-00, de modo que a Auditoria-Fiscal realizou a verificação, com base na Classificação Brasileira de Ocupações e no CNAE da atividade preponderante dos estabelecimentos, se estava correta a alíquota aplicada posto divergências entre a informação cadastral existente na Receita Federal do Brasil e a utilizada pela empresa nas suas declarações e respectivos recolhimento.

27. A Fiscalização então lançou a diferença de 1% não recolhida a título de RAT, valor este multiplicado pelo Fator Acidentário de Prevenção – FAP, de cada ano do período fiscalizado, que afere o desempenho da empresa dentro da respectiva atividade econômica da empresa relativamente aos acidentes de trabalho ocorridos num determinado período. 27.1. Conforme o descrito no relatório Fiscal:

*27.1.1. Diferença não recolhida de 1% referente ao valor correto de Grau de incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho - RAT de 3%, quando comparados ao RAT efetivamente recolhido pela empresa de 2% - Art. 22, II da Lei n.º 8.212/1991 c/c art. 202, §§ 3o a 6o do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99;*

*27.1.2. O valor do item a foi multiplicado pelo FAP, sendo que o valor do FAP - Fator Acidentário de Prevenção afere o desempenho da empresa, dentro da respectiva atividade econômica, relativamente aos acidentes de trabalho ocorridos num determinado período. O FAP consiste num multiplicador variável num intervalo contínuo de cinco décimos (0,5000) a dois inteiros (2,0000), aplicado com quatro casas decimais sobre a alíquota RAT ( $FAP \times RAT = \text{Novo valor do RAT}$ ). Conforme art. 10 da Lei 10.666/2003 c/c art. 202-a e 202-b do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/1999 (incluídos pelo Decreto n.º 6.957, de 9 de setembro de 2009); Resolução MPS/CNPS n.º 1.316, de 31/05/2010; Portaria MPS/MF n.º 329, de 10 de dezembro de 2009; Portaria MPS/MF n.º 451, de 23/09/2010 e Ato Declaratório Executivo Codac n.º 3, de 18 de janeiro de 2010. E neste caso o valor do FAP para cada ano é de:*

*27.1.3. FAP de 0,9547 (2012), ficando o novo valor da diferença do RAT = RAT (1%) x FAP = 0,9547, conforme ANEXO - Cálculo do valor da diferença a ser apurada.*

27.1.4. *FAP de 0,9555 (2013), ficando o novo valor da diferença do RAT = RAT (1%) x FAP = 0,9555, conforme ANEXO - Cálculo do valor da diferença a ser apurada.*

28. Podemos observar que a Fiscalização não realizou qualquer revisão no enquadramento da empresa pois o presente procedimento fiscal versa apenas sobre a incongruência da alíquota RAT informada em GFIP, respeitado o enquadramento no código CNAE declarado pelo contribuinte em documento de confissão de dívida fiscal - GFIP.

29. Em outra linha de argumentação, a empresa aduz pela improcedência dos lançamentos porque tanto o enquadramento no CNAE quanto a atribuição do grau de risco da atividade da impugnante encontram-se equivocados pois a atividade desempenhada pelo ONS não se confunde com as atividades de geração de energia elétrica cujo percentual de contribuição ao SAT/RAT é 3%, não podendo ser equiparada às empresas deste setor.

30. A Impugnante informa que desde 2010 adota o código CNAE - 94.11- 1-00- Atividades de Organizações Associativas Patronais e Empresariais, por entender que este seria o que mais se aproxima, ainda que remotamente, às atividades desempenhada pelo ONS, mas que a alíquota correspondente ao citado código CNAE que era de 1% até 2009 foi majorada injustificadamente para 3% com a edição do Decreto nº 6.957/2003, com vigência a partir de 01/01/2010, mas que a empresa optou por continuar recolhendo a contribuição ao RAT à alíquota de 2%, por entender que o grau de risco de sua atividade não pode ser de risco máximo de 3%, uma vez que seus empregados exercem atividades meramente administrativas e gerenciais.

30.1.1. *Em 23/06/2010, ao concluir pelo não cabimento da classificação apresentada pela CONCLA, que incluía indevidamente a atividade desempenhada pelo ONS dentro da classe de geração de energia elétrica, o ONS voltou a adotar o CNAE 94.11-1/00, agora para todas as suas unidades. Contudo, nesta ocasião, tanto o código CNAE 94.11-1/00, como o código CNAE 35.11-5/00 possuíam a alíquota de 3%, desde o início da vigência do Decreto nº 6.957/09 (1º/01/2010).*

30.1.2. *Vale ressaltar que o CNAE 94.11-1/00 não descreve adequadamente as atividades do Impugnante, mas é, dentre os códigos disponíveis, aquele que, ainda que remotamente, melhor representa a natureza jurídica do ONS.*

30.1.3. *No entanto, desde o retorno ao código CNAE 94.11-1/00, o ONS manteve o recolhimento do RAT na alíquota de 2%, tendo em vista a indefinição da UNIÃO FEDERAL quanto ao correto enquadramento do CNAE relativo à atividade desempenhada pelo ONS e o correspondente grau de risco associado.*

30.1.4. *Sendo assim, o ONS não alterou a alíquota do RAT para maior ou para a menor, mantendo-se na alíquota que vinha praticando, tendo em vista o real impasse quanto à classificação da sua atividade, que ainda era discutida na esfera administrativa.*

31. A responsabilidade da empresa em efetivar o enquadramento no código CNAE da atividade preponderante, não permite que altere a alíquota correspondente do devido código CNAE, de modo que a Receita Federal do Brasil pode rever tal enquadramento a qualquer tempo e na hipótese de reclassificação de ofício ou de recolhimento inferior ao devido, constituir o crédito tributário e cientificar o sujeito passivo.

32. Por outro lado, cabe ao contribuinte o ônus da prova do fato modificativo de sua declaração em GFIP. Porém, o que se verifica é a simples irrisignação, na qual há protestos por suposta inadequação da tabela CNAE para sua atividade econômica, que não encontra na tabela um código que atenda suas pretensões.

33. Neste contexto, não há competência Regimental ou Legal desta instância julgadora ou mesmo da Fiscalização para apreciar, alterar ou criar alíquota em função da relatada dificuldade do contribuinte em obter uma classificação específica para a sua atividade junto as várias instituições como a RFB, IBGE, CONCLA e MPOG.

34. Neste diapasão, a norma do art. 7, IV e V da Portaria MF nº 341/2011, que disciplina o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, veda a esta instância de julgamento negar vigência às normas que compõem o ordenamento jurídico pátrio.

35. Conforme o Relatório Fiscal, verificou-se que o contribuinte informou a CNAE que considerou mais apropriada para suas atividades, entretanto informou deliberadamente incorreto o campo alíquota RAT da GFIP, no período de 01/2010 a 12/2013, com a alíquota de 2%, quando deveria ter informado 3%, que é o percentual correto para aquela CNAE, tendo sido cobrada, então, a diferença devida de 1%.

36. Ou seja, no procedimento fiscal, a Auditoria-Fiscal considerou o código CNAE declarado pela empresa e considerou a alíquota prevista pelo anexo V do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, para o tipo de atividade, com as alterações do Decreto nº 6.957, de 09 de setembro de 2009, vigente para o período objeto da presente autuação (2010/2013), que passou a ser exigível a alíquota do SAT de 3%.

37. Portanto, não foi revisto pela Fiscalização o enquadramento da empresa no CNAE, mas sim realizada a reclassificação de ofício lançando-se a diferença de alíquota de 1 %.

38. Diante do exposto, não prospera a argumentação da Impugnante.

No caso sob exame, o contribuinte não logrou fazer prova de suas alegações, razão pela qual não merece reforma a decisão recorrida, carecendo de razão o recorrente. A DRJ bem apreciou as alegações do contribuinte, não tendo o contribuinte em recurso voluntário apresentado razões suficientes para convencimento deste relator.

Por oportuno, imperioso mencionar o acórdão nº 2402-005.831, de 11.05.2017, no qual a 2ª. Turma Ordinária da 4ª. Câmara da 2ª. Seção de Julgamento deste Conselho apreciou recurso voluntário da mesma contribuinte, em relação ao AI n.º 51.056.4593, que tratava de exigência de diferenças não recolhidas relativas à contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes de riscos ambientais do trabalho – GILRAT, tendo compreendido pela manutenção do referido lançamento.

Transcrevo abaixo trecho do referido acórdão, de relatoria do Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, que bem apreciou a questão, cujos fundamentos também são agregados ao presente voto:

“a) Diferença de GILRAT

Segundo o fisco (ver relatório de fls. 36/84), o autuado declarava que sua atividade econômica enquadrava-se na Classificação Nacional de Atividades Econômicas CNAE com o código 94111/0 (ATIVIDADES DE ORGANIZAÇÕES ASSOCIATIVAS PATRONAIS E EMPRESARIAIS), todavia, mesmo ciente de que tal atividade resultava na alíquota GILRAT de 3%, efetuava o recolhimento pela alíquota de 2%.

Acrescenta que, diante da incoerência nas informações prestadas e recolhimentos efetuados, a autoridade lançadora fez a verificação da atividade preponderante da empresa mediante avaliação do Código Brasileiro de Ocupações CBO de cada

empregado, tendo concluído que, de fato, o grau de risco da atividade preponderante é 3%, conforme demonstrado nas planilhas de fls. 706/3.885.

Em sua defesa, o autuado alega que a sua atividade não se confunde com geração e transmissão de energia elétrica, daí porque não pode ser nela enquadrada para fins de pagamento de tributos.

Alega não ser possível realizar o auto enquadramento adequado das suas atividades na estrutura do CNAE, por ausência de um código específico que descreva as suas atribuições. Por essa razão requer a realização de prova pericial de forma a demonstrar que a atividade preponderante do ONS está associada ao grau de risco leve.

Sustenta que, ao adotar a partir de 2010 o código CNAE 94111/00 para todas as suas unidades, não alterou a alíquota do RAT para maior ou para menor, tendo se mantido no patamar que vinha praticando (2%), tendo em conta o impasse quanto à classificação de sua atividade, matéria esta que discutia administrativamente.

Defende ainda que a atividade desenvolvida pelo ONS não oferece maiores riscos que aquelas desenvolvidas em escritórios, assim, a tributação do RAT pela alíquota de 3% fere os princípios da razoabilidade, proporcionalidade, capacidade contributiva e da legalidade.

Assevera que a metodologia utilizada pelo fisco para definição da atividade preponderante do autuado revela-se simplista e inadequada. Malgrado o CBO indique a maioria dos trabalhadores labora no ramo relacionado à engenharia elétrica, não se pode atribuir o grau de risco grave indistintamente, posto que as atividades são exercidas a quilômetros das unidades de geração e das linhas de transmissão de energia elétrica. Nesse sentido, caberia ao fisco realizar uma verificação no local de trabalho para constatar o acerto da tese da empresa. Reafirma o pedido para realização de perícia.

O órgão de primeira instância não deu razão ao então impugnante, por entender que o enquadramento no grau de risco para definição da alíquota GILRAT decorre da informação prestada pelo contribuinte à Administração Tributária, nesse sentido, ao fisco ficaria reservada a tarefa de verificar se o auto enquadramento foi feito corretamente.

Aduz que sequer o fisco alterou o enquadramento feito pelo contribuinte, tão somente constatou que a alíquota GILRAT adotada por este estava em desconformidade com a atividade econômica declarada.

Acerca da suposta inadequação dos códigos da CNAE para abarcar a atividade da empresa, a turma de primeira instância consignou que não detinha competência para solucionar conflito dos contribuintes com os órgãos responsáveis pela definição dos códigos das atividades constantes na tabela CNAE.

O pedido para produção de prova pericial foi indeferido, sob a justificativa de que a sua concessão depende da análise do julgador que pode entender que essa dilação probatória não teria serventia para solução da lide. No caso concreto, entendeu-se que a perícia não teria razão de ser, posto que o lançamento fora integralmente pautado em documentos e declarações apresentadas pelo sujeito passivo. Portanto, este teria total possibilidade de se defender sem ter que se valer de prova pericial.

No recurso, o sujeito passivo reforça as alegações já apresentadas e, além disso, acusa o órgão de julgamento da RFB de haver se equivocado ao afirmar que o fisco teria se baseado apenas nas declarações da empresa para efetuar a apuração da diferença da contribuição RAT, quando se sabe que o fisco efetuou a verificação do grau de risco com esteio no CBO dos seus empregados.

Comecemos por afastar este segundo argumento. Uma transcrição de excerto do voto condutor do acórdão recorrido mostra que o recorrente não tem razão:

"A fiscalização esclarece que a empresa efetivamente já se declarava no código CNAE 9411100, esta apenas verificou, utilizando-se dos dispositivos como a Classificação Brasileira de Ocupações – CBO, associando-a ao CNAE da atividade preponderante dos estabelecimentos, conforme anexos de fls. 706/1.463, com a finalidade de verificar a alíquota correta, por existirem divergências entre a informação cadastral existente na Receita Federal do Brasil e a utilizada pela empresa nas suas declarações e respectivos recolhimento, lançando a diferença de 1% não recolhida a título de RAT, valor este multiplicado pelo Fator Acidentário de Prevenção – FAP, de cada ano do período fiscalizado, que afere o desempenho da empresa dentro da respectiva atividade econômica da empresa relativamente aos acidentes de trabalho ocorridos num determinado período.

Ou seja, no presente caso sequer houve revisão no enquadramento da Impugnante pela fiscalização, pois o caso ora examinado não versa sobre reenquadramento proposto pela Fazenda Pública, mas de mera incongruência da alíquota RAT informada em GFIP, respeitado o enquadramento no código CNAE declarado pelo contribuinte em documento de confissão de dívida fiscal GFIP."

Como se percebe, não descuidou a decisão *a quo* de ressaltar que o fisco, em razão de incongruências entre as informações cadastrais prestadas à RFB e aquelas constates na GFIP, efetuou verificação da atividade preponderante do ONS, tomando como base o CBO dos seus empregados, tendo concluído que de fato o grau de risco aplicável na situação era o "grave", com alíquota GILRAT de 3%. De se concluir, portanto, que a decisão recorrida não foi omissa quanto à menção de que o fisco efetuou teste para verificação se havia distorção entre o CNAE informado e aquele que corresponde efetivamente à atividade exercida pela empresa.

Nesse sentido, não é correto afirmar que o fisco tomou como base para o lançamento apenas o CBO dos empregados, quando se sabe que a metodologia citada teve por desiderato confirmar as informações prestadas pela empresa, o que de fato se configurou.

Acerca da inexistência de código CNAE específico para a atividade desenvolvida pelo recorrente, falta aos órgãos de julgamento administrativo a competência para criar códigos novos de atividades ou revisar a tabela da CNAE, posto que esta atribuição é reservada ao Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística IBGE, conforme se pode ver da cartilha eletrônica "Introdução à Classificação Nacional de Atividades Econômicas CNAE versão 2.0"1. Vale a pena transcrever o texto que menciona a competência revisional do IBGE:

### ***"1.1.3 Gestão da CNAE***

*O IBGE é o órgão gestor da CNAE, responsável pela documentação da classificação, desenvolvimento dos instrumentos de apoio, disseminação e atendimento aos usuários sobre a aplicação da classificação.*

*Compete-lhe, também, a manutenção da classificação e a condução dos processos de revisão.*

*Nas questões relativas às subclasses de uso da Administração Pública, o IBGE opera em regime de cogestão com a Subcomissão Técnica para a CNAE-Subclasses, instituída no âmbito da Concla em junho de 1998, sob a coordenação da Secretaria da Receita Federal e com a participação de representantes das três esferas de governo." (grifamos)*

Nesse sentido, acertou à DRJ quando se reconheceu incompetente para decidir acerca de conflito relativo à classificação da atividade do recorrente na tabela CNAE, até porque esta discussão, conforme consta no recurso, já foi levada a outras esferas da Administração Pública.

Assim, não tendo sido revisada a CNAE pelo IBGE, não cabe aos órgãos de julgamento administrativo avançar na discussão acerca da existência ou não de codificação que melhor se adeque à atividade da empresa autuada.

Verifiquemos, então, se alíquota utilizada pelo fisco encontra-se em conformidade com as disposições legais aplicáveis.

A legislação aplicável à cobrança da contribuição GILRAT encontra-se albergada na Lei de Custeio da Seguridade Social, nos seguintes termos:

*Lei n.º 8.212, de 1991:*

*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.*

*(...)*

A definição do que seja atividade preponderante vem tratada no Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, com a seguinte redação:

*Art. 202...*

*(...).*

*§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.*

*§ 4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.*

*(...).*

Esse enquadramento, conforme determina o art. 72 da Instrução Normativa IN RFB n.º 971/2009, deve ser efetuado pela própria empresa, a qual deve se basear no Anexo V do RPS, que apresenta as atividades codificadas a partir da CNAE e os graus de risco correspondentes.

Verifica-se no caso concreto que a empresa no período do lançamento declarou que sua atividade econômica enquadrava-se no código CNAE 94111/00 (Atividades de Organizações Associativas e Patronais Empresariais), a qual no anexo V do RPS indica grau de risco grave.

Assim, o ONS teria que declarar na GFIP e efetuar o recolhimento da contribuição GILRAT pela alíquota de 3%, todavia, como consta no recurso, foi utilizada a alíquota de 2%.

O fisco, diante dessa situação, procedeu a uma verificação com base no CBO dos empregados e constatou que, de fato, o grau de risco grave era o que melhor se adequava às atividades desenvolvidas pelo contribuinte.

Verifica-se, assim, que não houve reenquadramento da empresa com o objetivo de determinar o grau de risco correto, mas apenas uma confirmação daquele já declarado pela empresa.

É forçoso concluir, então, que o fisco atuou dentro do espaço determinado pela legislação, estando correto o lançamento da diferença da contribuição GILRAT não recolhida pelo sujeito passivo.

O fato da estatística acidentária na empresa ser reduzida não tem interferência na definição da alíquota GILRAT, sendo parâmetro a ser considerado na determinação do Fator Acidentário de Prevenção - FAP, o qual não é objeto da discussão. Portanto, esse argumento carece de força para alterar o lançamento.

Da mesma forma, os programas de monitoramento dos riscos existentes no ambiente de trabalho também não trazem qualquer reflexo quanto ao lançamento sob cuidado, interferindo na aplicação do adicional destinado ao custeio do benefício de aposentadoria especial, conforme previsão dos arts. 57 e 58 da Lei n.º 8.213/1991.

Quanto ao pedido de perícia, indeferido pela primeira instância, entendo, da mesma forma, que não deva ser concedido, posto que não terá utilidade para deslinde da contenda, na medida em que, conforme afirmei acima, o lançamento toma por base informações prestadas pelo sujeito passivo acerca da atividade por ele exercida e confirmadas pelo fisco.

A perícia requerida não seria hábil a prover uma nova codificação CNAE com o objetivo de alterar a alíquota aplicada, motivo pelo qual não deve ter o seu pedido acatado.

Encaminhado, assim, para que seja desprovido ao recurso quanto à alegação de improcedência do AI n.º 51.056.4593.

Assim, não sendo provado o fato constitutivo do direito alegado pelo contribuinte, com fundamento no artigo 373 do CPC e artigo 36 da Lei nº 9.784/99, não deve ser dado provimento ao recurso ora em análise.

Ocorre que no processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente.

Por fim, quanto a alegação de que houve alteração de critério jurídico pelo acórdão da DRJ, entendo que esta improcede. Conforme foi relatado, pela autoridade lançadora, *“foi necessário testar o CNAE da atividade preponderante dos estabelecimentos (com a finalidade de determinar a alíquota RAT correta), por existirem divergências entre a informação cadastral existente na Receita Federal do Brasil e a utilizada pela empresa nas suas declarações e respectivos recolhimentos”*.

A DRJ de origem manteve essa fundamentação para manter hígido o lançamento, conforme se verifica pelo excerto do voto abaixo transcrito:

*“12.2. Logo, tendo esta fiscalização detectado o erro de alíquota aplicada nos recolhimentos referentes ao RAT e sabendo-se que esta alíquota está intrinsecamente vinculada a atividade econômica preponderante nos estabelecimentos da empresa, procedeu a fiscalização um levantamento mês a mês e estabelecimento por estabelecimento para verificar a atividade econômica que ocupa mais segurados empregados nos estabelecimentos da empresa para detectando tal atividade verificar a correlação correta entre o CNAE (Atividade Econômica) e o percentual de RAT a ser aplicado em cada estabelecimento/mês.*

*12.3. Ou seja, foi necessário testar o CNAE da atividade preponderante dos estabelecimentos (com a finalidade de determinar a alíquota RAT correta), por existirem divergências entre a informação cadastral existente na Receita Federal do Brasil e a utilizada pela empresa nas suas declarações e respectivos recolhimentos.*

12.4. Para permitir o teste do CNAE (atividade econômica) preponderante nos estabelecimentos foi necessário associar primeiramente qual seria a atividade de cada segurado empregado dentro da empresa partindo da Classificação Brasileira de ocupações - CBO de cada segurado (coluna CNAE pelo CBO) e depois de se associar de forma preliminar o CNAE de cada segurado pelo seu CBO fizemos uma análise para verificar se a atividade preliminar poderia ou não estar relacionada à atividade principal da empresa "9411-1/00 (ATIVIDADES DE ORGANIZAÇÕES ASSOCIATIVAS PATRONAIS E EMPRESARIAIS)".

13. O crédito tributário objeto do lançamento fiscal é composto pela contribuição previdenciária referente a diferença de 1% não recolhida quando comparado o RAT correto da empresa de 3%, ao RAT recolhido pela empresa de 2% sobre o total da remuneração da mão de obra de segurados empregados. Tendo sido a alíquota da atividade preponderante testada conforme citado nos parágrafos anteriores. Ou seja, após os testes verificamos que o RAT correto é 3% e a empresa recolheu 2%, logo, apurou-se a diferença de 1 % não recolhida.”

Portanto, sem razão a recorrente também quanto a esta alegação.

#### **Pedido de perícia/diligência.**

Entendo ser despicienda a realização da perícia solicitada pelo sujeito passivo sobre os valores de depósitos bancários apontados pela autoridade fiscal no lançamento, por ser absolutamente prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada, ante a verificação de que constam nos autos todos os elementos para a formulação da livre convicção do julgador, em consonância com o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que regulou o Processo Administrativo Fiscal (PAF), que assim dispõe:

*“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine.” (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993)*

É oportuno, ainda, salientar que cabe ao interessado juntar, quando da apresentação da impugnação, momento propício para contraditar, as provas necessárias à comprovação de suas alegações, a teor do que dispõem os art. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972:

Assim, pedidos de produção de provas, diligências e afins são indeferidos, com fundamento no art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações da Lei nº 8.748/1993, por se tratar de medidas absolutamente prescindíveis já que constam dos autos todos os elementos necessários ao julgamento.

A solicitação para produção de provas não encontra amparo legal, uma vez que, de modo diverso, o art. 16, inciso II do Decreto 70.235/72, com redação dada pelo art. 1º da Lei 8.748/93, determina que a impugnação deve mencionar as provas que o interessado possuir, de modo que o *onus probandi* seja suportado por aquele que alega. Descabe, portanto, a inversão do ônus da prova pretendida pelo recorrente, sendo tal requerimento inferido.

Ademais, compreende-se que o indeferimento do pedido de perícia não ocasiona cerceamento ao direito de defesa e ao contraditório, conforme Súmula CARF nº 163, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 163: “O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.”

No caso, foram nos termos abaixo transcritos que a instância julgadora *a quo* fundamentou o indeferimento do requerimento de perícia:

“6.5. Da metodologia inadequada utilizada pela fiscalização para definição do grau de risco aplicável à atividade preponderante do ONS. Necessidade de realização de Perícia.

39. A Impugnante requer a prova pericial a fim de definir o grau de risco aplicável à atividade.

40. Não obstante tal requerimento de prova pericial, não concordo com o mesmo pois a questão de fundo no procedimento fiscal não significou a revisão pela Fiscalização do enquadramento da empresa no CNAE, mas sim a realização de reclassificação de ofício com o lançamento da diferença de alíquota devida de 1 %.

41. Tem-se quanto ao indeferimento da prova pericial a norma insculpida no art. 464, § 1º, Lei 13.105/2015 (NCPC/2015) dispõe que o juiz indeferirá a perícia quando: I - a prova do fato não depender de Conhecimento especial de técnico; II - for desnecessária em vista de outras provas produzidas; III - a verificação for impraticável.

42. Neste sentido, a norma do art. 18 do Dec. 70.235/72 também mostra quando ocorre o indeferimento de prova pericial:

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.*

43. Ora, a questão de fundo em discussão torna a prova pericial desnecessária pelo fato lançamento fiscal de ter sido efetuado através do exame de prova documental elaborada, registrada e contabilizada pela própria autuada, viabilizando-se assim o contraditório e a ampla defesa.

44. Diante do exposto, não prospera a argumentação da Impugnante.”

Portanto, estando fundamentado o indeferimento do requerimento, em observância a Súmula CARF nº 163, rejeita-se a alegação da contribuinte de que houve cerceamento ao direito de defesa.

### **Alegações de inconstitucionalidade.**

Acerca da pretensa violação de princípios constitucionais, há que se observar não ser da competência do julgamento administrativo pronunciar-se a respeito da conformidade da lei, validamente editada pelo Poder Legislativo, a ponto de declarar-lhe a nulidade ou a inaplicabilidade ao caso expressamente previsto, matéria reservada ao Poder Judiciário, seja no controle concentrado, seja no controle difuso.

Ocorre que descabe a análise por este Conselho de alegações de inconstitucionalidade pois, conforme Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

### **Representação Fiscal para Fins Penais.**

A contribuinte tece argumentos quanto a Representação Fiscal para Fins Penais. No entanto, conforme Súmula CARF nº 28, aprovada pelo Pleno em 08/12/2009, o CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

### **Conclusão.**

Ante o exposto, considerando que fui vencido quanto ao reconhecimento da nulidade da autuação, encaminho meu voto, quanto às demais matérias do recurso voluntário, por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

### **Voto Vencedor**

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Redatora Designada.

Registre-se que o ilustre Conselheiro Relator restou vencido tão somente quanto à preliminar de nulidade do lançamento por vício material, por entender tratar-se de caso refiscalização, uma vez que o lançamento remonta a período já fiscalizado anteriormente, sem que se tenha caracterizada qualquer das hipóteses previstas no art.149 do Código Tributário Nacional (CTN), que permitem a revisão de ofício do lançamento pela autoridade administrativa, ou seja:

Art. 149 do CTN. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Entretanto, conforme bem exposto pelo próprio Relator, no Relatório Fiscal é informado que houve um procedimento fiscal realizado em 2014 (0110100.2014.00263) que apurou diferenças de RAT no período, contudo, foi verificado que durante a apuração, o sistema de extração de dados da Receita Federal do Brasil excluiu da aferição as GFIP enviadas após o início da ação fiscal, relativas às competências 12/2012 e 11/2013, o que levou o Delegado Substituto da Receita Federal do Brasil a autorizar a realização de outro exame com a finalidade específica de apurar os dados relativos a diferença de RAT nestas duas competências. Frise-se que o lançamento se reporta exclusivamente a tais competências (12/2012 e 11/2013).

Entendeu o Relator que eventual falha no sistema da Receita Federal do Brasil não é uma das hipóteses legais, previstas no art. 149 do CTN, para realização de refiscalização, procedimento entendido como ação fiscal que abrange períodos e fatos já objeto de auditorias-fiscais anteriores, o que de fato não é.

Porém, de outra forma, o entendimento majoritário desta Turma, no qual me incluo, é que não houve no caso concreto refiscalização, posto que nos procedimentos e diligências anteriores não houve verificação das competências objeto do presente lançamento; assim, não se trata de revisão de lançamento respaldada no art. 149 do CTN, mas sim de fiscalização de períodos ainda não fiscalizados, não havendo assim, em consequência, que se falar em refiscalização e, conseqüentemente, em nulidade do lançamento, por abranger o presente lançamento períodos não abrangidos em lançamento anterior.

Nesse mesmo sentido cito o seguinte Acórdão precedente:

2402-01.254 – Relatora Ana Maria Bandeira

REVISÃO LANÇAMENTO - INOCORRÊNCIA

Só há que se falar em ocorrência de revisão de lançamento, a partir da constituição de um novo lançamento ou a revisão de crédito previdenciário decorrente de auditoria fiscal previdenciária que abranja períodos e fatos já objeto de auditorias-fiscais anteriores, nas quais a contabilidade foi verificada. Sem verificação da escritura contábil, não há refiscalização.

...

É entendimento majoritário deste órgão colegiado que refiscalização seria a ação fiscal que abranja período, cuja fiscalização anterior tenha sido efetuada de forma total, ou seja, com a correspondente verificação da escrita contábil.

No entanto, observa-se que a nulidade da citada notificação não pode alcançar o presente auto de infração, uma vez que o período da autuação corresponde às competências de 03/2000 a 08/2001 e conforme TEAF — Termo de Encerramento de Ação Fiscal juntado aos autos (fl. 102), verifica-se que a ação fiscal anterior verificou a contabilidade da autuada até 31/12/1998, em data inferior, portanto, ao período autuado.

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade da autuação.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Redatora Designada