



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.729110/2018-55
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **2401-011.598 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 6 de março de 2024
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
DINAMICA ADMINISTRAÇÃO, SERVIÇOS E OBRAS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2013 a 31/12/2017

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA. SÚMULA CARF Nº 103

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

CONHECIMENTO. INOVAÇÃO DA LIDE ADMINISTRATIVA. INADMISSIBILIDADE. PRECLUSÃO. OCORRÊNCIA.

A delimitação do litígio administrativo se dá segundo os termos da impugnação ou manifestação de inconformidade porventura apresentados, através da dedução de todas as questões controversas, sob pena de preclusão temporal, a teor dos arts. 16, III e 17 do Decreto nº 70.235/72, ressalva feita exclusivamente às matérias supervenientemente incorporadas nas decisões administrativas proferidas ao longo do procedimento contencioso, não sendo possível a inovação da lide em recursos ou petições posteriores.

GILRAT. AUTOENQUADRAMENTO PELA EMPRESA. GRAU DE RISCO CONFORME ATIVIDADE PREPONDERANTE. REENQUADRAMENTO PELA FISCALIZAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Considera-se preponderante a atividade que ocupa, em cada estabelecimento da empresa, o maior número de segurados empregados e de trabalhadores avulsos. No caso de erro no autoenquadramento da atividade econômica preponderante da empresa e respectivo risco de acidente do trabalho, a fiscalização procederá ao lançamento de ofício das diferenças de valores devidos.

RAT. FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO - FAP. CONTESTAÇÃO ADMINISTRATIVA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. CABIMENTO.

O efeito suspensivo aplicado à contestação administrativa do FAP não impede que haja a lavratura do Auto de Infração para a constituição do crédito tributário relativo à contribuição para o RAT decorrente da diferença entre o FAP que foi atribuído ao contribuinte pela Previdência Social e aquele que foi por ele declarado em GFIP, tendo por consequência apenas a impossibilidade de se buscar a satisfação coativa, via execução fiscal, do crédito tributário lançado, antes que seja definida em caráter definitivo, no âmbito administrativo, a questão do FAP aplicável ao contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, somente quanto à atividade preponderante para apuração da GILRAT e FAP informado pelo MPS, para, na parte conhecida, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, José Márcio Bittes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Tratam-se de recursos de ofício e voluntário, este interposto por Dinâmica Administração, Serviços e Obras Ltda (fls. 363/396) em face do acórdão de fls. 334/256 que julgou parcialmente procedente a impugnação de fls.76/103.

Na origem, trata-se de auto de infração lavrado para a cobrança de diferença de RAT (fls.2/15), acrescido de multa de ofício (75%) e juros calculados pela Selic.

Conforme o relatório fiscal (fls. 16/23), por meio do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) a fiscalização deu ciência ao sujeito passivo do Termo de Início do Procedimento Fiscal (TIPF) na data de 14/09/2018, ficando a empresa cientificada de que seria feita uma revisão de ofício dos valores de GILRAT/FAP declarados nas GFIPs referentes ao período fiscalizado (11/2013 a 12/2017), incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados, inclusive 13º salário, não tendo sido exigida a apresentação de qualquer documento pelo contribuinte.

Ainda conforme o relatório fiscal (fl. 19), no período fiscalizado, a Recorrente havia declarado como atividade preponderante as seguintes CNAEs:

CNAE	Descrição	Alíquota
7820-5/00	Locação de mão-de-obra temporária	3
7830-2/00	Fornecimento e gestão de recursos humanos para	2

	terceiros	
8121-4/00	Limpeza em prédios e em domicílios	3

Todavia, ao realizar o batimento da CBO – Classificação Brasileira de Ocupações, informada pela Recorrente para seus trabalhadores em GFIP, com as atividades da tabela CNAE, a fiscalização considerou que a autodelacração da atividade preponderante feita pela Recorrente estaria equivocada.

Com efeito, a fim de evidenciar suas conclusões, a fiscalização elaborou o Anexo 01 do relatório fiscal (fl. 30), indicando o resultado do batimento de informações (CBO x CNAE) para as competências 11/2013 a 02/2014. Elaborou também o Anexo 02 (fls. 31/43) indicando esse mesmo batimento, mas para as competências 03/2014 a 10/2016.

Essa separação dos períodos fiscalizados se deveu ao fato de que, conforme o relatório fiscal, somente a partir de 03/2014 seria possível segregar a atividade preponderante por estabelecimento, eis que somente em 03/2014 a IN RFBº 971/2009 foi alterada neste sentido pela IN RFB 1453/2014. Dessa forma, o Anexo 01 leva em conta atividade preponderante da empresa como um todo no período anterior a 03/2014 e o Anexo 02 leva em conta a atividade preponderante mensal de cada estabelecimento.

Além disso, a fiscalização também promoveu o ajuste do FAP, eis que, em algumas competências, os índices informados em GFIP pelo contribuinte não condiziam com aqueles divulgados pelo MPS.

O Anexo 03 totaliza, por estabelecimento e por mês todas as diferenças apuradas e lançadas pela fiscalização.

Regularmente intimada, a Recorrente apresentou a impugnação de fls. 76/103 alegando, em síntese:

- 1) A nulidade do auto de infração em razão da coincidência parcial entre os períodos de apuração fiscalizados no presente PAF (11/2013 a 12/2017) e o PAF 10166.727125/2017-06 (01/2013 a 12/2015)
- 2) Que houve erro na utilização do FAP informado pelo MPS, eis que a Recorrente teria contestado os índices em questão, motivo pelo qual foi correta a indicação do FAP 1,0000, nos termos do art. 202-B do Decreto nº 3.048/99, com exceção para o período de 2013, eis que concordara com o FAP atribuído de 0,9100;
- 3) Que o reenquadramento da atividade preponderante da Recorrente promovido pela fiscalização teria sido feito de forma superficial, sem lastro em provas e sem análise *in loco*, a qual reputa essencial para o reenquadramento;
- 4) Que teria havido grave afronta à Súmula 351 do STJ ao adotar-se a atividade preponderante da empresa como um todo e não de cada estabelecimento seu nos períodos de apuração anteriores a 03/2014;

- 5) Ao final, requereu-se o arquivamento da representação fiscal para fins penais.

A impugnação foi julgada procedente em parte pelo acórdão de fls. 334/356, que teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2013 a 31/12/2017

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. FAP.

O recurso em processo de contestação do FAP não impede o regular andamento do processo de lançamento das contribuições sociais previstas na legislação previdenciária.

REVISÃO DE DECLARAÇÃO. BATIMENTO DA CBO DECLARADA EM GFIP X CNAE.

Tem amparo legal a revisão pela Fiscalização das informações declaradas em GFIP, a partir da verificação de divergência encontrada entre os dados da Classificação Brasileira de Ocupações - CBO com a atividade da tabela CNAE, para a apuração da atividade preponderante de cada estabelecimento da empresa e o corresponde RAT devido.

GILRAT. POSSIBILIDADE DE AFERIÇÃO DA ALÍQUOTA DEVIDA EM CADA ESTABELECIMENTO DA EMPRESA.

A alíquota de contribuição para o GILRAT é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada estabelecimento da empresa, individualizado pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante da empresa quando houver apenas um registro. Determinação proveniente do Parecer PGFN/CRJ nº 2.120, de 2011 e do Ato Declaratório PGFN nº 11, de 20 de dezembro de 2011.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão, na forma do art. 100 do CTN.

ERRO MATERIAL. POSSIBILIDADE DE SANEAMENTO. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE NÃO RECONHECIDA.

O lançamento regularmente constituído pode e deve ser retificado, de ofício ou por provocação do sujeito passivo interessado, quando constatados quaisquer erros materiais em sua formalização, não havendo que se falar em nulidade para tal caso.

Somente se pode reconhecer a nulidade do ato administrativo de lançamento tributário quando o vício implicar prejuízo ao sujeito passivo e for insuscetível de convalidação.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

A DRJ não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O acórdão considerou procedente a alegação atinente ao desrespeito à Súmula 351 do STJ e, conseqüentemente, desonerou os créditos relativos às competências 11/2013 a 02/2014, em relação às quais a fiscalização deixou de segregar por estabelecimento a atividade preponderante da Recorrente.

Também considerou procedente em parte a alegação relativa à duplicidade do lançamento, determinando a exclusão de parte dos valores relativos aos períodos de 03/2014 a 12/2015 do auto de infração objeto do presente PAF, eis que tais valores já haviam sido constituídos anteriormente, nos autos do PAF nº 10166.727125/2017-06. É importante destacar que, nos termos das tabelas de fls. 353/355, em razão as duas fiscalizações – isto é, a promovida no PAF nº 10166.727125/2017-06 e a promovida no presente PAF – terem chegado valores diferentes, a DRJ apurou saldos devedores em algumas competências entre 03/2014 e 13/2015 e determinou o prosseguimento da cobrança em relação a tais saldos, conjuntamente com os débitos relativos aos períodos compreendidos entre 01/2016 e 13/2017.

Em face do acórdão, a Recorrente apresentou o recurso voluntário de fls. 363/396, alegando, em síntese:

1. Que houve erro na utilização do FAP informado pelo MPS, eis que a Recorrente teria contestado os índices em questão, motivo pela qual foi correta a indicação do FAP 1,0000, nos termos do art.202-B do Decreto nº 3.048/99;
2. O descabimento da cobrança de multa de mora, juros e de multa de ofício sobre o FAP, eis que o AIIM foi lavrado na pendência de julgamento das contestações apresentadas pela empresa contra os índices divulgados pelo MPS;
3. Que o reenquadramento da atividade preponderante da Recorrente promovido pela fiscalização teria sido feita de forma superficial, sem lastro em provas e sem análise *in loco*, a qual reputa essencial para o reenquadramento;

Na sequência, os autos foram encaminhados ao CARF e a mim distribuídos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldi, Relator.

1. Recurso de Ofício

1.1 Admissibilidade

Nos termos da Súmula CARF nº 103, “para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”.

Nos termos da Portaria MF nº2/2023, haverá recurso de ofício “sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00” ou quando “a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário”. Nos presentes autos, verifica-se que o valor desonerado pelo acórdão recorrido foi de R\$ 3.380.496,46¹, valor inferior ao atual limite de alçada.

Ante o exposto, NÃO CONHEÇO o recurso de ofício.

2. Recurso Voluntário

2.1. Admissibilidade e delimitação da lide

O recurso é tempestivo.² Contudo, deve ser conhecido apenas em parte em razão da existência de preclusão.

Conforme relatado, em sua impugnação, a Recorrente apresentou as seguintes alegações:

1. A nulidade do auto de infração em razão da coincidência parcial entre os períodos de apuração fiscalizados no presente PAF (11/2013 a 12/2017) e o PAF 10166.727125/2017-06 (01/2013 a 12/2015)
2. Que houve erro na utilização do FAP informado pelo MPS, eis que a Recorrente teria contestado os índices em questão, motivo pelo qual foi correta a indicação do FAP 1,0000, nos termos do art.202-B do Decreto nº3.048/99, com exceção para o período de 2013, eis que concordara com o FAP atribuído de 0,9100;
3. Que o reenquadramento da atividade preponderante da Recorrente promovido pela fiscalização teria sido feita de forma superficial, sem lastro em provas e sem análise *in loco*, a qual reputa essencial para o reenquadramento;
4. Que teria havido grave afronta à Súmula 351 do STJ ao adotar-se a atividade preponderante da empresa como um todo e não de cada estabelecimento seu nos períodos de apuração anteriores a 03/2014;
5. Ao final, requereu-se o arquivamento da representação fiscal para fins penais.

Já no recurso voluntário, foram apresentadas as seguintes alegações:

1. Que houve erro na utilização do FAP informado pelo MPS, eis que a Recorrente teria contestado os índices em questão, motivo pelo qual foi

¹ Principal desonerado: R\$ 1.931.712,26

Multa proporcionalmente desonerada: R\$ 1.448.784,20

Total desonerado: R\$ 3.380.496,46

² Conforme termos de fls. 358/360, a Recorrente foi intimada do acórdão da DRJ em 14/02/2019. Por sua vez, o termo de solicitação de juntada de fls. 361 revela que o recurso foi protocolado em 15/03/2019.

correta a indicação do FAP 1,0000, nos termos do art.202-B do Decreto nº3.048/99;

2. O descabimento da cobrança de multa de mora, juros e de multa de ofício sobre o FAP, eis que o AIIM foi lavrado na pendência de julgamento das contestações apresentadas pela empresa contra os índices divulgados pelo MPS;
3. Que o reenquadramento da atividade preponderante da Recorrente promovido pela fiscalização teria sido feita de forma superficial, sem lastro em provas e sem análise *in loco*, a qual reputa essencial para o reenquadramento;

Vê-se, assim, que a Recorrente só passou a contestar a aplicação de multas e juros em sede recursal.

Todavia, é a impugnação que promove a estabilidade do processo entre as partes, de modo que a matéria ventilada em recurso deve guardar estrita harmonia com aquela abordada pelo recorrente em sua impugnação. Não pode a parte contrária ser surpreendida com novos argumentos em sede recursal, em razão da preclusão processual, por força dos arts. 16 e 17 do Decreto 70.235/1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Fogem a esta regra apenas situações excepcionais, como as matérias de ordem pública, atinentes a fato ou direito superveniente e vícios na decisão de piso, desde que tempestivo o recurso. Neste sentido:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Período de apuração: 01/05/2006 a 31/12/2007 AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONEXÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. O julgamento proferido no auto de infração contendo obrigação principal deve ser replicado no julgamento do auto de infração contendo obrigação acessória por deixar a empresa de apresentar GFIP com os dados correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias. INOVAÇÃO DE RAZÕES DE DEFESA EM RECURSO VOLUNTÁRIO. HIPÓTESES RESTRITAS DE CABIMENTO. Em segunda instância, ou seja, no âmbito do CARE, as matérias controvertidas passíveis de conhecimento são aquelas trazidas no recurso voluntário, desde que, alternativamente, i) já tenham sido veiculadas na peça de impugnação, ii) destinem-se a contrapor entendimento prestigiado no acórdão de piso; iii) apontem vícios na decisão de piso ou iv) refiram-se a fato ou direito superveniente relevante para a devida apreciação do litígio. Ademais, entende-se que, desde que o recurso seja conhecido, é possível a apreciação de matérias de ordem pública. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE. SÚMULA CARF Nº. 11. O artigo 40 da LEF tem aplicação restrita ao processo de execução fiscal, sendo incabível a prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo fiscal (Súmula CARF nº. 11).

(Acórdão: 2401-011.098, PAF 10380.722302/2009-13, Primeira Turma Ordinária, Quarta Câmara, 2ª Seção, Sessão de 10.05.2023.

Contudo, como tais alegações não foram apresentadas na impugnação e não se enquadram em nenhuma das hipóteses excepcionais indicadas acima, deve ser reconhecida a preclusão a seu respeito, não se podendo conhecê-las na atual fase processual.

Ante o exposto, CONHEÇO EM PARTE o recurso, apenas no que tange ao grau de risco preponderante para fins de RAT e à utilização do FAP informado pelo MPS.

Ante a inexistência de preliminares, passo ao exame do mérito.

2.2. Mérito

2.2.1. Das diferenças de RAT e da reclassificação da atividade preponderante

Sustenta a Recorrente que o reclassificação de sua atividade preponderante pela fiscalização teria sido feita de maneira equivocada, eis que teriam sido ignorados elementos fáticos concretos das atribuições efetivas de seus empregados. Afirma que a reclassificação foi feita mediante simples comparativo da CBO com as CNAEs e com provas (contratos) colhidos na internet. Defende que a autoridade lançadora deveria ter promovido diligências às dependências da Recorrente “com a finalidade de efetuar a necessária verificação das atividades exercidas para confronto com suas supostas convicções”.

Entendo, contudo, que não assiste razão à Recorrente.

Nos termos do art.202 do Decreto nº3.048/99:

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:

I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;

II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou

III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.

[...]

§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, em cada estabelecimento da empresa, o maior número de segurados empregados e de trabalhadores avulsos. (Redação dada pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

§ 3º-A Considera-se estabelecimento da empresa a dependência, matriz ou filial, que tenha número de Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ próprio e a obra de construção civil executada sob sua responsabilidade. (Incluído pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

§ 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.

§ 5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo. (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 2007)

§ 6º Verificado erro no auto-enquadramento, a Secretaria da Receita Previdenciária adotará as medidas necessárias à sua correção, orientará o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procederá à notificação dos valores devidos.

[...]

§ 13. A empresa informará mensalmente, por meio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, a alíquota correspondente ao seu grau de risco, a respectiva atividade preponderante e a atividade do estabelecimento, apuradas de acordo com o disposto nos §§ 3º e 5º.

Vê-se, assim, que, nos termos da legislação de regência, compete à empresa, mês a mês, aferir a atividade preponderante de seus estabelecimentos, ou da empresa como um todo, mediante verificação de qual atividade ocupa a maior parte de seus trabalhadores. Feita essa verificação – isto é, aferida a atividade preponderante naquele determinado mês – cabe à empresa declarar na GFIP o código CNAE correspondente a ela, bem como a alíquota correspondente, conforme a tabela constante do Anexo V do decreto. Caso a fiscalização contate que atividade preponderante autodeclarada pelo contribuinte não corresponde à realidade, cabe a ela iniciar a ação fiscal e demonstrar, por meio da linguagem das provas, qual é a real atividade preponderante da empresa.

Foi exatamente isso o que aconteceu no presente caso concreto. A Recorrente realizou a autodeclaração de sua atividade preponderante na GFIP. Ato contínuo, a fiscalização deu início à ação fiscal e averiguou, com base nas informações prestadas pelo próprio contribuinte em GFIP, realizou o batimento das CBOs dos segurados que prestaram serviços à Recorrente no período fiscalizado, com a tabela CNAE, chegando, em alguns casos, a atividades preponderantes diferentes das autodeclaradas pelo contribuinte.

A autoridade lançadora, portanto, produziu o arcabouço probatório necessário para reenquadrar a atividade preponderante da Recorrente, evidenciando, em cada estabelecimento, qual era a atividade que ocupava o maior número de trabalhadores nos períodos de apuração fiscalizados. Entendo, assim, que a fiscalização seguiu todos os ditames legais e regulamentares para lavrar os autos de infração objetos do presente processo, não havendo reparos a serem feitos. Destaque-se também que a alegada necessidade de diligência fiscal *in loco* para o reenquadramento da atividade preponderante da Recorrente não prospera, como já decidiu esta e outras turmas, inclusive da CSRF, em casos precedentes (vide, entre outros, os Acórdãos nºs 9202-006.661, 2401-009.096 e 2201-010.300). Transcrevem-se abaixo, os trechos destes acórdãos mais elucidativos da questão

[...]

Em linhas gerais, no recurso voluntário o contribuinte insurge-se em relação aos seguintes pontos: i) nulidade da autuação em razão do Auditor Fiscal ter deixado de verificar *in loco* as atividades da empresa e pela falta precisa dos fundamentos legais dos fatos ocorridos na rubrica “12 Empresa”; ii) não ter sido observado o Parecer PGFN

nº 2120 de 2011; ; iii) a DRJ entendeu pela manutenção do lançamento baseado unicamente nos códigos CBO declarados em GFIP e iv) a empresa cometeu erro na declaração dos códigos CBO em suas GFIP.

[...]

Também não merecem acolhida os argumentos do contribuinte da falta de verificação in loco das atividades da empresa e de que a fiscalização deixou de observar o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2120/2011. O motivo ensejador da publicação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2120/2011 decorreu da existência de decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça (STJ), contrárias ao entendimento esposado pela Fazenda Nacional de que a Lei nº 8.212 de 1991 determinou a verificação do grau de risco da atividade preponderante na empresa como um todo e que essa foi a interpretação adotada pelo Executivo nos decretos editados para regulamentar o dispositivo. Dessa maneira, a alíquota do SAT deve ser obtida verificando-se o grau de risco desenvolvido pela empresa e não por cada estabelecimento. Argumenta-se que os decretos apenas extraíram do texto legal o máximo de sua eficácia e carga normativa.

O entendimento restou consolidado pelo STJ na Súmula nº 351, na seguinte redação:

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

Seguindo tal entendimento, ao contrário do alegado pelo Recorrente, o enquadramento da atividade preponderante da empresa foi feito com base nas folhas de pagamento, planilhas da relação de empregados com as respectivas funções e os códigos CBO e contratos de prestação de serviços vigentes em 2010, concluindo que a maioria dos empregados desenvolvia a atividade de manutenção de edifícios, tais como conservador de fachadas, faxineiro, limpador de vidros, trabalhador em manutenção de edificações, cujo enquadramento na tabela CNAE Fiscal é o código 8121-40/0, ao qual está associado um grau de risco grave, justificando a aplicação da alíquota de 3% para o RAT e cujo FAP atribuído pelo MPS para a empresa no exercício de 2010 foi de 1,3959.

[...]

(Acórdão nº2201-010.300, Sessão de 07/03/2023)

[...]

A argumentação não prospera, eis que a fiscalização se operou em 2011, sendo despropositada verificação física para se apurar os fatos ocorridos em 2009, cabendo ao contribuinte apresentar documentação a revelar a que estabelecimento e atividade se vinculariam os trabalhadores.

A prova apresentada a realizar tal vinculação a contento, ou seja, com discriminação nominal de segurado e atividades por competência, foram as GFIPs e a vincular todos os trabalhadores ao estabelecimento matriz.

[...]

(Acórdão, 2401-009.096, Sessão de 14/01/2021)

Relatório

[...]

Contrarrazões de fls.219a223, onde alega que:

[...]

b) Estabelecidas estas premissas, deve-se ressaltar que a responsabilidade por apresentar argumentos e provas fáticas que justifiquem o lançamento do tributo compete à autoridade lançadora, de modo que deveria ter o Fisco realizado verificação in loco e apresentado cálculos para permitir o discernimento da atividade que ocupa a maior parte dos colaboradores da Recorrida, defendendo, assim, o posicionamento esposado pelo Acórdão recorrido, colacionando jurisprudência oriunda deste CARF;

[...]

Baseou-se o lançamento na constatação de a contribuinte ter utilizado, para fins de recolhimento da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), a alíquota de 1%, quando, contrariamente, estabelecia o anexo V do Decreto no . 3.048, de 1999 (Regulamento da Previdência Social), em sua redação original e também em sua redação dada pelo Decreto no . 6.042, de 2007, uma alíquota aplicável de 2%, tendo sido, assim, objeto de lançamento as diferenças não declaradas/recolhidas, além da diferença quanto ao FAP utilizado no ano de 2010, cujo ajuste efetuado pela fiscalização, note-se, não é mais objeto de litígio, visto que mantido pelo Acórdão recorrido sem insurgência do contribuinte em sede de Recurso Especial (vide demonstrativo de e-fl. 48).

[...]

Da leitura dos dispositivos acima, resta clara a correção do procedimento da autoridade fiscal: A empresa, que se auto-enquadrara na atividade primária de comércio de veículos, camionetas e utilitários novos, não obstante ter, na época dos fatos geradores objeto do lançamento, a obrigação legal de declarar em GFIP e recolher a contribuição sob análise à alíquota de 2% (em plena consonância, com a atividade preponderante constante de elementos por ela própria produzidos de e-fls. 29 e 134), o fez em alíquota inferior, ou seja, autoenquadrando-se erroneamente no que diz respeito à alíquota aplicável, restando perfeitamente cabível, destarte, a revisão pela autoridade fiscal e o consequente lançamento realizado.

Ainda, no que diz respeito à argumentação da autuada de que teria a maior parte de seus beneficiários atuando em outras atividades, de forma a que ficasse caracterizada outra atividade preponderante nas competências objeto de lançamento, de se notar que os elementos colacionados aos autos de e-fls. 136 a 151, oriundos de diligência de iniciativa do Colegiado recorrido, demonstram que a autuada em verdade, tinha, em sua folha de pagamento, nas competências objeto de autuação, funcionários cujos cargos se coadunam integralmente com a atividade preponderante de uma revendedora (concessionária) de veículos, justificando-se, assim, também com fulcro no princípio da verdade material, a utilização do percentual de 2%, estabelecido para pessoas jurídicas cuja atividade preponderante seja de comércio a varejo de automóveis, camionetas e utilitários novos (e usados).

Diante do exposto, considero correto o lançamento realizado, e, destarte, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional

Adicionalmente, destaque-se que a Recorrente não apresentou elementos probatórios que pudessem lastrear sua alegação de que o autoenquadramento originalmente feito estava correto. Ora, como exposto, a atividade preponderante é aquela que ocupa, em cada estabelecimento da empresa, o maior número de segurados empregados e de trabalhadores avulsos. Dessa forma, qualquer prova produzida pela Recorrente deveria caminhar no sentido de comprovar que, nos períodos de apuração fiscalizados, a maioria dos segurados a seu serviço exercia atividade diferente da apurada pela fiscalização. Ou seja, o trabalho probatório da

Recorrente deveria ser semelhante àquele feito pela fiscalização, que analisou todo o universo de segurados a serviço da Recorrente, classificou-os de acordo com as diferentes atividades por eles desenvolvidas e, apurou, dentre elas, qual era a que ocupava o maior número de segurados. Contudo, isso nunca foi feito pela Recorrente, que se limitou contestar o trabalho fiscal, que foi feito de forma correta.

Além disso, não é relevante o fato da empresa ter procedido a análises ambientais e de condições de trabalho em seus estabelecimentos para fins de determinação da alíquota GILRAT. Tais análises importam para a verificação da necessidade do pagamento da alíquota adicional para financiamento da aposentadoria especial, mas não para a determinação da alíquota GILRAT, pois esta, como já visto, está definida no regulamento, não cabendo à fiscalização, cuja atividade administrativa é vinculada, à vista de eventual situação encontrada na empresa, atenuá-la.

Desse modo, não há como acolher a irresignação da Recorrente.

2.2.2. A utilização do FAP divulgado pelo MPS

Insurge-se a Recorrente contra a utilização, pela fiscalização, do índice FAP divulgado pelo MPS, em razão da pendência de processo administrativo de contestação em relação a eles. Defende, assim, que estaria correta, nos termos do art. 202-B do Decreto nº 3.048/99, a indicação, que por ela teria sido feita em GFIP, do FAP 1,0000 relativamente aos anos de 2014, 2015, 2016 e 2017. Ainda conforme suas alegações, no ano de 2013, a Recorrente não teria apresentado contestação de FAP porque teria concordado com o FAP a ela atribuído pelo MPS, de 0,9100.

O acórdão recorrido não acatou a alegação da Recorrente por considerar que;

[...] a contestação efetuada pelo contribuinte à Secretaria de Previdência Social – SPREV não impede o regular andamento do processo de lançamento das contribuições sociais previstas na legislação previdenciária.

Diz-se isto por conta de uma razão muito simples: como o direito de constituição do crédito tributário por parte da Fazenda Nacional tem prazo certo e inarredável para ser exercido, não poderia o Poder Público ver este seu direito colocado em risco, por conta do uso, por parte do sujeito passivo, de uma via processual destinada à contestação do índice FAP divulgado para a empresa. Como se sabe, a Fazenda, se não constituir o crédito tributário no prazo decadencial que lhe é posto, perde o direito de fazê-lo em momento futuro.

Se, posteriormente, houver ajuste por via do acatamento da eventual contestação interposta, terá tal decisão efeitos concretos sobre o lançamento que ora se discute, tendo em vista que a exigibilidade das contribuições aqui citadas estarão com efeito suspensivo por força do § 3º, do art. 202-B do Decreto 3.048/99.

Entretanto, até que tal decisão favorável ou não ao contribuinte sobrevenha, regular é o lançamento de ofício pelas regras ordinárias de tributação, com vistas à prevenção da decadência do direito da Fazenda, como acima se fez menção.

[...]

Pois bem.

De início, a título de esclarecimento fático, a Recorrente alega, em sua peça recursal, que teria declarado FAP 1,0000 para todas as competências de 2014 a 2017. Contudo, o que se observa da análise do Anexo 03 do Relatório Fiscal (fls.44/59), é que essa asserção é verdadeira até a competência 03/2017. Da competência 04/2017 em diante, a Recorrente declarou em GFIP diversos FAPs, que variam entre 0,5000 e 1,1600.

Ainda a título de esclarecimento, considerando que o acórdão recorrido já considerou integralmente indevidas as cobranças relativas às competências 01 e 02/2014, as considerações do presente típico dizem respeito às competências de 03/2014 em diante.

Feitos tais esclarecimentos e adentrando à análise da questão controvertida, entendo que o acórdão recorrido não merece reparos.

Nos termos da Nota CGMBI Nº 094/2011, de 19 de janeiro de 2011, do DPSO/SPS/MPS, o entendimento do DPSO era no sentido de que a impugnação ao FAP suspenderia apenas a aplicação deste fator sobre as alíquotas básicas do inciso II do art.22 da Lei 8.212/91. Sendo assim, o contribuinte, ao impugnar o FAP, deveria declarar e recolher a contribuição com base no índice básico, denominado de FAP = 1,0000 ou neutro. Este entendimento mudou com a publicação da Nota Cosit nº92, de 21/06/12, vigente à época dos fatos geradores objetos do presente processo, que determina, no item 27:

[...]

c) Mesmo havendo impugnação ao FAP, o contribuinte deve declarar na GFIP a totalidade da contribuição relativa ao RAT (inciso II, art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991), incluindo eventual majoração em razão do FAP que lhe foi atribuído, conforme Manual GFIP/Sefip, cap. IV, item 7, pág. 125.

[...]

f) É facultado o contribuinte efetuar o depósito do montante da contribuição relativo ao acréscimo da alíquota em razão do índice FAP cuja exigibilidade esteja suspensa em razão de contestação do FAP, para evitar acréscimos legais, da mesma forma que ocorre em relação aos demais créditos tributários com exigibilidade suspensa. [...]

Na mesma linha de raciocínio, o art. 151, Parágrafo único do CTN, prescreve que a suspensão da exigibilidade de tributo não dispensa o correto cumprimento de suas obrigações acessórias. Dessa forma, o fato de terem sido apresentadas contestações de FAP não dava ao contribuinte o direito de declarar em GFIP o FAP que ele entendia como correto. Assim, deveria o contribuinte ter declarado em GFIP o FAP a ele atribuído pelo MPS e promovido o recolhimento do valor que entendia como devido, justificando a diferença declarada em GFIP e não paga com a suspensão da exigibilidade decorrente da apresentação das contestações. Vale destacar que, como muito bem notado pelo acórdão recorrido, é neste sentido a orientação do Ministério da Previdência Social, juntada pela própria Recorrente às fls. 322 e ss:

O contribuinte deve declarar a totalidade da contribuição relativa ao RAT na GFIP, mesmo que haja impugnação ao FAP anual?

Resposta:

Mesmo havendo impugnação ao FAP, o contribuinte deve declarar na GFIP a totalidade da contribuição relativa ao RAT (inciso II, art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991), incluindo

eventual majoração em razão do FAP que lhe foi atribuído, conforme o Manual GFIP/Sefiv, Cap. IV, item 7, p. 125.

Não tendo agido desta maneira, procedeu corretamente a fiscalização ao lavrar o auto de infração com a aplicação dos FAPs divulgados pelo Poder Público, especialmente para constituir o crédito tributário antes do escoamento do prazo decadencial.

A despeito disso, como já explicitado pelo acórdão recorrido, a cobrança do crédito tributário decorrente das diferenças do FAP ficarão suspensas até o julgamento final das contestações de FAP.

Vale destacar que o procedimento em questão é referendado pela jurisprudência deste conselho, como evidenciam as ementas de acórdãos transcritas a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013 MULTA DE OFÍCIO. LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA. DESCABIMENTO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. FAP. Não cabe aplicação de multa de ofício nos lançamentos para prevenir a decadência em face de suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente de recurso em processo de contestação do FAP em que se contesta o índice majorado.

(Acórdão nº 9202-009.625, Sessão de 27/07/2021)

[...] FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO - FAP. PUBLICAÇÃO. INTERNET. O FAP da empresa é publicado pelo Ministério da Previdência Social na internet. A contribuição a cargo da empresa destinada à Seguridade Social para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho poderá ser majorada ou reduzida em função da aplicação do Fator Acidentário de Prevenção. FAP. CONTESTAÇÃO. RECOLHIMENTO. Se houver discordância quanto ao FAP atribuído, a empresa poderá contestá-lo. No caso de decisão definitiva contrária ao sujeito passivo, no processo administrativo relativo ao FAP, eventuais diferenças referentes ao FAP deverão ser recolhidas no prazo de trinta dias contados da data da ciência da decisão, sendo-lhes aplicados os acréscimos legais. MULTA DE OFÍCIO. LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA. DESCABIMENTO. Não cabe aplicação de multa de ofício nos lançamentos para prevenir a decadência em face de suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente das causas previstas nos incisos IV e V do art. 151 do CTN.

(Acórdão nº 2401-004.931, Sessão de 04/07/2017)

[...] CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS EM RAZÃO DO GRAU DE INCIDÊNCIA DE INCAPACIDADE LABORATIVA E RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO - GILRAT. FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO - FAP. CONTESTAÇÃO ADMINISTRATIVA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. CABIMENTO. O efeito suspensivo aplicado à contestação administrativa do FAP não impede que haja a lavratura do Auto de Infração para a constituição do crédito tributário relativo à contribuição para o GILRAT decorrente da diferença entre o FAP que foi atribuído ao contribuinte pela Previdência Social e aquele que foi por ele declarado em GFIP, tendo por consequência apenas a impossibilidade de se buscar a satisfação coativa, via execução fiscal, do crédito tributário lançado, antes que seja definida em caráter definitivo, no âmbito administrativo, a questão do FAP aplicável ao contribuinte.

(Acórdão nº 2301-010.813, Sessão de 09/08/2023)

3. Conclusão

Diante do exposto, NÃO CONHEÇO o recurso de ofício. CONHEÇO EM PARTE o recurso voluntário e NEGO PROVIMENTO à parte conhecida.

Destaco, que a DRF, no cumprimento do presente acórdão deverá observar o resultado do julgamento das contestações de FAP.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi