



<b>Processo nº</b>	10980.722365/2017-11
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2201-005.537 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	08 de outubro de 2019
<b>Recorrente</b>	ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DO PARANÁ
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/06/2014

CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE DEFINIÇÃO DOS FATOS GERADORES E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. INOCORRÊNCIA.

Nos autos de infração, em seus anexos e no relatório fiscal houve discriminação clara e precisa dos fatos geradores, possibilitando o pleno conhecimento pelo Recorrente dos lançamentos efetuados e das infrações imputadas pelo descumprimento das obrigações.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PREVISÃO LEGAL.

A autoridade lançadora, ao desenvolver suas atividades relacionadas ao lançamento tributário, deve buscar amparo nas leis e em toda regulamentação atinente à matéria, sob pena de responsabilidade funcional de sua inobservância.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais produzem efeitos apenas em relação às partes que integraram o processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados.

ÓRGÃOS PÚBLICOS. ATIVIDADE PREPONDERANTE. GRAU DE RISCO E ALÍQUOTA DE CONTRIBUIÇÃO. CÓDIGO CNAE.

A subclasse código CNAE 84.11-6/00 - “Administração pública em geral” comprehende apenas as atividades descritas nas notas explicativas deste código, observadas as anotações da divisão 84 do CNAE. Outras atividades estão classificadas em códigos específicos do CNAE, como saúde, educação, que comportam subclassificações.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SAT/RAT. CNAE INFORMADO PELA EMPRESA EM DECLARAÇÃO OBRIGATÓRIA- GFIP. DOCUMENTO DECLARATÓRIO. VINCULAÇÃO AS NOTAS EXPLICATIVAS DO ANEXO V DO DECRETO 3.048/99.

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 dos segurados

empregados varia de 1% a 3%, de acordo com os riscos de sua atividade preponderante.

O enquadramento no respectivo grau de risco é efetuado pela própria empresa, com base nas informações constantes na Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes graus de risco, de acordo com o CNAE da mesma, informado em GFIP. Para correto enquadramento no código CNAE, deve o contribuinte observar as descrições contidas no Anexo V do Decreto 3.048/99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, que deu provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberdo do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

## Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão nº 03-079.795 – 5<sup>a</sup> Turma da DRJ/BSB, fls. 164 a 182.

Trata de autuação referente a contribuições sociais destinadas à Seguridade Social e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1<sup>a</sup> Instância.

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, concernente à diferença da contribuição social destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), ajustada pelo percentual de Fator Acidentário de Prevenção (FAP) e apurada sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, nas competências 07/2012 a 06/2014.

Os valores apurados foram constituídos por meio do lançamento consignado de Contribuição previdenciária da empresa e do empregador (auto de infração de fls. 02/07) no valor de R\$ 571.651,64 (consolidado em 26/06/2017).

### II - DO RELATÓRIO FISCAL (fls. 33/38)

O Relatório Fiscal (fls. 33/38) informa que, conforme consta no artigo 44, inciso II, da Lei 8.906/1994, a Ordem dos Advogados do Brasil - OAB tem por finalidade “promover, com exclusividade, a representação, a defesa, a seleção e a disciplina dos

advogados em toda a República Federativa do Brasil". E na sua inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) consta uma única atividade (atividade econômica principal) descrita como "Outras atividades associativas profissionais", não existindo outras atividades secundárias.

Afirma que a OAB se enquadra nos parâmetros legais do CNAE 9412-0/00- Atividades de organizações associativas profissionais e do FPAS 582 - Órgãos do poder público e equiparados. Com isso, a alíquota destinada ao RAT deveria ser 3% (CNAE: 9412-0/00), conforme anexo V do Decreto 3.048/99, e não 1% como foi declarado nas GFIP's para as competências 07/2012 a 06/2014.

Diz que, da análise das GFIP'S válidas (matriz e filiais), constata-se que a empresa informou alíquotas incorretas de RAT em todo o período fiscalizado (declarou 1% quando deveria declarar 3%), e menciona que, em todas as competências a partir de julho de 2014 e até o presente momento (ano de 2017), a empresa passou a declarar a alíquota de RAT igual a 3%.

Nesse contexto, informa que o contribuinte foi intimado, por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal - TIPF, a esclarecer a inconformidade previamente identificada pela Fiscalização considerando a CNAE preponderante informado em GFIP nas competências 07/2012 a 06/2014 (CNAE 9412-0/00 - Atividades de organizações associativas profissionais), cujo RAT aplicável é 3% e não 1% como declarado, ajustado pela aplicação cumulativa do Fator Acidentário de Prevenção (FAP).

Como resposta o contribuinte declarou que: "Em relação aos itens 3 e 3.1, respectivamente, o Sujeito Passivo tem natureza de autarquia especial, justificando-se a declaração das alíquotas de RAT igual a 1% (um por cento) com amparo na NR4 – Norma Regulamentadora 4 do Ministério do Trabalho. Com efeito, referida NR4 qualifica o CNAE 94.12-00 do Sujeito Passivo à alíquota de 1% porque todos os seus colaboradores encontram-se alocados em funções meramente administrativas. Por sua vez, a alíquota máxima de 3% (três por cento) somente se justifica para aquelas atividades que ensejam risco ambiental de trabalho grave, o que, por óbvio não tem qualquer cabimento em relação ao Sujeito Passivo".

#### Da Base de Cálculo e Alíquota.

A Fiscalização informa que a base de cálculo é o valor das remunerações dos segurados empregados de cada estabelecimento da empresa, consoante os valores declarados nas respectivas GFIP, sendo que a diferença da contribuição lançada provém da alíquota do SAT/RAT declarada a menor na GFIP (declarou 1% quando o correto é 3%), multiplicado pelo Fator Acidentário de Prevenção (FAP) estabelecido anualmente pelos sistemas SISCOL/SAFIS para os anos 2012 a 2014.

#### Da Multa Aplicada.

Foi aplicada a multa de ofício estabelecida pelo inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, cujo percentual corresponde a 75% (setenta e cinco por cento), incidente sobre o valor da contribuição devida.

#### Da Ciência da Autuação.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo autuado deu-se em 28/06/2017 (fls. 02 e 118), por meio de correspondência postal com aviso de recebimento (AR).

#### II - DA IMPUGNAÇÃO

Em 27/07/2017 (fl. 123), o contribuinte apresentou peça de Impugnação de fls. 123/158. Essa Impugnação deduz questões a seguir sintetizadas.

#### PRELIMINARMENTE: Da Ausência de Descrição dos Fatos Imponíveis.

A Impugnante informa que os atos administrativos (autuações) integram o conjunto dos negócios jurídicos (lato sensu). Dessa forma, suas validades encontram-se condicionadas à observação da forma prescrita, sobremaneira valorizada ante os princípios da motivação, moralidade e vinculação. O ato constituído à revelia do

legalmente prescrito é indiferente ao direito, não encetando relações jurídicas entre os sujeitos envoltos pelo sistema.

Com isso, o auto de infração, na qualidade de ato jurídico-administrativo, deve satisfazer a forma para se legitimar na produção de efeitos (matéria).

Entende que, além dos requisitos legais, o auto de infração, em face de sua natureza imputativa, deve notar o devido processo legal constando em seu corpo, de forma pormenorizada, as razões (fundamentação) da imputação (conclusão). A observação desse pressuposto satisfaz por via tangencial a ampla defesa e o contraditório, permitindo a defesa ao sujeito passivo da imputação. Nessa linha de entendimento, afirma que impõe à autoridade administrativa, como pressuposto de validade do ato, a indicação específica dos fatos que justificaram a imputação, conforme previsão no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN.

Argumenta que os requisitos legais da constituição do ato administrativo ora impugnado não foram observados pela Fiscalização. Para isso, afirma que auto de infração foi constituído à revelia de uma fundamentação clara e precisa, ainda que possa parecer que o "Relatório Fiscal" seja pormenorizado; essa situação prejudica sobremodo o devido processo legal administrativo. A generalidade e padronização existente impossibilita a ampla produção de provas, em face do alargamento semântico atribuído à conjuntura da incidência e o desconhecimento do imputado.

Diz que essa postura adotada pela Fiscalização impede a defesa da Impugnante, pois o fato a ser comprovado restou omitido no ato administrativo, ou generalizado de tal forma a torná-lo imperceptível ou ambíguo.

Sustenta que a Fiscalização não explicitou as razões que justificam a referida autuação, senão aspectos meramente formais e relacionados ao CNAE atribuído à Impugnante, não tendo realizado qualquer análise acerca da preponderância das atividades desenvolvidas pelos colaboradores da Impugnante, elemento essencial para a correta apuração do efetivo grau de risco de acidente do trabalho existente no meio ambiente laboral.

Afirma que, em razão da prevalência da verdade material sobre a verdade formal verificada nas relações existentes entre Administração Pública e seus Administrados, não poderia, em hipótese alguma, a Fiscalização ter deixado de verificar, no caso concreto, qual a correta atividade preponderante verificada no meio ambiente de trabalho da Impugnante.

Por fim, a Impugnante alega a ocorrência de nulidade material do Auto de Infração ora atacado, em face de sua cristalina inobservância de requisito essencial à validade do ato administrativo de lançamento, consistente na correta descrição do método utilizado para apurar qual a atividade preponderante desenvolvida pela Impugnante que ensejou a aplicação da alíquota básica da Contribuição ao RAT/SAT de 3%, ao invés da correta aplicação da alíquota de 1%.

E, na hipótese de que os julgadores entendam não se tratar de nulidade material, mas de vício formal, requer-se, subsidiariamente, seja declarada essa forma de nulidade.

**DO MÉRITO:** Da Contribuição ao SAT/RAT Supostamente Paga a Menor - Inexistência da Diferença Autuada.

**Do Erro na Identificação do Sujeito Passivo.**

Argumenta que a Fiscalização não atribuiu a qualidade de contribuinte do SAT/RAT ao estabelecimento, e sujeitou a Impugnante na qualidade de empresa como um todo, mesmo diante da existência de estabelecimentos com CNPJ próprios, inclusive identificados no próprio Relatório Fiscal. Essa maneira de autuação altera substancialmente o quantum tributário, porque impede que cada estabelecimento com CNPJ contribua pelo risco gerado.

Diz que o lançamento fiscal não é válido, já que a Fiscalização deveria ter apurado, de maneira individualizada, a atividade preponderante desenvolvida em cada estabelecimento da Impugnante dotado de CNPJ próprio, atribuindo a qualidade de

contribuinte à empresa como um todo. E informa que o contribuinte do SAT/RAT somente poderá ser considerado a empresa como um todo se somente houver um único registro de CNPJ.

Sustenta que a maneira utilizada pela Fiscalização contraria não apenas o enunciado na Súmula no 351 do STJ, mas o próprio Decreto 3.048/99, que impõe, através do §13 do artigo 202, que o contribuinte informe a alíquota do SAT por estabelecimento.

Com isso, alega nulidade da autuação impugnada quanto à identificação do sujeito passivo, pois a Fiscalização negligenciou a lei, o regulamento e o Parecer PGFN no 2.120/14, ao atribuir sujeição à empresa, negando a condição de contribuinte ao estabelecimento dotado de CNPJ.

Do Erro na Identificação da Matéria Tributável.

Argumenta que, enquanto o Decreto 3.048/99 determina que a atividade preponderante será identificada pela atividade que ocupa o maior número de empregados e trabalhadores avulsos, a Fiscalização não se ocupou em verificar quais são as atividades desenvolvidas pelos colaboradores da Impugnante.

Sustenta que houve inadequação de critérios entre a autuação e a lei e decreto. Isso porque, enquanto o auto de infração limita-se a reproduzir a atividade indicada na GFIP como sendo preponderante – sendo que esta pode ou não estar correta –, a lei e o decreto impõem a verificação da preponderância através da análise das atividades desenvolvidas por cada segurado empregado ou trabalhador avulso a serviço da Impugnante, seja tal atividade vinculada à atividade econômica de meio ou fim.

Com isso, entende que, considerando que é dever da Autoridade Administrativa identificar a matéria tributável (CTN, artigo 142), em caráter privativo e vinculado à lei, e que não há suporte legal para a exclusão dos segurados vinculados a atividades meio, há defeito na aferição da alíquota do tributo lançado de ofício no presente procedimento, sendo que isso macula, de forma insanável, o lançamento ora impugnado.

Passa a citar dispositivos do Decreto 3.048/1999 e decisões do CARF sobre as questões mencionadas acima.

Do Amparo também na NR-4 do Ministério do Trabalho.

Alega que a Fiscalização deixou também de levar em conta, ainda que alertado no decorrer da Fiscalização, que a Impugnante tem natureza jurídica de autarquia especial, justificando-se a declaração das alíquotas de RAT igual a 1% (hum por cento) com amparo na NR4 - Norma Regulamentadora 4 do Ministério do Trabalho.

Para isso, afirma que referida NR4 qualifica o CNAE 9412-00 da Impugnante à alíquota de 1%, porque todos os seus colaboradores encontram-se alocados em funções meramente administrativas.

Menciona ainda que a alíquota máxima de 3% (três por cento) somente se justifica para aquelas atividades que ensejam risco ambiental de trabalho grave, o que, por óbvio não tem qualquer cabimento em relação à Impugnante.

Do Ilegítimo Amparo da Autuação no Decreto n. 6.957/2009.

Sustenta que não se pode admitir a manutenção do Auto de Infração impugnado com base nas alterações promovidas pelo Decreto 6.957/09, responsável pela reclassificação do grau de risco de diversas atividades econômicas.

Entende que houve contrariedade ao Princípio da Motivação, da Publicidade, da Livre Informação e da Transparência, na medida em que a redação do Anexo V do Regulamento da Previdência Social - RPS, introduzido pelo referido Decreto no 6.957/2009, promoveu o aumento generalizado nas alíquotas de contribuição para o SAT/RAT, implementando o reenquadramento dos graus de risco das atividades por meras suposições, sem qualquer justificativa plausível.

Para confirmar o seu entendimento retromencionado, apresenta gráficos que ilustram essas mudanças na cobrança do SAT, evidenciando uma total falta de critério por parte

da União Federal, que manipula as alíquotas da contribuição sem divulgar qualquer estudo técnico ou estatístico que ampare tal pretensão.

Passa a citar decisões judiciais sobre tal questão (Superior Tribunal de Justiça - STJ e Tribunal Regional Federal - TRF 4a Região).

Dos Pedidos.

Face ao exposto requer seja conhecida a presente Impugnação, devendo ser a mesma julgada procedente, para acolher os fundamentos desenvolvidos, a fim de declarar totalmente insubsistente o Auto de Infração impugnado, ratificadas todas a razões de fato e fundamentos de Direito suficientes à extinção do crédito tributário a ele vinculado, nos termos do artigo 156, IX, do Código Tributário Nacional (CTN).

É o relatório.

Em sua decisão, o órgão julgador de 1<sup>a</sup> instância, decidiu que não assiste razão à contribuinte, considerando a seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**Período de apuração: 01/07/2012 a 30/06/2014**

**CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Se o Termo de Verificação e Constatatação Fiscal (Relatório Fiscal) e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa tanto a origem do lançamento e da base de cálculo como os fatos geradores incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados, não há que se falar em nulidade.

A nulidade de auto de infração só será decretada quando ausentes os requisitos dos art. 10 e 11 do Decreto 70.235/1972, ou houver postergação de garantias constitucionais, hipóteses não evidenciadas nos autos.

**ALÍQUOTA SAT/RAT. APURAÇÃO DE DIFERENÇA. POSSIBILIDADE.**

É devida a cobrança da diferença de alíquota da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT/GILRAT), aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, com aplicação cumulativa do Fator Acidentário de Prevenção (FAP).

**CONSELHO REGIONAL DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL. ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL (OAB). ATIVIDADE PREPONDERANTE. GRAU DE RISCO E ALÍQUOTA DE CONTRIBUIÇÃO. CÓDIGO CNAE.**

A subclasse CNAE 9412-0/00 - Atividades de fiscalização profissional compreende as atividades dos órgãos ou conselhos reguladores e fiscalizadores do cumprimento de normas profissionais.

**CÓDIGO CNAE. USO AUTORIZADO EM LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. ENQUADRAMENTO DA ATIVIDADE DE ACORDO COM O ANEXO V DO DECRETO 3.048/1999.**

O uso da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) está respaldado na Lei 8.212/1999 e no Decreto 3.048/1999. O Anexo V do referido Decreto traz a relação de atividades preponderantes e correspondentes graus de risco e diz que a relação apresentada está em conformidade com a CNAE.

A CNAE é periodicamente atualizada, seguindo calendário preestabelecido pelo IBGE, para adequar-se à natural evolução das atividades econômicas.

A empresa é responsável pelo enquadramento de sua atividade econômica na CNAE apropriada e, em caso de dúvidas quanto ao código a utilizar, deverá procurar saná-las junto ao Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

Tempestivamente, houve a interposição de recurso voluntário pela contribuinte às fls. 191/223, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

## Voto

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator.

Por ser tempestivo e por atender as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Ao iniciar seu recurso, a contribuinte discorre sobre a tempestividade, demonstrando-a, para em seguida enumerar cada tópico em que são levantados os seus questionamentos, segundo os quais maculam a autuação e consequentemente a decisão recorrida:

### 1 - DOS FATOS RELEVANTES AO PROVIMENTO DO PRESENTE RECURSO VOLUNTÁRIO

Na análise dos fatos, a contribuinte fez um histórico desde a autuação à decisão do órgão julgador originário, concluindo basicamente que:

O caso foi levado ao crivo da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília – DRJ que, de modo rasteiro, tão somente limitou-se a repetir os fundamentos que já constaram do relatório fiscal que embasou a autuação impugnada.

Nesta parte inicial do presente recurso, percebe-se que a contribuinte teceu arguições genéricas sobre a matéria, mencionando decisões judiciais e administrativas que reforçariam o seu entendimento.

Em relação a este ponto inicial de contestação de seu recurso, não cabe razão à recorrente, pois em relação à jurisprudência trazida aos autos, impõe-se observar o disposto no artigo 472, do Código de Processo Civil, o qual estabelece que a "sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros... ". Assim, não sendo

parte nos litígios objetos dos acórdãos citados na impugnação, a recorrente não pode usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas.

Vale lembrar que as decisões administrativas não constituem normas complementares do Direito Tributário sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, o que se depreende do art. 100, inciso II, do Código Tributário Nacional. No âmbito do processo administrativo fiscal, inexiste, até o momento, norma legal que atribua às decisões de órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa tal efeito. Portanto, mesmo que reiteradas, as decisões administrativas e judiciais não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento.

## 2 - DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS RELEVANTES AO PROVIMENTO DO PRESENTE RECURSO VOLUNTÁRIO

### 2.1 - DA AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO DOS FATOS IMPONÍVEIS

Neste item, a recorrente ao se insurgir, defende que:

Além dos requisitos legais, esse ato administrativo, em face de sua natureza imputativa, deve notar o devido processo legal constando em seu corpo, de forma pormenorizada, as razões (fundamentação) da imputação (conclusão).

A observação desse pressuposto satisfaz por via tangencial a ampla defesa e o contraditório, permitindo a defesa ao sujeito passivo da imputação.

11. Não basta o atendimento desse requisito a simples fundamentação do ato, tal como pretende fazer valer o Acórdão recorrido.

O princípio da estrita legalidade impõe a pormenorização, exigindo da fundamentação a descrição de todos os elementos necessários e observados à incidência da norma jurídica.

O que se exige não é análise ideológica, mas uma investigação minuciosa dos elementos fáticos e do modelo jurídico descrito na hipótese. Isto não ocorreu no caso concreto relativo à Recorrente.

Continuando em suas argumentações, a contribuinte alega a generalidade e padronização existente que impossibilita a ampla produção de provas, em face do alargamento semântico atribuído à conjuntura da incidência e o desconhecimento do imputado.

Ao analisarmos a decisão recorrida sobre o tema, verificamos que o posicionamento do órgão julgador foi no sentido de que o relatório fiscal encontra-se devidamente amparado de todos os anexos do auto de infração, sendo que todos foram concebidos conforme o disposto no artigo 142 do CTN e no artigo 37 da Lei nº 8.212 de 1991, na medida em que todos os fundamentos de fato e de direito que ensejaram a lavratura do auto restaram devidamente demonstrados, o que proporcionou e garantiu ao contribuinte a clara e

inequívoca ciência e materialização da ocorrência do fato gerador e dos valores não recolhidos das contribuições sociais devidas.

Na referida decisão, o órgão julgador originário, acertadamente, entre outros aspectos, se posicionou:

Para isso, o Relatório Fiscal (fls. 33/38) identifica claramente a situação definida em lei que ensejou a aplicação da alíquota da contribuição destinada ao RAT/SAT de 3%, ao invés da alíquota de 1% contida na declaração da GFIP, que foi materializada pelo fato da Impugnante, na condição de um Conselho de fiscalização de profissão regulamentada, ser enquadrada no CNAE: 9412-0/00, conforme anexo V do Decreto 3.048/99.

Tal situação foi delineada no Relatório Fiscal nos seguintes termos:

“[...]

**3) DA AUDITORIA FISCAL:**

(...)

3.2.1) Nesta condição a OAB se enquadra nos seguintes parâmetros legais: CNAE: 9412-0/00 - Atividades de organizações associativas profissionais; FPAS: 582 - Órgãos do poder público e equiparados (União, Estados e Municípios e respectivas autarquias e fundações públicas, OAB e Conselhos de fiscalização de profissão regulamentada); RAT: 3% (CNAE: 9412-0/00 - conforme anexo V do Decreto 3.048/99);

Ao analisar o **DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR** e do **CÁLCULO DA MULTA E JUROS DE MORA**, constantes do auto de infração, localizado às fls. 02 a 07, corroborados e integrados com o Relatório Fiscal do Auto de Infração, anexo às fls. 33 a 38 e com as diversas planilhas e demonstrativos apresentados ao longo do presente processo, percebemos que os mesmos, são muito específicos, padronizados e minuciosos ao explicitar as diferenças encontradas pela fiscalização e na descrição do enquadramento legal, não tendo como prosperar a alegação de que os mesmos são imprecisos e genéricos ao descreverem totalmente o crédito tributário constituído. Não merecem, portanto, prosperarem as alegações relacionadas a este item.

**3 - MÉRITO: DA CONTRIBUIÇÃO AO SAT/RAT SUPOSTAMENTE PAGA A MENOR - INEXISTÊNCIA DA DIFERENÇA AUTUADA**

Em seu recurso voluntário, ao se debater sobre este tópico, a contribuinte faz menção à legislação sobre a matéria, discorrendo sobre as alíquotas, o enquadramento, colacionando tópicos da jurisprudência administrativa e judicial, para no final informar que a cobrança sem a observância dos critérios elencados, implica, necessariamente em nulidade

material absolutamente insanável, seja por erro na identificação do sujeito passivo, seja por erro na definição da matéria tributável.

### 3.1 - DO ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

Ao discorrer sobre este ponto, a recorrente começa por anunciar a súmula do STJ nº 351, que atribuiu a condição de contribuinte do SAT ao estabelecimento da empresa, desde que dotado de CNPJ próprio:

"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."

Continuando em sua defesa, incita o parecer PGFN 2.120/11, cuja ementa segue transcrita:

"Contribuição Previdenciária. Alíquota. Seguro de Acidente do Trabalho (SAT). A alíquota da contribuição para o SAT é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Possibilidade de a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional não contestar, não interpor recursos e desistir dos já interpostos, quanto à matéria sob análise. Necessidade de autorização da Sra. Procuradora-Geral da Fazenda Nacional e aprovação do Sr. Ministro de Estado da Fazenda."

Ao analisarmos o posicionamento da DRJ sobre este tópico, veremos que ela inicia por discorrer sobre a legislação básica que regula as contribuições previdenciárias no que diz respeito às alíquotas de contribuição para se chegarmos ao grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - SAT/RAT, mais especificamente as leis 8.212/91, o Regulamento da Previdência Social (RPS) e a IN RFB Nº 971/2009, sendo que a última descreve:

#### Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

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

I - 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços, observado o disposto no inciso I do art. 57;

II - para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços, observado o disposto no inciso I do art. 57, correspondente à aplicação dos seguintes percentuais:

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 o risco de acidentes do trabalho seja considerado médio;

c) 3% (três por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado grave;

(...)

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

I - o enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, e deve ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade econômica preponderante, 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: (...)

De uma forma acertada, ao contrário do alegado neste recurso, a decisão a quo foi muito específica e certeira no sentido de justificar o seu posicionamento contrário à recorrente, senão, vejamos trechos de sua decisão que corrobora a concordância deste relator:

Dentro do contexto fático (Anexo I do Relatório Fiscal, fls. 39/57), no período objeto do lançamento, constata-se que a Impugnante declarou nas GFIP's duas subclasse da CNAE preponderante, a saber: (i) para a matriz (CNPJ .../0001-41), informou a subclasse CNAE 9412-0/00 - Atividades de organizações associativas profissionais; (ii) e, para as filiais, a subclasse da CNAE 84.11-6/00 - Administração pública em geral.

Desde logo, por duas razões a seguir descritas, entendo que a CNAE 84.11-6/00 (Administração pública em geral) não deve ser utilizada pela Impugnante. A uma, porque a Impugnante é qualificada como entidade ímpar no elenco das personalidades jurídicas de direito público existentes, conforme entendimento do STF (ADI 3.026, Rel. Ministro Eros Grau, 2006), e, por consectário lógico, não compõe a Administração Pública direta, nem indireta, nos moldes daquela prevista no art. 4º do Decreto-Lei 200/19673.

A duas, porque a Impugnante, qualificada como Conselho Regional de Fiscalização Profissional, possui código próprio de subclasse CNAE 9412-0/00 - Atividades de organizações associativas profissionais. A esse respeito dispôs a Solução de Consulta nº 44 da Cosit, de 19 de fevereiro de 2014, citando as Notas Explicativas4 da estrutura da CNAE, nos seguintes termos:

“[...] 22. Atividades públicas compreendidas nos diversos códigos CNAE.

Voltando ao mérito da consulta, verifica-se que o cerne da questão, conforme adianta demonstrado, está no fato do termo “Administração pública em geral”, que nomeia o CNAE 84.11-6/00, não ter o alcance comumente empregado em outras situações.

23. Ao contrário, o termo é utilizado no CNAE para abranger um conjunto restrito de atividades enumeradas nas notas explicativas, não compreendendo nem mesmo certas atividades típicas de estado como “segurança e ordem pública”, que consta no CNAE 8424-8 e Justiça, CNAE 8423-0.

Também não alcança as atividades de prestação de serviços públicos como saúde e educação, conforme notas explicativas da divisão 84 do CNAE, a seguir colacionadas:

Dessa Solução de Consulta nº 44 da Cosit/2014, extrai-se que a atividade da Impugnante não está relacionada nas notas explicativas relativas à CNAE 84.11-6/00 – Administração Pública em Geral. Isso significa que o Conselho Regional de Fiscalização Profissional, que é caso da Impugnante, deve ser excluído da classificação genérica “Administração Pública em Geral” e da CNAE 84.11-6-00, conforme se interpreta do item 30 dessa Solução de Consulta.

Com efeito, apoiada na condição jurídica de Conselho Regional de Fiscalização Profissional, justifica-se o seu enquadramento no código da CNAE 9412-0/00 - Atividades de organizações associativas profissionais. E, considerando que o lançamento foi com base nas informações prestadas pela própria impugnante e que a GFIP se constitui em instrumento de confissão de dívida, sendo este o entendimento do STJ consubstanciado na Súmula 4365, não restou alternativa à Fiscalização, ao constatar a divergência nas alíquotas aplicadas, a não ser aplicar a alíquota então vigente de 3%.

Após isso, percebe-se que a Fiscalização buscou apoio e abrigo no código da CNAE do IBGE para enquadrar a Impugnante na subclasse 94.12-0/00 - Atividades de Organizações Associativas Profissionais, sendo que o Anexo V do Decreto 3.048/1999, em consonância com o Decreto 6.957/2009, estipulou, para essa subclasse da CNAE, a correspondente alíquota do SAT/RAT de 3% (risco grave), a partir da competência 01/2010.

Diante da riqueza dos argumentos utilizados pela decisão recorrida, não temos porque corrigi-la, haja vista a riqueza no detalhamento e explanação de seus argumentos. Além do mais, ao analisarmos a mesma, verificamos que foi muito objetiva e incisiva ao justificar o porquê de sua opção pela manutenção da autuação.

Diante dessas considerações iniciais, passaremos então, a analisar a decisão do órgão julgador originário, que resultou no insurgimento da contribuinte implementado perante este recurso.

Antes havia um mau entendido dos contribuintes ao acreditarem que se enquadrariam no CNAE 8411-6/00 - Administração pública em geral, no entanto, percebe-se que se trata de um equívoco, pois essa classificação se restringe a um número limitado de atividades, de alguns entes estatais. Vejamos então, partes da decisão recorrida nesse sentido:

Em relação ao enquadramento acima, temos que o mesmo é limitado à Administração Pública típica. A Receita Federal do Brasil já se pronunciou no sentido de que as hipóteses ali elencadas são taxativas, ou seja, somente as entidades ou órgãos expressamente arrolados na descrição do citado código CNAE podem nele se enquadrar. A Solução de Consulta COSIT n 44, de 19/02/2014, dispõe nesse sentido, cuja ementa menciona basicamente:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ementa: ÓRGÃOS PÚBLICOS. ATIVIDADE PREPONDERANTE. GRAU DE RISCO E ALÍQUOTA DE CONTRIBUIÇÃO. CÓDIGO CNAE.

A subclasse código CNAE 84.11-6/00 - "Administração pública em geral" compreende apenas as atividades descritas nas notas explicativas deste código, observadas as anotações da divisão 84 do CNAE. Outras atividades estão classificadas em códigos específicos do CNAE, como saúde, educação, entre outras, conforme descrição das respectivas notas explicativas.

Portanto, não é possível enquadrarmos os órgãos públicos somente no CNAE 8411-6/00, uma vez que este código abrange apenas algumas atividades estatais enumeradas na descrição deste código, e que outras atividades exercidas por entes públicos estão compreendidas em códigos próprios, a exemplo da saúde e educação, entre outras, conforme descrição das respectivas notas explicativas.

Conclui-se que, através da Solução de Consulta acima a questão da impossibilidade de a Impugnante se enquadrar no código relativo à Administração Pública, visto não estar inscrita entre os órgãos ou entidades diretamente relacionados à atividade da Administração Pública, como detalhado no Anexo V do Decreto supracitado, sendo reservado a ela o código CNAE utilizado pela Autoridade Tributária,

Diante do exposto, a partir do momento em que não foi justificado o recolhimento efetuado à alíquota de 3% a título de RAT, visto que a atividade econômica

preponderante da Impugnante, conforme por ela mesma declarado, aplica-se uma alíquota de 3%, em todas as competências do lançamento.

Considerando os argumentos utilizados pela fiscalização, como também as fundamentações apresentadas por ocasião da decisão recorrida, acima expostos, apesar dos insurgimentos da contribuinte, pela análise mais aprofundada da legislação, entendo que foram corretos a autuação e sua manutenção pelo órgão julgador a quo, não devendo portanto, prosperarem os argumentos apresentados pela contribuinte.

### 3.2 - DO ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

Ao se debater sobre este tema, a recorrente menciona:

40. As ilegalidades contidas na autuação em epígrafe não se resumem a identificação do contribuinte do SAT/RAT, atingindo, também, a forma de identificação da matéria tributável consubstanciada na mensuração do risco (alíquota).

No entanto, o Acórdão recorrido não entendeu, lamentavelmente, dessa forma.

41. Com efeito, enquanto o Decreto n.º 3.048/99 determina que a atividade preponderante será identificada pela atividade que ocupa o maior número de empregados e trabalhadores avulsos, a Autoridade Lançadora, DE MODO ARBITRÁRIO, não se ocupou em verificar quais são as atividades desenvolvidas pelos colaboradores da Recorrente.

Continuando com suas insatisfações, a contribuinte menciona que a autuação definiu a alíquota aplicável sem promover as diligências necessárias para apurar a predominância definida pelo Regulamento da Previdência Social.

Ao se debruçar sobre o assunto, o órgão julgador originário considerou que não houve erro nem na identificação do sujeito passivo, nem na definição da matéria tributável, conforme os trechos finais de sua decisão a seguir apresentados:

Mais um passo, a alegação de que os seus colaboradores preponderantes estavam lotados no setor administrativo da Impugnante não deve ser acolhida, tendo em vista que houve apenas uma narrativa na peça de impugnação sem qualquer demonstração do fato e, além disso, por se tratar de um Conselho Regional de Fiscalização Profissional submetido às regras imperativas da Lei 8.906/1994 e por constar uma única atividade (atividade econômica principal) no seu Estatuto Social, a Impugnante deve ser enquadrada na subclasse CNAE 9412-0/00 - Atividades de organizações associativas profissionais, a teor do Anexo V do Decreto 3.048/1999.

Dessa forma, não se vislumbra qualquer conflito na interpretação dos dispositivos legais que embasaram o lançamento, assim sendo, este pleito da defesa também não merece prosperar. E, com isso, impõe-se reconhecer que não há qualquer erro na identificação do sujeito passivo, nem na definição da matéria tributável.

Conforme demonstrado pelo referido órgão julgador, como também de acordo com as explicações emanadas no item anterior por este relator, não temos porque mantermos a tese de que houve erro na matéria tributável, haja vista a especificidade do código CNAE ao determinar a alíquota para determinados setores da economia e também ao fato de que a contribuinte, por definição da legislação, já está inserida no grupo de tributação de determinada matéria e com base também em determinada alíquota.

Por conta disso, não temos porque reformarmos a decisão atacada, como também não temos porque baixar o processo em diligência, pois a alíquota da matéria tributável da recorrente, já se encontra expressa pela definição da legislação, independente do número de funcionários em determinadas atividades.

### ***3.3 - DO AMPARO TAMBÉM NA NR-4 DO MINISTÉRIO DO TRABALHO***

A recorrente afirma que sua classificação na alíquota de suscitada, está de acordo com a NR-4 do Ministério do Trabalho, argumentando basicamente que:

49. Além do que acima já restou exposto em favor do TOTAL PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário, a autuação originária também deixou de levar em conta - ainda que alertado no decorrer da Fiscalização - que a Recorrente tem natureza jurídica de autarquia especial, justificando-se a declaração das alíquotas de RAT igual a 1% (hum por cento) com amparo na NR4 - Norma Regulamentadora 4 do Ministério do Trabalho.

50. Com efeito, referida NR4 qualifica o CNAE 9412-00 da Recorrente à alíquota de 1% porque TODOS os seus colaboradores encontram-se alocados em funções meramente administrativas.

Ao negar provimento ao suscitado neste item pela recorrente, o órgão originário argumentou basicamente:

Neste particular, entendo que os dispositivos da Norma Regulamentadora - NR-4 do Ministério do Trabalho não devem ser utilizados para se estabelecer a regra matriz de incidência da contribuição destinada ao SAT/RAT, nem servem para estabelecer o correto enquadramento da Impugnante em determinada alíquota dessa contribuição, já que essa contribuição tem legislação tributária específica para sua incidência, a saber: Lei 8.212/1991 (art. 22, inciso II); Decreto 3.048/1999 (artigo 202); e Instrução Normativa RFB nº 971/2009 (artigo 72).

Dessa maneira, a alegação de que a Fiscalização deixou de levar em conta a aplicação da alíquota de RAT igual a 1% (hum por cento), com amparo na Norma Regulamentadora – NR-4, não será acolhida, tendo em vista que não há previsão legal para se utilizar os dispositivos dessa norma (ato normativo administrativo), emitida exclusivamente pelo Ministério do Trabalho, na complementação da legislação tributária em questão.

Analizando a objetividade da decisão recorrida, constata-se que a mesma foi bem específica e convincente ao discorrer sobre a extensão e aplicabilidade dos mandamentos da NR-4 do Ministério do Trabalho, não deixando espaço para este Conselho complementar com novas afirmações. Destarte, ficou comprovado que, ao contrário da generalidade da decisão recorrida suscitada pela recorrente, observa-se que a mesma foi bem elaborada e que também não merece reforma neste tema.

### ***3.4 - DO ILEGÍTIMO AMPARO DA AUTUAÇÃO NO DECRETO N\* 6.957/2009***

Ao tecer comentários sobre a ilegitimidade da autuação com base no Decreto 6.957/2009, entre outros argumentos, a recorrente alega que:

54. Portanto, a evidência verifica-se a falta de validade jurídica do 6.957/09.

55. Em primeiro lugar, pela contrariedade ao Princípio da Motivação, da Publicidade, da Livre Informação e da Transparência na medida em que a redação do Anexo V do Regulamento da Previdência Social - RPS, introduzido pelo referido Decreto n<sup>o</sup> 6.957/09, promoveu o aumento generalizado nas alíquotas de contribuição para o SAT/RAT, implementando o reenquadramento dos graus de risco das atividades por meras suposições, sem qualquer justificativa plausível.

Não havendo dados estatísticos aptos a justificarem o reenquadramento do grau de risco de determinada atividade econômica, e sem a inspeção particular, há um aumento genérico da carga tributária imposta aos contribuintes, sendo vedada, por ofensa à

proporcionalidade e à razoabilidade, a mera reclassificação dos riscos, desacompanhada de estudos que lhe dê suporte.

O órgão provedor da decisão atacada, ao negar sustentação ao requerido, utilizou-se como argumento basilar:

Tal alegação não será acatada, pois o Supremo Tribunal Federal (STF) já pacificou a matéria no julgamento do RE 343.446-SC, Relator Ministro Carlos Velloso. Assim,

entendeu o STF que a exigência da contribuição para o custeio do SAT/RAT, por meio das Leis nos 7.787/1989 e 8.212/1991, é constitucional e também declarou que a delegação ao Poder Executivo – para regulamentação dos conceitos de “atividades preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave” – tem amparo constitucional. Transcrevemos a ementa do RE 343.446-SC:

**EMENTA: CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT.** Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I.

I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT.

II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais.

III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave”, não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. (g.n.)

IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de constitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional.

V. - Recurso extraordinário não conhecido. (RE 343446, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 04/04/2004).

Ainda o Relator desse RE 343.446-SC registrou que:

“(...) o regulamento não pode inovar na ordem jurídica, pelo que não tem legitimidade constitucional o regulamento “praeter legem”. Todavia, o regulamento delegado ou autorizado ou “intra legem” é condizente com a ordem jurídico-constitucional brasileira”.

Diante da robustez dos elementos trazidos para este processo pela decisão recorrida, não temos porque reformá-la, haja vista a clareza e especificidade ao contestar os argumentos trazidos da recorrente.

Vale lembrar também que não cabe ao agente autuador e nem aos órgãos julgadores administrativos deixar de aplicar as normas por considerá-las ilegais e/ou constitucionais, pois a atividade jurídica do lançamento é plenamente vinculada e não pode ser afastada sob os argumentos de convicção de que a norma regente é ilegal ou injusta.

Além do mais, se observarmos os autos, observamos que o fiscal autuante agiu conforme os mandamentos legais, autuação essa, confirmada pelo órgão julgador, pois como sabemos, é vedado à autoridade julgadora afastar a aplicação de ato normativo em vigor por constitucionalidade ou ilegalidade e que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica

vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de ilegalidade e/ou constitucionalidade.

**Conclusão**

Assim, tendo em vista tudo o que consta nos autos, bem como na descrição dos fatos e fundamentos legais que integram o presente, voto por conhecer do presente recurso, para preliminarmente e no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita