



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 11020.000119/2008-26  
**Recurso nº** 257.987 Voluntário  
**Acórdão nº** **2803-00.272 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 22 de setembro de 2010  
**Matéria** REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO  
**Recorrente** UNIMED NORDESTE RS SOC. COOP. DE SERV. MEDICOS LTDA.  
**Recorrida** DRP - PORTO ALEGRE/RS

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/08/2007

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE N. 8/STF.

Não havendo pagamento antecipado dos tributos, o prazo para a constituição do crédito tributário é de cinco anos, contados nos termos do art. 173, I, CTN.

AUXILIO CRECHE. VERBAS DE NATUREZA INDENIZATÓRIA..

Não obstante o art. 28, § 9º, alínea “s” da Lei n. 8.212/91 contenha previsão expressa acerca da necessidade de comprovação das despesas realizadas pelos empregados, o Superior Tribunal de Justiça já pacificou o entendimento, por meio da Súmula 310, de que não incide contribuição previdenciária sobre auxílio creche, independentemente da comprovação das despesas. Em razão disso, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional editou o Ato Declaratório nº 11/2008, sendo autorizado ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação da lei, nos termos do art. 62, parágrafo único, inciso II, do Regimento Interno.

CONTRIBUIÇÃO AO SAT/RAT. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

A alíquota aplicável a cada contribuinte é determinada em razão do risco envolvido na atividade preponderante por ele realizada. Todavia, para apuração da atividade preponderante, o Fiscal deve se valor de método específico, previsto na legislação.

SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS.

Consoante dispõe o art. 22, inciso IV da Lei n. 8.212/91, os serviços prestados por cooperados, por intermédio das cooperativas de trabalho, estão sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias.

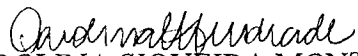
Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3ª Turma Especial** da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado, quanto à decadência e à retirada da rubrica “auxílio creche”. Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto vencedor do Conselheiro Amílca Barca Teixeira Junior que integra o presente julgado. Vencido(a)s o(a)s Conselheiro(a)s Oseas Coimbra Júnior e Helton Carlos Praia de Lima, que entendem que a alíquota SAT/RAT foi corretamente aplicada pela fiscalização.

  
HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA--Presidente.

  
CAROLINA SIQUEIRA MONTEIRO DE ANDRADE - Relatora

  
AMILCAR BARCA TEIXEIRA JÚNIOR - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo de Oliveira, Carolina Siqueira Monteiro de Andrade, Oseas Coimbra Júnior, Amílcar Barca Teixeira Júnior, Gustavo Vettorato e Helton Carlos Praia de Lima (presidente).

## Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito decorrente da apuração das seguintes contribuições, no período de 01/2002 a 08/2007: (a) parte do segurado empregado, parte da empresa, parte relativa ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e parte relativa aos fundos e entidades denominadas de *terceiros*, incidente sobre a parcela paga aos segurados empregados, a título de “*auxílio creche*” e “*diferença de auxílio creche*”; (b) diferença da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho em razão da contribuinte recolher a contribuição com alíquota inferior a efetivamente devida; e (c) sobre o valor dos serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho.

Nestes termos, teria a empresa incorrido em violação ao disposto no art. 11, alíneas “a”, “b” e “c” da Lei n. 8.212/91 e no art. 3 da Lei n. 11.457/2009.

Em sua peça impugnatória, a contribuinte alega, em síntese, que:

(a) o lançamento é nulo, havendo cerceamento de defesa, pois nenhum nome de cooperado pessoa física foi citado no lançamento, como sendo prestador, por intermédio da cooperativa, de serviços pessoais à empresa;

(b) a autoridade fiscal decaiu do direito de lançar o crédito fiscal referente às competências anteriores a janeiro de 2003 (inclusive), pois o tributo é sujeito ao lançamento por homologação, sendo de 5 anos o prazo decadencial;

(c) o auxílio-creche não se inclui como base de cálculo para a contribuição previdenciária, por força do que estabelece o art. 28, § 9, alínea “s” da Lei n. 8.212/91;

(c) não há prestação de serviços por parte dos cooperados da CARENE, e tampouco de empregados daquela cooperativa, à empresa, motivo pelo qual não incide o artigo 22, inciso IV, da Lei 8.212/91;

(d) a despeito de inexistir o próprio fato gerador da obrigação tributária, no caso em concreto, a contribuição pretendida é inconstitucional, por não se amoldar aos ditames do art. 195 da Constituição Federal de 1988;

(e) nas notas fiscais emitidas pela CARENE, constou equivocadamente a retenção de 11%, o que será corrigido, porquanto não houve, igualmente, cessão de mão de obra, mas apenas locação pelo uso dos carros anestésicos; e

(f) a alíquota do SAT/RAT não foi aplicada de forma correta, devendo ser considerado cada estabelecimento da contribuinte separadamente.

Ao analisar a impugnação apresentada, a Delegacia da Receita Previdenciária em Porto Alegre/RS, às fls. 1.022/1.028, ressaltou que o exame de constitucionalidade de leis é

matéria reservada exclusivamente ao Poder Judiciário; que não houve cerceamento de defesa; que o direito de a União apurar e constituir os créditos relativos a contribuição previdenciária extingue-se após 10 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído; que o auxílio creche não integra o salário-de-contribuição somente na hipótese da comprovação da despesa realizada; que deve incidir a contribuição previdenciária sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, se comprovada, através de contrato, a prestação de serviços por cooperados, por intermédio de cooperativa de trabalho; que a alíquota do SAT/RAT foi aplicada corretamente, sendo devida a contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho de acordo com a atividade econômica preponderante da empresa.

Em seu Recurso Voluntário (fls. 1.031/1.051), a Recorrente limitou-se a repetir todos os argumentos trazidos em sua impugnação.

É o relatório.



## Voto

Conselheira CAROLINA SIQUEIRA MONTEIRO DE ANDRADE, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual passo a analisá-lo. Apenas a título de esclarecimento, a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal da exigência de depósito prévio, no valor mínimo de 30% da exigência fiscal, como condição para seguimento do recurso voluntário, deu ensejo à edição da Súmula Vinculante nº 21, DOU de 10/11/2009, tornando prejudicada a verificação da regularidade do procedimento adotado pelo contribuinte em face da disposição contida no art. 19 da Medida Provisória 439/2008, vigente à época.

Antes de se adentrar à análise das alegações contidas no Recurso Voluntário, faz-se necessário examinar se os tributos lançados na NFLD em questão podem ser exigidos do contribuinte, pelo fato de se tratar de tributos relativos ao período de 01/2002 a 08/2007. A questão relativa ao prazo decadencial para a constituição de créditos previdenciários foi pacificada pelo Supremo Tribunal Federal, por meio da Súmula Vinculante de nº 8, nos seguintes termos:

*Súmula Vinculante nº 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Conforme previsto no art. 103-A da Constituição Federal de 1988, o entendimento sumulado pelo Supremo Tribunal Federal terá efeito vinculante para todos os órgãos da Administração Pública, inclusive para este Conselho:

*“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.”*

Nestes termos, por não ser possível aplicar ao caso concreto a hipótese prevista no art. 45 da Lei nº 8.212/1991, em razão do entendimento contido na Súmula Vinculante nº 8, há que se analisar a questão à luz das regras previstas no Código Tributário Nacional.

Os tributos sujeitos ao lançamento por homologação estão regulados pelo art. 150 do Código Tributário Nacional. Consoante o que estabelece o § 4º do mencionado dispositivo legal, havendo pagamento antecipado do tributo devido, considera-se extinto o crédito tributário com a homologação expressa ou tácita, que se dará com o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador. Todavia, caso não haja o pagamento antecipado, dever-se-á observar o disposto no art. 173, inciso I do CTN, que determina que o prazo para a

constituição dos créditos tributários é de cinco anos, contados do primeiro dia útil do ano subsequente àquele no qual poderia ter havido a sua exigência.

Esse, inclusive, o entendimento que vem sendo adotado pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça:

*“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. INCIDÊNCIA DO ART. 173, INC. I, DO CTN. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 45 DA LEI N. 8.212/91. SÚMULA VINCULANTE N. 8 DO STF.*

*1. O Supremo Tribunal Federal, na Sessão Plenária de 12.6.2008, editou a Súmula Vinculante n. 8, publicada no DO de 20.6.2008, com este teor: "são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5.º do Decreto-Lei n. 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".*

*2. Nos casos em que não tiver havido o pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação é de se aplicar o art. 173, inc. I, do Código Tributário Nacional (CTN). Isso porque a disciplina do art. 150, § 4º, do CTN estabelece a necessidade de antecipação do pagamento para fins de contagem do prazo decadencial. No REsp 973733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/9/2009, submetido ao Colegiado pelo regime da Lei nº 11.672/08 (Lei dos Recursos Repetitivos), que introduziu o art. 543-C do CPC, reafirmou-se tal posicionamento.*

*3. Recurso especial não provido.” (REsp 1090021/PE, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJ 05/05/2010)*

Nesse sentido, tendo em vista que a NFLD foi lavrada em 14/01/2008, tendo o Recorrente dela tomado ciência em 16/01/2008, houve a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário relativo ao período de 01/2002 a 11/2002, inclusive 13/2002.

Como bem noticiado no relatório, a discussão tratada nos autos gira em torno de três exigências diversas, quais sejam:

(a) a exigência de contribuições previdenciárias, parte patronal, empregados e terceiros, incidentes sobre as verbas pagas pela Recorrente a título de auxílio creche;

(b) a correta alíquota de SAT/RAT aplicável à Recorrente, em razão da atividade desenvolvida; e

(c) a incidência de contribuições previdenciárias pela contratação de serviços prestados por cooperativas.

Com vistas a facilitar a análise de todas as questões postas nos autos, os assuntos serão tratados de forma apartada.

**Auxílio creche**



Em síntese, o que se discute nos autos é se o valor pago pela empresa a título de auxílio creche aos seus empregados deve compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Consoante dispõe o art. 28, § 9, alínea “s” da Lei n. 8.212/91, “*não integram o salário de contribuição o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas*”.

Não obstante a disposição contida no dispositivo legal estabeleça a necessidade de comprovação das despesas para que o auxílio creche seja excluído do salário de contribuição, o Superior Tribunal de Justiça já consolidou o entendimento de que é irrelevante o cumprimento dessa condição nos valores destinados aos filhos de funcionários até seis anos de idade:

*“Súmula 310: O auxílio-creche não integra o salário-de-contribuição. (Precedentes: REsp n.º 412.238/RS, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJU de 07/11/2006; EDcl no REsp n.º 667.927/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJU de 06/02/2006; e EREsp n.º 413.322/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJU de 14/04/2003)”.*

O Regimento Interno do CARF estabelece, em seu art. 62, que é vedado aos Conselheiros afastar a aplicação ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. No parágrafo único do mencionado dispositivo, há uma exceção à regra acima descrita para as hipóteses nas quais a lei que fundamente o crédito tributário tenha sido objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

No caso específico do auxílio creche, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional expediu o Ato Declaratório nº 11/2000, com a seguinte redação:

*“O PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2600/2008, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 8/12/2008, DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante:*

*‘nas ações judiciais que visem obter a declaração de que não incide a contribuição previdenciária sobre o auxílio-creche, recebido pelos empregados e pago até a idade dos seis anos de idade dos seus filhos menores.’*

*JURISPRUDÊNCIA: Resp nº 816.829/RJ (DJ de 19.11.2007), Resp nº 664.258/RJ (DJ 31.05.2006);”*

Diante do exposto, deve ser alterada a decisão de primeira instância, no que diz respeito ao lançamento relativo às verbas pagas a título de auxílio creche pela Recorrente, mesmo no caso ausência de comprovação da despesa pelo empregado.

## Alíquota do SAT/RAT - enquadramento

Em relação à parcela do crédito tributário relativa ao SAT/RAT, decorrente do suposto enquadramento incorreto da atividade preponderante da empresa para fins de determinação da alíquota aplicável, acompanho o voto-vista do Conselheiro Amílcar Barca Teixeira Júnior .

## Serviços tomados de cooperativa

Também se exige da Recorrente as contribuições previdenciárias devidas em razão da contratação de serviços prestados por cooperativas, diretamente pelos cooperados, em razão do que dispõe o art. 22, inciso IV da Lei 8.212/91, que assim estabelece:

*“Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: 6*

...

*IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.”*

Ainda com relação aos serviços prestados por cooperados, estabelecia a Instrução Normativa MPS/SRP n. 02/2005, com a redação vigente à época, que *“na prestação de serviços de cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, havendo previsão contratual de fornecimento de material ou a utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, esses valores serão deduzidos da base de cálculo da contribuição, desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços e comprovado o custo de aquisição dos materiais e de locação de equipamentos de terceiros, se for o caso, observado o disposto no § 2º do art. 149 e no art. 152”* (art. 289).

Em sua defesa, alega a Recorrente que não houve a contratação de serviços a serem prestados pelos cooperados, mas tão somente a *“utilização (locação) dos carros anestésicos que são da CARENE”*, pelos quais pagaria uma taxa.

Todavia, não é isso o que se infere dos documentos acostados aos autos. O contrato de prestação de serviços firmado entre a contribuinte e a CARENE prevê, expressamente, a disponibilização de técnicos, como se verifica das cláusulas contratuais abaixo transcritas:

*“Do contrato de prestação de serviços*

...

*2.1 - do objeto do contrato)*

*A contratada se compromete a fornecer e manter a qualidade na prestação dos serviços contratados tanto quanto aos técnicos e equipamentos quanto aos materiais utilizados, permitindo o acesso de Auditores médicos e técnicos da contratante para visita à clínica.*

...

*4.1 - Das Obrigações da Contratada*

*Como se constata no contrato e nas notas fiscais emitidas pelo contratado, no campo descrição dos serviços, o objeto do contrato é a prestação de serviços com emprego de materiais e equipamentos, (cópia do contrato de prestação de serviços e de notas fiscais de prestação de serviços em anexo por amostragem).*

...

*4.3 - A contratada responderá de maneira absoluta e inescusável pela perfeição dos serviços objeto deste contrato assumindo inteira, total e exclusiva responsabilidade pelos serviços prestados à contratante e seus usuários.*

*4.4 - Será de inteira responsabilidade da contratada o pagamento de quaisquer indenizações por danos emergentes dos serviços prestados e ou prejuízos causados a contratante e seus usuários, em decorrência de imperfeições na execução do objeto deste contrato.”*

Do exposto, resta claro que se configurou, na espécie, a hipótese prevista no art. 22, inciso IV, da Lei n. 8.212/91, sendo devidas as contribuições previdenciárias.

Já com relação à alegação da empresa de que a ausência de indicação dos cooperados para pagamento de contribuições previdenciárias teria ensejado o cerceamento do seu direito de defesa, cumpre observar que também nesse ponto não assiste razão à Recorrente. Como já dito, consta dos autos prova inequívoca da contratação da cooperativa para a prestação de serviços, com a disponibilização efetiva de técnicos para a realização das atividades (contratos e notas fiscais). Não tendo a Recorrente apresentado prova em contrário de quais e quantos seriam os cooperados envolvidos, se revela legítimo o arbitramento utilizado pela autoridade fiscal.

Nestes termos, resta claro que não houve qualquer prejuízo para a parte, apto a configurar o cerceamento do direito de defesa. Ademais, em nenhum momento a parte logrou demonstrar a insuficiência de dados capaz de inviabilizar a sua defesa. Esse, inclusive, o entendimento que vem sendo reiteradamente adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*“CERCEAMENTO DE DEFESA. PRELIMINAR DE NULIDADE. DESCABIMENTO. A exposição das razões de fato e de direito utilizadas pela requerente em sua plenitude, por todos os meios inerentes, comprova a inexistência do prejuízo alegado, descaracteriza o cerceamento ao direito de defesa.” (CSRF/03-04.323, Terceira Câmara, Relator: Otácilio Dantas Cartaxo, DOU: 08/08/2007)*

### **CONCLUSÃO**

De todo o exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, para reconhecer:

(a) a decadência do direito do Fisco de promover o lançamento das contribuições previdenciárias devidas no período de 01/2002 a 11/2002, e de 13/2002, se houver;

(b) a improcedência do crédito tributário incidente sobre as verbas pagas pelo Recorrente a seus empregados a título de auxílio creche, com relação aos filhos de idade até seis anos; e

(c) a improcedência do crédito tributário relativo ao acréscimo de alíquota em razão do reenquadramento efetuado pela autoridade fiscal, excluindo-se todas as parcelas daí decorrente, nos exatos termos do voto-vista.

Sala das Sessões, em 22 de setembro de 2010

  
CAROLINA SIQUEIRA MONTEIRO DE ANDRADE

## Voto Vencedor

Conselheiro AMILCAR BARCA TEIXEIRA JÚNIOR, Redator designado

Solicitei vista dos presentes autos objetivando analisar a questão com maior profundidade, tendo em conta minha divergência de entendimento em relação à parte do voto apresentado pela i. Relatora.

A exemplo da i. Relatora também reconheço a decadência das Contribuições Previdenciárias referentes aos períodos de 01/2002 a 11/2002 e de 13/2002, se houver, tendo em vista os efeitos da Súmula Vinculante nº 08 do STF.

No entanto, em relação ao lançamento SAT/RAT, e somente em relação a ele, divirjo do posicionamento apresentado pela i. Relatora, considerando que a matéria tem uma série de peculiaridades que não foram efetivamente observadas.

Segundo o magistério da professora Cláudia Salles Vilela Vianna (in Previdência Social – Custeio e Benefícios. – São Paulo : LTr. 2005. páginas 218 / 220), a partir da competência julho/1997, a atividade preponderante da empresa, para fins de enquadramento na alíquota de grau de risco destinada a arrecadar recursos para custear o financiamento dos benefícios concedidos em razão de maior incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho, é aquela que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

Para a realização do auto-enquadramento, deverá o empregador, portanto, obedecer às seguintes disposições, notadamente em relação a empresa com mais de um estabelecimento e diversas atividades econômicas, como é o caso da Recorrente:

I. Inicialmente, deverá se enquadrar por estabelecimento, em cada uma das atividades econômicas existentes, prevalecendo como preponderante aquela que tiver o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

II. Em seguida, comparará os enquadramentos dos estabelecimentos para definir o enquadramento da empresa, cuja atividade preponderante será, então, aquela que tiver o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, apurada dentre todos os seus estabelecimentos.

A título de exemplo, imaginemos uma empresa com mais de um estabelecimento, como matriz e filiais, que têm o mesmo CNPJ raiz. Chamaremos de Estabelecimentos 01, 02, e 03. O Estabelecimento 01 tem a atividade “A” com 10 (dez) empregados, a atividade “B” com 15 (quinze) empregados e a atividade “C” com 20 (vinte) empregados. A atividade preponderante do Estabelecimento 01 é a “C”, com 20 (vinte) empregados.

Continuando o mesmo exemplo imaginemos que o Estabelecimento 02 tem a atividade “D” com 25 (vinte e cinco) empregados, a atividade “E” com 05 (cinco) empregados

e a atividade "F" com 15 (quinze) empregados. Assim, a atividade preponderante no Estabelecimento 02 é a "D", com 25 (vinte e cinco) empregados.

Finalmente, o Estabelecimento 03 tem a atividade "G" com 10 (dez) empregados, a atividade "H" com 20 (vinte) empregados e a atividade "I" com 15 (quinze) empregados. A atividade preponderante no Estabelecimento 03 é a "H", com 20 (vinte) empregados.

A conclusão a que se chega do exemplo acima é que a ATIVIDADE PREPONDERANTE NA EMPRESA É A "D", COM 25 EMPREGADOS.

Assim sendo, percebe-se que a fórmula acima é que deve ser utilizada para se determinar a atividade preponderante relativamente ao correto enquadramento no grau de risco, metodologia que foi totalmente ignorada pela fiscalização, conforme comprova o subitem 3.3.2 do Relatório Fiscal (fls. 689).

Ao realizar o enquadramento de ofício somente porque, em tese, preponderariam as atividades referentes às CNAE's sob os códigos 8511-1, 8512-0, 8513-8 e 8514-6, efetivamente, não nos parece ser a maneira mais correta de aferição para sustentar o lançamento.

O fisco para realizar o enquadramento de ofício deveria ter verificado, in loco, no caso a empresa como um todo, incluindo aí o hospital, as diversas atividades existentes nos estabelecimentos da recorrente, e não arbitrar utilizando a CNAE como elemento suficiente para se cumprir seu mister.

No que diz respeito à Classificação Nacional de Atividades Econômica - CNAE, segundo a apresentação constante do site da RFB ([www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/CNAEFiscal/txtcnae.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/CNAEFiscal/txtcnae.htm)), a CNAE-Fiscal 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).

A CNAE - Fiscal resulta de um trabalho conjunto das três esferas de governo, elaborada sob a coordenação da Receita Federal do Brasil e orientação técnica do IBGE, com representantes da União, dos Estados e dos Municípios, na Subcomissão Técnica da CNAE - Fiscal, que atua em caráter permanente no âmbito da Comissão Nacional de Classificação - CONCLA.

A tabela de códigos e denominações da CNAE - Fiscal foi oficializada mediante publicação no DOU - Resolução IBGE/CONCLA 01 de 25/06/98 e atualizações posteriores.

Sua estrutura hierárquica mantém a mesma estrutura da CNAE (5 dígitos), adicionando um nível hierárquico a partir de detalhamento de classes da CNAE, com 07 dígitos, específico para atender necessidades da organização dos Cadastros de Pessoas Jurídicas no âmbito da Administração Tributária.

Na Receita Federal do Brasil, a CNAE - Fiscal é o código a ser informado na Ficha Cadastral de Pessoa Jurídica (FCPJ) que alimentará o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica/CNPJ.

A responsabilidade em relação à gestão e manutenção da CNAE está a cargo do IBGE, a partir das deliberações da Comissão Nacional de Classificação - CONCLA.

Das definições e responsabilidades acima mencionadas, restou evidenciado que as possibilidades aventadas pela fiscalização e também pela i. Relatora são totalmente incompatíveis com a realidade fática das empresas de um modo geral.

No que concerne à responsabilidade mensal pelo enquadramento no grau de risco, observada a atividade econômica preponderante, a legislação previdenciária determinou que tal função está a cargo do próprio sujeito passivo, cabendo ao fisco rever o auto-enquadramento em qualquer tempo.

Ora, querer atribuir ao sujeito passivo o ônus tributário pretendido somente porque ele tem a responsabilidade de realizar o enquadramento mensal no grau de risco e utilizar a CNAE - Fiscal como balizador de tal obrigação é, sem dúvida, querer ignorar completamente o princípio da verdade material que informa o processo administrativo fiscal.

O enquadramento na CNAE é realizado uma única vez quando a empresa faz seu cadastramento no CNPJ do Ministério da Fazenda. Depois disto, haverá modificações somente na hipótese de alteração da sua natureza jurídica.

Destarte, não resta nenhuma dúvida em relação à impossibilidade de a empresa, mensalmente, alterar suas informações cadastrais na CNAE, como é de sua responsabilidade, ao contrário, a realização de seu enquadramento no grau de risco, observando-se, como já mencionado, a sua atividade econômica preponderante.

Para deixar bem clara a impossibilidade de respaldar a pretensão do fisco, tomamos como exemplo uma empresa da indústria da construção civil, cujo grau de risco é o máximo (3%).

Nesse caso, é correto afirmar que tal empresa poderá em algum momento de sua existência estar sem qualquer obra em curso. No entanto, os empregados da área administrativa e diretiva são mantidos e estão aguardando a contratação de novos empreendimentos.

De acordo com o entendimento do fisco, no exemplo acima, tendo em vista a CNAE da empresa de construção civil, o enquadramento teria que ser aquele de grau máximo, ou seja, de 3% (três por cento).

Todavia, seguindo as determinações da legislação previdenciária, caso a empresa tenha realizado o enquadramento mensal em grau de risco distinto do máximo, não há que se falar em revisão do auto-enquadramento embasado apenas na CNAE.



**CONCLUSÃO**

Destarte, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso apresentado pelo contribuinte, excluindo do lançamento o acréscimo de alíquota em razão do reequadramento efetuado pela Autoridade Fiscal relativamente ao SAT/RAT.

Sala das Sessões, em 22 de setembro de 2010.

AMILCAR BARCA TEIXEIRA JÚNIOR

