



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>14041.720172/2018-69</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	2402-001.409 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	06 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	OI MOVEL S.A. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

**RESOLUÇÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, para que a unidade preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil instrua os autos com as informações solicitadas, nos termos do voto que segue na resolução.

*Assinado Digitalmente*

Gregório Rechmann Junior – Relator

*Assinado Digitalmente*

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino.

**RELATÓRIO**

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 13ª Turma da DRJ/SPO, consubstanciada no Acórdão 16-85.584 (p. 564), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

Trata-se de impugnação contra lançamento realizado pela Divisão de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Brasília/DF, pelo qual foi constituído crédito tributário, no valor total de R\$ 11.020.401,88, devidamente atualizado até outubro de 2018, relativo ao período de janeiro de 2014 a dezembro de 2016, referente as diferenças na alíquota da contribuição destinada a financiar o seguro acidente do trabalho RAT (Riscos Ambientais do Trabalho), e também diferenças existentes em seu multiplicador denominado Fator Acidentário de Prevenção (FAP).

Os motivos fáticos do lançamento estão descritos no Relatório Fiscal (fls. 75), são decorrentes da verificação de valores declarados em GFIP, e podem ser resumidos pelo seguinte excerto:

*"4. Da análise das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social-GFIP, relativas aos anos de 2014 a 2016, apresentadas pelo contribuinte e constantes do sistema informatizado da Receita Federal do Brasil-RFB, constatou-se diferença na alíquota do RAT - Riscos Ambientais do Trabalho e do FAP- Fator Acidentário de Prevenção.*

**5. A TABELA I anexa a este relatório, apresenta os dados de identificação das GFIP's extraídas do sistema informatizado da RFB - Receita Federal do Brasil, e utilizados nesta auditoria.**

**6. Como resultado da ação fiscal foram apurados os créditos tributários mediante lançamento de ofício, sendo compostos pelas contribuições sociais destinadas à previdência social relativa à diferença de percentuais declaras na GFIP para o RAT e FAP.**

**7. Foram consideradas como base de cálculo as remunerações dos segurados empregados declarados em GFIP entregues pelo sujeito passivo e constantes do Sistema Informatizado da Receita Federal do Brasil – RFB.**

**8. O crédito previdenciário, objeto deste lançamento fiscal, destina-se ao Financiamento da Seguridade Social, e é composto da contribuição previdenciária a cargo da empresa, no período de 01/2014 a 12/2016, incluindo os décimos terceiros salários de 2014, 2015 e 2016 calculadas pelas alíquotas discriminadas na TABELA V anexa a este relatório."**

O contribuinte é cientificado do lançamento por meio de acesso ao seu domicílio tributário eletrônico em 04 de outubro de 2018, às 14:39:20hs, consoante despacho de folhas 417. Em 05 de novembro de 2018, tempestivamente portanto, o sujeito passivo apresenta impugnação (fls. 424). São, em síntese, seus argumentos:

\* a nulidade do lançamento em razão da falta de fundamentação clara e precisa de seus fundamentos;

- \* que houve equívocos, por parte da Autoridade Fiscal, na reclassificação da alíquota RAT aplicável como será demonstrado;
- \* que um dos equívocos praticados se consubstancia na ausência da aplicação da alíquota RAT por estabelecimento;
- \* que o critério utilizado para identificar as CNAE's dos estabelecimentos a partir do CBO's dos trabalhadores esta absolutamente equivocado;
- \* que houve erro na definição da CNAE preponderante a partir do CBO escolhido pelo Fisco;
- \* alega que a requalificação do FAP também ocorreu de modo absolutamente equivocado, posto que houve aplicação de uma alíquota uniforme do FAP para todos os estabelecimentos da impugnante;
- \* que não houve a consideração, quando da aplicação do FAP, da existência de recurso administrativo interposto pelo Contribuinte perante o MPS;
- \* que ao requalificar o CNAE adotado pela empresa (alterando portanto o RAT), o Fisco deixou de efetuar os ajustes no FAP, causando vício insanável no lançamento;
- \* por fim, pede nulidade do lançamento ou o reconhecimento da insubsistência do mesmo.

A DRJ julgou improcedente a impugnação, nos termos do susodito Acórdão nº 16-85.584 (p. 564), conforme ementa abaixo reproduzida:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2016

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. ERRO QUE NÃO ENSEJE NENHUM EFEITO PRÁTICO. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO CONTRIBUINTE. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.

As irregularidades, incorreções e omissões que não decorram de ato emanado de autoridade incompetente, ou não ofendam o direito de defesa, não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A FINANCIAR O SEGURO ACIDENTE DO TRABALHO (SAT/RAT). DETERMINAÇÃO DA ALÍQUOTA APLICÁVEL. ATIVIDADE PREPONDERANTE. DETERMINAÇÃO.

A determinação da atividade econômica preponderante deverá ser determinada, por estabelecimento, sendo aquela que ocupa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos. Tal afirmação deve ser analisada dentre as atividades econômicas que efetivamente são realizadas, pela empresa, no estabelecimento.

**FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO. MENSURAÇÃO. APLICABILIDADE.**

O fator acidentário de prevenção (FAP), é um multiplicador incidente sobre a alíquota destinada a financiar o seguro acidente do trabalho (SAT). Tal fator, publicado anualmente, deve ser utilizado por estabelecido do contribuinte, sendo poder/dever do Fisco verificar sua correta aplicação.

Cientificada dos termos da decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou o competente recurso voluntário (p. 591), esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

- 1) o auto de infração é nulo, por absoluta ausência de fundamentação – em momento algum se esclareceu por qual motivo foi realizado o reenquadramento das alíquotas de RAT;
- 2) além de não explicitar os critérios utilizados para o reenquadramento das alíquotas de RAT da empresa, o auto de infração não observa coerência alguma entre os dados CBO e o CNAE por ele adotados;
- 3) igualmente, a correta análise da atividade preponderante de cada estabelecimento levará à aplicação de códigos CNAE com alíquota menor que a aplicada pelo auto de infração;
- 4) em relação ao FAP, como o cálculo dos fatores de multiplicação depende do número de acidentes sofridos em relação aos demais contribuintes daquele CNAE, o auto de infração é nulo por não levar em consideração a influência do reenquadramento do CNAE da empresa no FAP;
- 5) ainda em relação ao FAP, o auto de infração aplicou alíquotas diferentes das declaradas em GFIP, sem observar que o contribuinte interpôs recurso, dotado de efeito suspensivo, contra o ato do Ministério de Previdência Social que efetuou o seu reenquadramento. Logo, o reenquadramento do FAP efetivado pelo auto de infração não poderia produzir efeitos;
- 6) quando muito, a fiscalização poderia ter efetuado o lançamento de ofício com as alíquotas que entendesse aplicáveis, mas nunca cobrar multa de ofício, uma vez que a exigibilidade do crédito tributário está suspensa, por força do art. 151, III, CTN;
- 7) por fim, o auto de infração aplicou alíquota uniforme para o FAP em todos os estabelecimentos nos anos 2014 e 2015, em total desrespeito à jurisprudência do STJ e ao entendimento vinculante expresso na Nota SEI nº 65/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

De acordo com Relatório Fiscal (p. 75), tem-se que, *da análise das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social-GFIP, relativas aos anos de 2014 a 2016, apresentadas pelo contribuinte e constantes do sistema informatizado da Receita Federal do Brasil-RFB, constatou-se diferença na alíquota do RAT - Riscos Ambientais do Trabalho e do FAP-Fator Acidentário de Prevenção. Assim, como resultado da ação fiscal foram apurados os créditos tributários mediante lançamento de ofício, sendo compostos pelas contribuições sociais destinadas à previdência social relativa à diferença de percentuais declaras na GFIP para o RAT e FAP.*

Em sua peça recursal, a Contribuinte, ora Recorrente, esgrime suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

(i) nulidade do lançamento por ausência de fundamentação clara e precisa;

(ii) existência de equívocos no reenquadramento do RAT no período:

(ii.i) ausência de cálculo do RAT segregado por estabelecimento nos períodos de 2014 e 2015;

(ii.ii) incoerência dos critérios utilizados para o reenquadramento do RAT. Falta de coerência entre os dados de CBO e o CNAE;

(ii.iii) erro na qualificação do CNAE a partir do CBO preponderante;

(ii.iv) o código CBO correto a partir do critério estabelecido no Regulamento da Previdência Social;

(iii) existência de equívocos no enquadramento do FAP:

(iii.i) impossibilidade de aplicação uniforme da alíquota do FAP nos anos 2014 e 2015;

(iii.ii) suspensão do FAP nos anos de 2014 a 2016, diante da existência de recurso administrativo ainda não apreciado no MPS; e

(iii.iii) incongruência material: a requalificação do RAT altera o índice do FAP.

No que tange especificamente à alegação de “suspensão do FAP nos anos de 2014 a 2016 em razão da existência de recurso administrativo ainda não apreciado no MPS”, a Recorrente defende que:

(...) o FAP é um fator de multiplicação do RAT, a partir do qual se chega à alíquota final da contribuição prevista no art. 22, II, da Lei nº 8.212/1991. E, nos termos do art. 202-A, a fixação desse Fator depende dos índices de gravidade, de frequência e de custo da empresa, dentro da respectiva atividade econômica.

Pela referida legislação, a fixação do FAP é feita anualmente pelo Ministério da Previdência Social (atualmente, incorporado ao Ministério da Economia). Contudo, é permitido ao sujeito passivo impugnar, administrativamente, o cálculo realizado pelo órgão, conforme permissão do art. 202-B, do RPS.

E, conforme estabelecido pelo art. 202-B, § 3º, do Decreto nº 3.048/19998 a impugnação e o recurso administrativo que versarem sobre o FAP possuem efeito suspensivo.

No caso dos autos, a Recorrente apresentou impugnações e recursos administrativos contra a fixação do FAP nos anos de 2014, 2015 e 2016, conforme comprovantes juntados aos autos (fls. 526/543).

Logo, considerando o efeito suspensivo automático desses recursos, está suspensa a aplicação da alíquota do FAP nos termos estabelecidos pelo Ministério da Previdência Social – órgão que forneceu a base de dados utilizadas pelas Tabelas IV e V, anexas ao auto de infração, para majorar o FAP no caso dos autos.

Em outras palavras, o que se tem, no caso em exame, é a suspensão da eficácia da própria alíquota do FAP utilizada no auto de infração ora impugnado. Nesse contexto, como o auto de infração se vale de alíquota equivocada, é necessário cancelar, por completo, o lançamento de ofício.

Sobre o tema, a DRJ destacou e concluiu que:

(...)

Embora todo o esforço argumentativo apresentado pelo contribuinte, novamente nos vemos diante de uma discussão jurídica, pela qual os argumentos se demonstram válidos, que não enseja - no caso em concreto - nenhum resultado prático distinto daquele que o Fisco constituiu pelo lançamento.

Explico.

Não se discute, posto que expresso no Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que a apresentação tempestiva de recurso contra o FAP apurado pelo MPS, tem o condão de suspender a aplicação de tal fator.

Porém, no caso em apreço, não houve a aplicação de FAP distinto daquele que o contribuinte mesmo utilizou. O que houve, e sem nenhum prejuízo aparente ao

contribuinte, foi a aplicação do mesmo FAP adotado pelo sujeito passivo, porém com o número correto de casas decimais, consoante prevê a legislação em vigor.

Tal afirmação, embora não esteja expressa no relatório fiscal, se obtém pela simples leitura da tabela utilizada pelo Auditor Fiscal para calcular o que ele denominou de RAT ajustado (RAT x FAP). Vejamos o que consta do relatório elaborado pela Autoridade Lançadora (fls. 80):

(...)

Simple leitura - de excerto exemplificativo, mas cujo padrão se repete ao longo de toda a tabela - comprova que não houve alteração de valor utilizado pelo contribuinte para calcular seu RAT ajustado. Tal afirmação ganha ainda mais relevância quando se observa que na maioria dos estabelecimentos e competências foi utilizado o FAP neutro, ou seja, igual a 1 (fls. 358/372).

Tal constatação permite inferir que o Auditor Fiscal provavelmente construiu a tabela IV somente para demonstrar qual o FAP que foi utilizado em cada competência, e por ajustar as casas decimais aplicáveis ao que determina a legislação.

Comprova-se o acima dito com a análise, v.g., da tabela V num estabelecimento e competência constante do excerto acima (fls. 373). Observe-se que a coluna FAP MPS tem exatamente o FAP que consta na tabela IV acima (FAP = 0,6956):

TABELA V												
CNPJ	Mês	RAT GFIP	FAP GFIP	RAT: Ajustado GFIP	RAT TABELA II	FAP MPS	RAT Ajustado AFRFB	Diferença de RAT Ajustado	Remuneração - Seg Empregados	Remuneração - Seg Empregados (13o Sal)	Remuneração Total	Diferença de RAT Ajustado Levantada (I x L) / 100
05.423.963/0001-11	02/2014	1,00	1,0000	1,00	2,00	1,2101	2,4202	1,4202	12.992,00		12.992,00	184,51
05.423.963/0001-11	01/2016	1,00	0,7000	0,70	2,00	0,6956	1,3912	0,6912	9.644,00		9.644,00	66,66
05.423.963/0001-11	02/2016	1,00	0,6900	0,69	2,00	0,6956	1,3912	0,7012	9.644,00		9.644,00	67,62
05.423.963/0001-11	03/2016	1,00	0,7000	0,70	2,00	0,6956	1,3912	0,6912	9.644,00		9.644,00	66,66
05.423.963/0001-11	04/2016	1,00	0,7000	0,70	2,00	0,6956	1,3912	0,6912	17.165,98		17.165,98	118,65
05.423.963/0001-11	05/2016	1,00	0,7000	0,70	2,00	0,6956	1,3912	0,6912	53.597,13	4.018,33	57.615,46	398,24
05.423.963/0001-11	06/2016	1,00	0,7000	0,70	2,00	0,6956	1,3912	0,6912	6.641,80		6.641,80	45,91
05.423.963/0001-11	07/2016	1,00	0,7000	0,70	2,00	0,6956	1,3912	0,6912	6.722,20		6.722,20	46,46

Forçoso reconhecer a improcedência da impugnação nesse ponto.

Pois bem!

Inicialmente – e sem que isso represente qualquer juízo de valor nesta oportunidade – cumpre destacar que, à primeira vista, ao contrário do quanto afirmado pelo órgão julgador de primeira instância, o FAP aplicado pela autoridade administrativa fiscal não corresponde àquele utilizado pela Contribuinte.

De fato, analisando-se a Tabela IV anexa ao Relatório Fiscal (p. 357), poder-se-ia concluir, como o fez o Colegiado de primeira instância, que o FAP aplicado pela Fiscalização corresponde ao mesmo FAP utilizado pela Contribuinte, com o devido ajuste das casas decimais.

Ocorre que, ao se analisar a Tabela V (p. 373) - por meio da qual, registre-se, a Fiscalização apurou a diferença de RAT a ser lançada – verifica-se que o FAP efetivamente utilizado

pela Autoridade Administrativa Fiscal na apuração do crédito tributário lançado (Coluna “FAP MPS”) difere daquele utilizado pela Contribuinte (Coluna “FAP GFIP”).

Esse, inclusive, é um dos argumentos de defesa da Contribuinte em seu apelo recursal que, em tom irônico, afirma que, *no dia em que os valores da coluna 'FAP GFIP' (ou seja, FAP declarado pelo contribuinte), acima destacados, forem iguais aos da coluna 'FAP MPS' (ou seja, FAP adotado pelo auto de infração), a matemática, na forma como a conhecemos nos últimos 5.000 anos, deverá passar por uma profunda reformulação.*

Tal matéria, entretanto, não será objeto de análise nesta oportunidade, centrando-se a presente Resolução na impugnação administrativa apresentada pela Contribuinte contra o cálculo do FAP realizado pelo MPS referente aos anos de 2014, 2015 e 2016.

Isto porque, conforme os escólios do Conselheiro João Maurício Vital, *embora os lançamentos não sejam indevidos (...) eles podem ser alterados a depender do deslinde daqueles processos* (vide, neste sentido, Resolução nº 2002-000.289, de 20/03/2024).

Neste espeque, considerando que uma das controvérsias objeto do presente processo se refere ao índice FAP aplicado pela Fiscalização e que a Contribuinte, conforme destacado linhas acima, impugnou administrativamente o cálculo do FAP realizado pelo MPS, entendendo que o recurso voluntário não está apto a ser julgado, pois não se sabe qual terá sido a decisão final acerca do FAP aplicável aos anos de 2014, 2015 e 2016.

Assim, à luz do princípio da verdade material, paradigma do processo administrativo fiscal, entendendo ser imprescindível, no caso vertente, a conversão do presente julgamento em diligência para a Unidade de Origem para que a autoridade administrativa fiscal:

(i) informar se já houve decisão final referente às impugnações administrativas apresentadas pela Contribuinte em relação ao FAP calculado pelo MPS dos anos de 2014, 2015 e 2016;

(ii) caso positivo, informar o resultado final daquelas discussões administrativas, cotejando o índice FAP aplicado pela Fiscalização no caso ora em análise, destacando qual seria, com base naquelas decisões, o índice FAP correto por estabelecimento da Contribuinte, em cada período fiscalizado;

(iii) consolidar o resultado da diligência, de forma conclusiva, em Informação Fiscal que deverá ser cientificada ao Contribuinte para que, a seu critério, apresente manifestação no prazo de 30 (trinta) dias.

Após, retornar os autos para este Conselho para prosseguimento do julgamento do recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Gregório Rechmann Junior**

RESOLUÇÃO 2402-001.409 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 14041.720172/2018-69

DOCUMENTO VALIDADO