



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15746.728063/2022-00</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	2102-000.211 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	4 de fevereiro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TAM LINHAS AEREAS S/A
<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 do recurso voluntário em diligência à unidade de origem, nos termos do voto do relator.

*Assinado Digitalmente*

**Cleberson Alex Friess** – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José Marcio Bitte, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade e Cleberson Alex Friess (Presidente).

### **RELATÓRIO**

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 109-021.299, de 27/03/2024, prolatado pela 7ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 (DRJ09), cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo (fls. 13.086/13.103):

O acórdão está assim ementado:

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

**AUTOENQUADRAMENTO. CNAE PREPONDERANTE. REVISÃO DE OFÍCIO.**

O enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da entidade/empresa, e deve ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade preponderante, podendo ser alterado de ofício pela autoridade fiscal, para efeito de lançamento.

**ALIQUOTA GILRAT. ATIVIDADE PREPONDERANTE. DECRETO N° 3.048/1999**

O enquadramento da atividade preponderante da empresa e o respectivo grau de risco de acidente de trabalho deve ser obtido com base no Anexo V do Decreto nº 3.048/1999.

**Impugnação Improcedente**

Extrai-se do Termo de Verificação Fiscal que a autoridade tributária lavrou Auto de Infração (AI), relativo às competências de 01/2018 e 12/2018, inclusive décimo terceiro, para exigir a contribuição previdenciária patronal para o financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT) sobre a remuneração dos segurados empregados (fls. 1.272/1.280 e 1.286/1.290).

A contribuição previdenciária exigida no presente lançamento tem previsão no art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, assim como no art. 202 do Regulamento da Previdência Social (RPS), veiculado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999.

A empresa informou mensalmente na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) e, a partir da competência 08/2018, no Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial), o enquadramento na atividade preponderante, com base na atividade econômica e respectivos riscos de acidentes do trabalho, no grau mínimo, com alíquota de 1%, para todos os estabelecimentos.

Entretanto, segundo a autoridade fiscal, as atividades preponderantes nos estabelecimentos da empresa geram riscos de acidente do trabalho no grau médio e grave, respectivamente, com alíquotas de 2% e 3%, razão pela qual procedeu ao reenquadramento dos valores, mediante lançamento de ofício das diferenças de RAT não declaradas e recolhidas à época própria.

Para a fiscalização, as atividades preponderantes da empresa e grau de risco de acidente do trabalho, por estabelecimento, considerando a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, conforme Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), prevista no Anexo V do RPS, são:

- CNPJ 02.012.862/0001-60:

CNAE 8211-3/00 (Serviços combinados de escritório e apoio administrativo)  
– GILRAT 2%;

- CNPJ 02.012.862/0009-17:

CNAE 3316-3/01 (Manutenção e reparação de aeronaves) – GILRAT 2%

- Demais estabelecimentos:

CNAE 5111-1/00 (Transporte aéreo de passageiros) – GILRAT 3%

Ao mesmo tempo, a auditoria fiscal constatou erros na informação do Fator Acidentário de Prevenção (FAP), atribuído pelo Ministério da Previdência Social, resultando na incorreção do cálculo do RAT ajustado, matriz e filiais, na GFIP e no eSocial.

Após intimação, a empresa informou, individualmente, a Classificação Brasileira de Ocupações (CBO) dos segurados empregados a seu serviço. Com base nos códigos da CBO, a fiscalização determinou a atividade econômica preponderante e respectivo grau de risco de acidente do trabalho, mensalmente e por estabelecimento, discriminados nas planilhas eletrônicas constantes do arquivo não paginável, denominado “Cálculo CBO preponderante” (fls. 1.283).

As diferenças de contribuições previdenciárias a recolher, calculadas por estabelecimento e competência, estão demonstradas na planilha eletrônica constante do arquivo não paginável "Diferenças RAT SAT devidos menos RAT SAT declarados" (fls. 1.284).

Ciente da lavratura do auto de infração, em 30/12/2022, a empresa autuada impugnou o lançamento fiscal no dia 27/01/2023 (fls. 1.293 e 1.296/1.297).

Em síntese, a autuada apresentou os seguintes argumentos de fato e de direito para a improcedência do crédito tributário, acompanhados de elementos de prova (fls. 1299/1340 e 1341/13.082):

(i) em preliminar, a nulidade do auto de infração, por vício material, dado que a autoridade fiscal não produziu as provas necessárias para se contrapor ao autoenquadramento no grau de risco da RAT, nos termos exigidos pela legislação tributária. A fiscalização não foi capaz de demonstrar, por meio de elementos probatórios, o enquadramento das atividades preponderantes da matriz e das filiais nos graus de risco grave (3%) ou risco médio (2%);

(ii) no mérito, a título de argumentação subsidiária, defende que o enquadramento jurídico realizado pela empresa respeitou as diretrizes legais atinentes à matéria, mediante adequado enquadramento de sua atividade para fins de aferição da alíquota RAT no grau de risco leve;

(iii) os Laudos Técnicos de Condições Ambientais do Trabalho (LTCAT), os Programas de Prevenção de Riscos Ambientais (PPRA) e os Pareceres Técnicos de Enquadramento do Grau de Risco da Atividade Preponderante, assinados por engenheiro de segurança do trabalho, oportunamente apresentados durante a ação fiscal, atestam o grau de risco leve inerente às atividades preponderantes da empresa, em que pese a fiscalização desprezar tais documentos como instrumentos probatórios;

(iv) com fundamento no equilíbrio sistêmico das receitas e despesas da seguridade social, os valores recolhidos pela empresa, a título de RAT, são mais do que suficientes para custear a totalidade dos benefícios concedidos e pagos pela Previdência Social aos seus funcionários;

(v) a melhoria das condições do ambiente do trabalho está amplamente demonstrada nos autos, considerando os investimentos realizados pela empresa a fim de mitigar os riscos ambientais; e

(vi) a solução do litígio deverá garantir a observância do princípio da verdade material, inclusive com predominância da substância sobre a forma.

Intimada da decisão de piso em 17/04/2024, a pessoa jurídica apresentou recurso voluntário protocolado no dia 16/05/2024 (fls. 13.113/13.115 e 13.117/13.165).

Após breve relato dos fatos, a recorrente repisa os argumentos de fato e de direito da impugnação, em exercício de dialética recursal para se contrapor aos fundamentos do acórdão de primeira instância que manteve a exigência do crédito tributário.

A Procuradoria da Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões.

É o relatório, no que interessa ao feito.

## VOTO

Conselheiro **Cleberson Alex Friess**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de validade do procedimento.

Como questão central, o apelo recursal sustenta a nulidade do auto de infração por vício material, tendo em conta que a fiscalização tributária deixou de produzir as provas imprescindíveis para rever o auto enquadramento realizado pelo contribuinte nos graus de risco de acidente de trabalho (RAT).

O levantamento realizado pela fiscalização para identificar a atividade preponderante de cada estabelecimento não teria observado os parâmetros legais, na medida em que as atividades-meio foram indevidamente classificadas como vinculadas à atividade de transporte aéreo de passageiros, em vez de considerá-las associadas às respectivas ocupações dos trabalhadores.

A título exemplificativo, o recurso voluntário menciona a apuração da atividade preponderante no estabelecimento CNPJ 02.012.862/0072-53, mês de janeiro/2018, em que segurados relacionados à área de recursos humanos e de apoio administrativo, respectivamente, CBO 2524 e CBO 4101, foram vinculados à atividade econômica de transporte aéreo de passageiros regular, no grau de risco máximo (3%).

Esse tipo de erro, contrário às regras que estabelecem o procedimento para classificação do grau de risco das atividades preponderantes de cada um dos estabelecimentos da empresa, não seria um caso isolado, porquanto funções idênticas foram enquadradas pela autoridade fiscal em CNAE distintos nos demais estabelecimentos.

Pois bem.

Quanto à contribuição previdenciária do art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991, a que se refere o art. 202 do RPS, exigida no presente processo administrativo, a alíquota de 1%, 2% ou 3%, é definida com base no risco de acidentes do trabalho, considerando a atividade preponderante de cada estabelecimento.

Cabe à empresa, mensalmente, proceder ao enquadramento da atividade nos correspondentes graus de risco, tomando por base a sua atividade econômica preponderante, observado o código CNAE da atividade e a alíquota correspondente ao grau de risco constante do Anexo V do RPS.

A atividade econômica preponderante é aquela que ocupa, em cada estabelecimento da empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

Na hipótese de erro, a fiscalização tributária poderá rever o auto enquadramento realizado pela empresa, efetivando o lançamento de ofício das diferenças devidas da contribuição previdenciária.

Ao efetuar a revisão do auto enquadramento na atividade econômica preponderante, a autoridade tributária utilizou, inicialmente, dados como objeto social, natureza da receita bruta auferida mensalmente e nome fantasia dos estabelecimentos e, num segundo momento, analisou as atividades efetivamente desempenhadas pelos segurados empregados, com base no código da CBO informado pela empresa. Por fim, realizou a contagem para identificar a atividade preponderante de cada estabelecimento, vinculando ao código da CNAE e respectivo grau de risco do Anexo V do RPS.

A fiscalização tributária consolidou a apuração da atividade econômica preponderante de um total de 64 (sessenta e quatro) estabelecimentos da empresa, detalhada em planilhas individualizadas, com CBO, número de trabalhadores e CNAE associado (Arquivo não paginável, “Cálculo CBO preponderante”, às fls. 1.283).

Para efeito da alíquota correspondente ao grau de risco, o Anexo V do RPS utiliza o código da CNAE da atividade preponderante. A CNAE é uma classificação estatística por atividades econômicas, em que não há equivalência direta com a atividade laboral do trabalhador, esta sim ligada à natureza da prestação de serviços pelo obreiro.

Em razão disso, a fiscalização se baseou nos códigos da CBO, cuja classificação estatística tem por finalidade a identificação das ocupações no mercado de trabalho, com profissões e descrição de tarefas executadas pelos trabalhadores, representando, certamente, um critério alinhado com a atividade efetivamente desempenhada pelo segurado empregado no estabelecimento da empresa.

A empresa autuada forneceu as informações sobre atividades laborais exercidas pelos segurados empregados, por estabelecimento, através do código CBO de cada trabalhador, em resposta à intimação da autoridade fiscal.

Então, a fiscalização realizou a associação do código da CBO dos segurados empregados com a CNAE da atividade preponderante, por estabelecimento, obtendo o grau de risco de acidente do trabalho, conforme Anexo V do RPS (Arquivo não paginável, “Cálculo CBO preponderante”, às fls. 1.283).

O risco de acidente do trabalho é determinado, de forma mensal e por estabelecimento, com base na atividade preponderante efetivamente desempenhada pelos segurados empregados, independentemente do objeto social ou da atividade econômica principal da empresa, representativa da receita/faturamento auferida ou esperada.

É dizer, o enquadramento leva em conta o número de segurados empregados ocupados em cada uma das atividades desempenhadas.

Daí porque uma mesma atividade desenvolvida pelos segurados empregados, associada a determinado código da CBO, em diferentes estabelecimentos da empresa, deve corresponder a uma mesma CNAE, do Anexo V do RPS, ainda que distintas as atividades econômicas principais dos estabelecimentos em que estejam alocados os trabalhadores, salvo na hipótese de haver alguma peculiaridade no caso concreto.

Com feito, os riscos de acidente de trabalho que os trabalhadores estarão submetidos seriam idênticos, quando desempenham a mesma atividade, parâmetro que interessa para delimitar a alíquota para custeio dos benefícios previdenciários vinculados.

Em exame perfunctório, a partir do arquivo eletrônico de planilhas da fiscalização, constata-se a possibilidade de haver inconsistências nos critérios utilizados para identificar a atividade preponderante dos estabelecimentos.

Preliminarmente, há dúvida da correção da apuração da atividade econômica preponderante para o estabelecimento CNPJ 02.012.862/0072-53, conforme exemplo do recurso voluntário.

Após classificar os segurados empregados com atividades na área de recursos humanos (CBO 2524) e de apoio administrativo (CBO 4101) na CNAE 5111-1/00, a fiscalização atestou matematicamente que a maioria dos trabalhadores executava suas atividades com risco grave de acidente do trabalho (Transporte aéreo de passageiros regular).

Quanto ao mês de janeiro/2018, 58,44% dos trabalhadores enquadram-se na atividade preponderante classificada na CNAE 5111-1/00 (Transporte aéreo de passageiros regular), na alíquota de 3% (risco grave). Para os demais meses, o critério fiscal e os percentuais são semelhantes para o estabelecimento CNPJ 02.012.862/0072-53.

No resultado de 58,44% estão incluídos os “Profissionais de recursos humanos”, classificados no código CBO 2524, no percentual de 24,28%, e “Supervisores administrativos”, CBO

4101, no percentual de 7,82%, que totalizam 32,1 % dos trabalhadores alocados no estabelecimento.

As ocupações dos trabalhadores no CBO 2524 e CBO 4101 tiveram influência direta na conclusão sobre “atividade econômica que ocupa, em cada estabelecimento da empresa, o maior número de segurados empregados” (Arquivo não paginável, “Cálculo CBO preponderante”, às fls. 1.283).

Ocorre que não há fundamentação específica sobre as razões pelas quais a fiscalização, nessa filial, classificou como exercendo atividade de “Transporte aéreo de passageiros regular” um percentual significativo de segurados empregados com atividade laboral, aparentemente, concentrada em área administrativa, isto é, funcionários que teoricamente auxiliam ou complementam indistintamente outras atividades econômicas da empresa, inclusive em diferentes estabelecimentos.

Como regra, nos demais estabelecimentos da empresa, a fiscalização também associou os diferentes códigos da CBO, relacionados ao desempenho de funções administrativas, na CNAE 5111-1/00 (Transporte aéreo de passageiros regular), à alíquota de 3% (risco grave).

Em aparente distinção de método, no estabelecimento CNPJ 02.012.862/0001-60, a autoridade fiscal classificou os códigos da CBO de funções administrativas na CNAE 8211-3/00 (Serviços combinados de escritório e apoio administrativo), à alíquota de 2% (risco médio).

Do mesmo modo, as funções ligadas à atividade de manutenção e reparos de aeronaves, a exemplo dos códigos CBO 2122, CBO 2149, CBO 3911 e CBO 9141, foram classificadas, na maioria dos estabelecimentos, como CNAE 5111-1/00 (Transporte aéreo de passageiros regular), na alíquota de 3% (risco grave).

Diferentemente, em relação ao estabelecimento CNPJ 02.012.862/0009-17, a classificação resultou na CNAE 3316-3/01 (Manutenção e reparação de aeronaves), à alíquota de 2% (risco médio).

A fim de melhor apuração da verdade material, com vistas à convicção do órgão julgador sobre o procedimento de reenquadramento feito pela autoridade fiscal, a conversão do julgamento em diligência é medida que se impõe neste processo administrativo.

Nesse sentido, VOTO POR CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA à unidade de origem da RFB, para que a fiscalização, em relatório circunstanciado, por estabelecimento e competência, faça a análise e esclareça os seguintes aspectos:

- a) os motivos pelos quais as funções ligadas a atividades administrativas, a exemplo do código da CBO 4101 (Supervisores administrativos), foram classificadas, em alguns estabelecimentos, na CNAE 8211-3/00 (Serviços combinados de escritório e apoio administrativo), e, na grande maioria, na CNAE 5111-1/00 (Transporte aéreo de passageiros regular);

b) as razões pelas quais as funções ligadas à manutenção e reparos de aeronaves, a exemplo do código da CBO 9141 (Mecânicos de manutenção aeronáutica), foram classificadas, em alguns estabelecimentos, na CNAE 3316-3/01 (Manutenção e reparação de aeronaves), e, na grande maioria, na CNAE 5111-1/00 (Transporte aéreo de passageiros regular);

c) qual a justificativa para classificar uma mesma atividade laboral desempenhada por segurados empregados, correspondente ao mesmo código da CBO, informado pela empresa, em CNAE distintos, com diferentes graus de risco de acidente de trabalho; e

d) qual o critério objetivo que se adotou para vincular diferentes códigos da CBO, referentes às atividades laborais dos segurados empregados, nos vários estabelecimentos, à CNAE 5111-1/00 (Transporte aéreo de passageiros regular), prevista no Anexo V do RPS (Arquivo não paginável, “Cálculo CBO preponderante”, às fls. 1.283).

Após o cumprimento da diligência pela autoridade fiscal, a recorrente deverá ser comunicada do resultado para se manifestar por escrito, caso queira, ofertando-lhe prazo não inferior a 30 (trinta) dias.

Ao final, com ou sem manifestação da parte, retornem-se os autos para julgamento no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

### Conclusão

Ante o exposto, voto por converter o julgamento em diligência, nos termos acima propostos.

*Assinado Digitalmente*

**Cleberson Alex Friess**