



**Processo nº** 15889.000026/2009-23  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2201-009.151 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 1 de setembro de 2021  
**Recorrente** UNIMED DE BAURU COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

**NORMAS GERAIS. NULIDADES. INOCORRÊNCIA.**

A nulidade do lançamento deve ser declarada quando não atendidos os preceitos do CTN e da legislação que rege o processo administrativo tributário no tocante à incompetência do agente emissor dos atos, termos, despachos e decisões ou no caso de preterição do direito de defesa e do contraditório do contribuinte.

**DILIGÊNCIA. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA.**

Inexiste cerceamento do direito de defesa no indeferimento da diligência para coleta de provas quando presentes nos autos os elementos necessários ao correto entendimento dos valores lançados.

**ALÍQUOTA RAT. DIFERENÇA.**

A contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), possui alíquota variável (1%, 2% ou 3%), aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau e risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro, conforme classificação na tabela Classificação Nacional de Atividades Econômicas CNAE, vigente à época dos fatos geradores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar os créditos tributários objeto dos levantamentos “GLO - GLOSA DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA” e “SAT — RISCOS DE ACIDENTES TRABALHO” dos estabelecimentos CNPJ 44.456.036/0001-50, 44.456.036/0002-30 e 44.456.036/0004-00.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho,

Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nobrega (suplente convocado(a)), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 307/326) interposto contra decisão proferida pela 9<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) de fls. 297/301, que julgou a impugnação improcedente mantendo o crédito tributário formalizado no AI – Auto de Infração – DEBCAD 37.188.910-3, no montante de R\$ 330.493,17, já incluídos juros e multa (fls. 4/29), acompanhado do Relatório Fiscal (fls. 177/181), referente às contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondente à parte da empresa e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT), relativos aos estabelecimentos matriz e filiais 0002, 0003 e 0004, no período de 1/2004 a 12/2004.

### Do Lançamento

Conforme resumo constante no acórdão recorrido (fl. 209):

Trata-se de Auto de Infração lavrado pela fiscalização em relação ao contribuinte acima identificado, no montante de R\$330.493,17, incluindo a contribuição devida pela empresa à Seguridade Social, destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT).

Inclui, ainda, as compensações glosadas pela fiscalização, em decorrência de equívoco no enquadramento realizado pela cooperativa em relação às alíquotas do SAT.

Relata a autoridade fiscal que a cooperativa possui 4 estabelecimentos distintos, com as seguintes atividades: planos de saúde, farmácia, hospital e outras atividades ligadas à área de saúde. Informa que no período de 01 a 07/2004, a mesma se auto enquadrou no correspondente grau de risco considerando cada estabelecimento da empresa; e a partir de 08/2004 enquadrou todos os estabelecimentos no grau de risco leve (1%) por entender que sua atividade preponderante correspondia a planos de saúde, compensando os valores que entendeu recolhidos a maior, no período de 07/2000 a 07/2004.

Analisando, contudo, as atividades desenvolvidas nos estabelecimentos da empresa, assim como o número de segurados envolvidos, a fiscalização concluiu ser preponderante a atividade executada no estabelecimento 0003 — hospital, cuja alíquota aplicada em função do grau de risco é de 2%.

(...)

### Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado pessoalmente do lançamento em 28/1/2009 (fl. 4) e em 19/2/2009 apresentou sua impugnação (fls. 250/269), instruída com documentos (fls. 270/291), cujo resumo elaborado pela DRJ, adota-se, para compor parte do presente relatório (fls. 298/299):

(...)

#### DA IMPUGNAÇÃO

Por não concordar com os termos da autuação a cooperativa, por seu representante legal, apresentou impugnação ao débito alegando, em síntese, o que segue.

Aduz ter contratado empresa de consultoria externa, tendo esta emitido um parecer concluindo que o maior número de segurados empregados da cooperativa encontra-se

lotado no setor de risco leve, autorizando o seu enquadramento na alíquota de 1%. Que o enquadramento realizado pela empresa de consultoria considerou todos os empregados dos 4 estabelecimentos da empresa, atendendo, assim, ao disposto no §3º do artigo 202 do Decreto n.º 3.048/99. Nesse sentido, argumenta ser abusiva e ilegal a disposição contida na Orientação Normativa n.º 02/97, ao retirar o pessoal administrativo do cálculo do SAT como se estes não estivessem sujeitos a risco, pois contraria os dispositivos da lei e do regulamento.

Transcreve jurisprudência sobre o assunto.

Alega a existência de erro no levantamento da atividade preponderante pela fiscalização, maculando o auto de infração.

Menciona, primeiramente, que no estabelecimento 0003 — hospital a fiscalização deixou de considerar os segurados compreendidos no grau de risco 1 (leve) e que não exercem atividade meio, tais como: auxiliar de manutenção, almoxarifado, auxiliar de compras, chefe de atendimento ao cliente, comprador, coordenador do centro cirúrgico e do almoxarifado, técnico em segurança do trabalho e telefonistas.

E que por outro lado, enquadrou segurados no grau de risco 2, os quais, pela função exercida, deveriam ser enquadrados no grau de risco 1: assessor de hotelaria, assistente de diretoria, assistentes sociais, auxiliares administrativos, auxiliares de farmácia, biólogos, coordenadores, costureiras, farmacêuticos, fisioterapeutas, lacteristas e nutricionistas.

Em relação ao estabelecimento 0001 — matriz — (plano de saúde), menciona que a fiscalização enquadrou segurados no grau de risco 1, mantendo incoerência com o levantamento que enquadrou estas mesmas funções no grau de risco 2 no estabelecimento 0003 — hospital.

Entende, assim, que o levantamento realizado apresenta inconsistências e incoerências que viciam o auto de infração, entendendo que o mesmo deve ser declarado nulo.

Apresenta, em seguida, planilha com o enquadramento dos segurados, de acordo com o entendimento adotado na impugnação, com a finalidade de demonstrar a preponderância do grau de risco 1 (1%).

Caso as planilhas demonstrativas sejam consideradas insuficientes, requer a realização das diligências necessárias para comprovação dos levantamentos realizados.

Requer, finalmente, seja recebida a impugnação apresentada, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário. Que sejam acatados os erros cometidos pela fiscalização, maculando e viciando todo o período autuado, designando, inclusive, as diligências que entender necessárias. Requer, finalmente, seja julgada procedente a impugnação, extinguindo o crédito tributário, com posterior arquivamento do processo.

## Da Decisão da DRJ

A 9<sup>a</sup> Turma da DRJ/RPO, em sessão de 10 de junho de 2010, no acórdão n.º 14-29.526 (fls. 297/301), julgou a impugnação improcedente, conforme ementa abaixo reproduzida (fl. 297):

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

**SAT. ENQUADRAMENTO. ATIVIDADE PREPONDERANTE.**

O enquadramento das empresas nos graus de risco leve, médio ou grave deve observar a atividade preponderante da empresa, sendo assim considerada a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

**INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO. ARGUIÇÃO.**

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre constitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo.

**PRODUÇÃO DE PROVAS. INDEFERIMENTO. DESNECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA.**

Deve ser indeferido o requerimento de produção de provas, quando presentes nos autos todos os documentos necessários ao seu correto entendimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

**Do recurso Voluntário**

Devidamente cientificado do acórdão por via postal em 21/7/2010 (AR de fl. 305), o contribuinte interpôs recurso voluntário em 10/8/2010 (fls. 307/326), acompanhado de documentos (fls. 327/364), em síntese, com os mesmos argumentos da impugnação:

- Da competência tributária no exame de matéria cuja ilegalidade e/ou inconstitucionalidade já tenha sido reconhecida em face da jurisprudência do STJ.
- Da legislação aplicável ao SAT.
- Da ilegalidade da aplicação da Orientação Normativa INSS n° 2 de 21/8/1997.
- Do erro no levantamento da atividade preponderante pela fiscalização e
- Da prova material – diligência fiscal – negativa da DRJ/RPO.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

**Preliminar de Nulidade**

O contribuinte alega a nulidade do auto de infração por este carecer de técnica e credibilidade, apresentar várias inconsistências e incoerências. Aduz que cabia à autoridade fazendária ter buscado a verdade material para fundamentar sua convicção e, nesse sentido, deveria ter oportunizado a abertura de diligência para firmar o livre convencimento, restando, por conseguinte, o lançamento fiscal ora impugnado, maculado diante dos flagrantes vícios insanáveis.

Nos termos do artigo 142 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (CTN)<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> O artigo 10 do Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972, assim dispõe:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

No âmbito do processo administrativo fiscal são tidos como nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Desta forma, para serem considerados nulos os atos, termos e a decisão têm que ter sido lavrados por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos existir fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Da leitura do Relatório Fiscal e do acórdão da DRJ não merecem prosperar as alegações do Recorrente. O auto de infração e seu relatório fiscal foram lavrados em consonância com o artigo 142 do CTN e tanto estes quanto o acórdão recorrido foram lavrados por autoridade competente e sem preterição do direito de defesa, razão pela qual não há qualquer nulidade dos mesmos.

Também inexiste cerceamento do direito de defesa no indeferimento da diligência para coleta de provas quando presentes nos autos os elementos necessários ao correto entendimento dos valores lançados. Em resumo, cumpre observar que tal matéria é objeto da Súmula Carf nº 163, a seguir reproduzida:

#### **Súmula CARF Nº 163**

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

#### **Mérito**

O Recorrente insurge-se quanto à decisão da DRJ no que diz respeito à vedação de manifestação em relação às arguições de constitucionalidade e ilegalidade<sup>2</sup> suscitadas, uma

---

<sup>2</sup> Entende ser descabida a aplicação da Orientação Normativa INSS nº 2 de 21/8/1997, como também da Lei nº 8.212 de 1991 (artigo 22, II), do Decreto regulamentador nº 3.048 de 1999 (artigo 202 e parágrafos) e do próprio ato administrativo do INSS, a saber, a Instrução Normativa nº 100/2003 (artigo 93, II), já que todos estes dispositivos não autorizam a restrição imposta no sentido de que não devem ser considerados os segurados empregados que prestam serviços em atividades-meio, para a apuração do grau de risco, assim entendidas aquelas que auxiliam ou

vez que falece aos órgãos julgadores administrativos competência para adentrarem no mérito da constitucionalidade de leis e atos normativos vigentes e dotados de eficácia, tarefa esta atribuída constitucionalmente aos tribunais superiores. Neste sentido, o teor da Súmula CARF nº 2:

**Súmula CARF Nº 2**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Cumpre ressaltar que, contrariamente ao apregoado pelo Recorrente de que a administração tributária não pode escusar-se de analisar e seguir a orientação dos tribunais superiores, ainda que em sede de controle individual, que reconhecem e declaram, reiteradamente e, ainda que em caráter incidental, a ineficácia de dispositivo legal, em face de sua ilegalidade ou inconstitucionalidade, o artigo 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343 de 9 de junho de 2015<sup>3</sup>, determina que fica vedado aos membros das turmas de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar dentre outros, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Quanto ao enquadramento nos correspondentes graus de risco para fins de recolhimento da contribuição ao SAT/RAT, nos termos da legislação vigente à época dos fatos<sup>4</sup>,

---

complementam indistintamente as diversas atividades econômicas da empresa, tais como serviços de administração geral, recepção, faturamento, cobrança, contabilidade, vigilância, dentre outros.

<sup>3</sup> Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

- a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
- b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)
- c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;
- d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e
- e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

<sup>4</sup> LEI N.º 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências.

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

(...)

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

- 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 esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

era de responsabilidade da empresa e devia ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade econômica preponderante, ou seja, aquela que concentrava o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, levando-se em consideração a empresa como um todo (matriz e filiais).

Ocorre que tal determinação normativa estava em dissonância com o entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que, após reiterados julgados a respeito da matéria editou a Súmula 351, com o seguinte teor:

#### **SÚMULA N° 351**

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.

A tese adotada pelo STJ motivou a publicação do Ato Declaratório PGFN nº 11 de 20 de dezembro de 2011, nos seguintes termos:

"Nas ações judiciais que discutam a aplicação da alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), 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."

---

(...).

DECRETO No 3.048, DE 6 DE MAIO DE 1999. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências.

Art. 202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

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

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

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

§ 1º As alíquotas constantes do caput serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, respectivamente, se a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa ensejar a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição.

§ 2º O acréscimo de que trata o parágrafo anterior incide exclusivamente sobre a remuneração do segurado sujeito às condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física.

§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

§ 4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.

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

§ 6º Verificado erro no auto-enquadramento, a Secretaria da Receita Previdenciária adotará as medidas necessárias à sua correção, orientará o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procederá à notificação dos valores devidos. (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 2007).

(...)

§ 13. A empresa informará mensalmente, por meio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, a alíquota correspondente ao seu grau de risco, a respectiva atividade preponderante e a atividade do estabelecimento, apuradas de acordo com o disposto nos §§ 3º e 5º. (Incluído pelo Decreto nº 6.042, de 2007).

A PROCURADORA-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 2120/2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15/12/2011, declara que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

"nas ações judiciais que discutam a aplicação da alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), 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:** Súmula nº 351 do STJ, DJe 19/06/2008; AgRg no Ag 1178683/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/08/2010, DJe 28/09/2010; AgRg no Ag 1008620/BA, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/03/2010, DJe 12/04/2010; AgRg no AgRg no REsp 1114033/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/11/2009, DJe 17/11/2009; AgRg no Ag 1134164/SP, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/08/2009, DJe 24/09/2009; REsp 947920 / SC, Rel. Min. ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 21/08/2009; e REsp 842838/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2008, DJe 19/02/2009.

A tese firmada pelo STJ promoveu ainda a alteração no Decreto nº 3.048 de 1999, com mudança na redação do § 3º e inclusão do § 3º-A no artigo 202:

Art. 202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

(...)

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

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

(...)

A propósito, merece deixar registrado que são os seguintes os dispositivos legais e normativos que regem a matéria: artigo 22, inciso II da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com redação dada pela Lei nº 9.732 de 11 de dezembro de 1998; artigo 202, parágrafos 1º ao 6º e artigo 202-A (acrescentado pelo Decreto nº 6.042 de 12 de fevereiro 2007, com redação do Decreto nº 6.957 de 09 de setembro 2009) do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999; artigos 2º e 4º do Decreto nº 6.957 de 09 de setembro de 2009; artigo 72 da IN RFB nº 971 de 13 de novembro de 2009, com alterações posteriores e Ato Declaratório PGFN nº 11 de 20 de dezembro de 2011.

Quanto à insurgência do contribuinte em relação à aplicação da Orientação Normativa INSS nº 2 de 21 de agosto de 1997, que determinava a exclusão dos empregados que

prestavam serviços em atividade meio para fins de enquadramento na alíquota de grau de risco<sup>5</sup>, apesar de tal dispositivo ter sido inserido também na redação do artigo 72, II, § 1º, II, “b” da IN RFB n.º 971 de 2009<sup>6</sup>, o mesmo foi revogado pela Instrução Normativa n.º 1.453 de 24 de fevereiro de 2014.

Como visto, a matéria em litígio foi decidida de maneira definitiva pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no sentido de que a alíquota da contribuição para o SAT é definida por estabelecimento, desde que possua CNPJ distinto, ao contrário do que foi considerado pela fiscalização, conforme se depreende do excerto do Relatório Fiscal a seguir reproduzido (fls. 177/179):

(...)

**3.3.1. "SAT — RISCOS DE ACIDENTES TRABALHO"** — faz parte deste levantamento os valores referente à contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

O crédito foi apurado em decorrência do erro de auto-enquadramento da empresa no grau de risco.

No período de 01 a 07/2004 a empresa enquadrou-se por estabelecimento:

Estabelecimento 0001 (atividade: plano de saúde) — 1% grau leve

Estabelecimento 0002 (atividade: farmácia) - 1% grau leve

Estabelecimento 0003 (atividade: hospital) - 2% grau médio

Estabelecimento 0004 (atividade: suprimento) - 2% grau médio

A partir da competência 08/2004 enquadrou-se no grau de risco leve (1%) para todos os estabelecimentos.

---

<sup>5</sup> (...)

2.2.1. Para fins de enquadramento não serão considerados os empregados que prestam serviços em atividades-meio, assim entendida aquelas que auxiliam ou complementam indistintamente as diversas atividades econômicas da empresa, como por exemplo: administração geral, recepção, faturamento, cobrança, contabilidade, vigilância, etc.

<sup>6</sup> Art. 72. As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou do equiparado, observadas as disposições específicas desta Instrução Normativa, são:

(...)

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:

(...)

§ 1º A contribuição prevista no inciso II do caput será calculada com base no grau de risco da atividade, observadas as seguintes regras: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1071, de 15 de setembro de 2010)

(...)

II - considera-se preponderante a atividade econômica que ocupa, no estabelecimento, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, observado que na ocorrência de mesmo número de segurados empregados e trabalhadores avulsos em atividades econômicas distintas, será considerada como preponderante aquela que corresponder ao maior grau de risco; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

(...)

b) não serão considerados os segurados empregados que prestam serviços em atividades-meio, para a apuração do grau de risco, assim entendidas aquelas que auxiliam ou complementam indistintamente as diversas atividades econômicas da empresa, tais como serviços de administração geral, recepção, faturamento, cobrança, contabilidade, vigilância, dentre outros; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1080, de 03 de novembro de 2010) (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

O art. 202 do Decreto 3048/99 exclui qualquer referencia a estabelecimentos, definindo que o enquadramento será em função da preponderância da atividade que ocupar maior numero de segurados empregados, isto é, o enquadramento é por empresa e não por estabelecimento.

#### Decreto 3.048/99

Art. 202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

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

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

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

.....  
§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

§ 4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.

A empresa possui 04 estabelecimentos distintos: 0001 - Plano de Saúde, cuja atividade preponderante autoriza a aplicação de alíquota da ordem de 1%; 0002 - Farmácia, com atividade preponderante de risco leve - 1%; 0003 - Hospital, onde a alíquota de risco é de 2%; 0004 - Outras atividades ligadas a área de saúde - alíquota 2%.

Procedemos a revisão no enquadramento no grau de risco da empresa com base nos parágrafos 5º e 6º do art. 202 do Decreto 3.048/99:

Art. 202:

§ 5º O enquadramento no correspondente grau de risco é de responsabilidade da empresa, observada a sua atividade econômica preponderante e será feito mensalmente, cabendo ao Instituto Nacional do Seguro Social rever o auto-enquadramento em qualquer tempo.

§ 6º Verificado erro no auto-enquadramento, o Instituto Nacional do Seguro Social adotará as medidas necessárias à sua correção, orientando o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procedendo à notificação dos valores devidos.

Da analise entre as atividades desenvolvidas nos estabelecimentos e o número de segurados empregados em cada atividade econômica, resultou como preponderante a atividade do estabelecimento 0003 — hospital, cujo grau de risco é considerado médio — 2%, assim, de acordo com o dispositivo legal acima, tal alíquota deve ser aplicada em todos os demais estabelecimentos.

Anexa planilha demonstrativa da composição do quadro de segurados empregados por competência, função e estabelecimento. Não foram considerados os segurados empregados que prestam serviços em atividades-meio, para a apuração do grau de risco, assim entendidas aquelas atividades que auxiliam ou complementam indistintamente as diversas atividades econômicas da empresa, tais como serviços de administração geral, recepção, faturamento, cobrança, contabilidade, dentre outros, conforme determinação contida na Orientação Normativa nr 2, de 21/08/97.

ON/INSS/AFAR N.º 002/97

.....

item 2.

2.2.1 Para fins de enquadramento não serão considerados os empregados que prestam serviços na atividade meio, assim entendida aquelas que auxiliam ou complementam indistintamente as diversas atividades econômicas da empresa, como por exemplo: administração geral, recepção, faturamento, cobrança, contabilidade, vigilância, etc...

**3.3.2. "GLOSA DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA"** — Contém valores de compensações efetuadas indevidamente pela empresa no período 08/2004 a 12/2004 de contribuições recolhidas para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

A empresa até a competência 07/2004 aplicava a alíquota correspondente ao grau de risco por estabelecimento, deixando assim de atender o disposto no art. 202 do Decreto 3048/99, acima transrito. A partir de 08/2004 com base em parecer emitido por empresa de consultoria contratada (cópia em anexo), efetuou revisão de enquadramento e se auto-enquadrou no grau de risco leve (1%), por entender que a atividade preponderante é a do estabelecimento 0001 (plano de saúde), compensando-se assim dos recolhimentos efetuados a esse título no período de 07/2000 a 07/2004.

Procedemos a glossa das compensações efetuadas indevidamente pela empresa notificada, pelos motivos elencados no item 3.3.1 deste relatório.

#### **4. ALÍQUOTA APLICADA: 2 %**

(...)

Tal critério adotado pela fiscalização foi acolhido pela DRJ, conforme se observa do seguinte excerto da decisão (fl. 301):

(...)

Não assiste razão à impugnante ao alegar a existência de equívoco no levantamento da atividade preponderante pela fiscalização, já que, de acordo com os dados constantes nos autos, o enquadramento realizado encontra fundamento de validade na legislação vigente na data da ocorrência dos fatos geradores.

Observa-se pelos argumentos expostos, que a impugnante pretende que o enquadramento da empresa no grau de risco correspondente seja efetuado de acordo com a atividade específica executada por cada segurado, dentro de cada estabelecimento da cooperativa. Nesse sentido, afirma que a fiscalização não considerou nenhum segurado no grau de risco 1 em relação ao estabelecimento 44.456.036/0003-11 (hospital). Contudo, como será demonstrado, esse não é o entendimento adotado.

O enquadramento no grau de risco respectivo não deve considerar a atividade executada pelos segurados individualmente, mas sim a atividade executada pelo estabelecimento, como um todo.

No presente caso, tratando-se de empresa com mais de um estabelecimento e diversas atividades econômicas, a legislação determina a somatória dos segurados alocados na mesma atividade em todos os estabelecimentos, prevalecendo como preponderante a atividade que ocupe o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, considerados todos os estabelecimentos.

Dessa forma, um estabelecimento cuja atividade econômica seja o atendimento hospitalar, como no caso em questão, todos os segurados que executem serviços relacionados à sua atividade fim são enquadradados no grau de risco 2, correspondente ao CNAE 85111. Dessa forma, está em consonância com a legislação que rege a matéria o procedimento adotado pela fiscalização, ao enquadra no grau de risco 2 todos os segurados relacionados à execução da atividade fim do estabelecimento hospitalar, desconsiderado aqueles que executam atividade meio.

O procedimento acima adotado esclarece, ainda, o enquadramento em graus de risco diversos de segurados que exercem a mesma função, porém, em estabelecimentos diferentes da empresa. A título de exemplo, pode-se mencionar a função do farmacêutico. Quando esta função é executada no hospital, o segurado enquadra-se no grau de risco 2 (CNAE 85.11-1); porém, se a mesma função for executada no estabelecimento cuja atividade econômica seja o comércio varejista de produtos farmacêuticos (farmácia — CNAE 52.41-8), o grau de risco será leve — grau 1.

Não se visualiza, portanto, qualquer inconsistência ou incoerência capaz de ensejar a nulidade da autuação, como pretende a defesa, revelando-se, ainda, desnecessária a dilação probatória pretendida, já que encontram-se nos autos todos os elementos necessários ao correto entendimento dos valores lançados.

(...)

No caso em análise, conforme relatado pela autoridade lançadora (fls. 178/179):

(...)

A empresa possui 04 estabelecimentos distintos: 0001- Plano de Saúde, cuja atividade preponderante autoriza a aplicação de alíquota da ordem de 1%; 0002 - Farmácia, com atividade preponderante de risco leve - 1%; 0003 - Hospital, onde a alíquota de risco é de 2%; 0004 - Outras atividades ligadas à área de saúde - alíquota 2%.

(...)

A empresa até a competência 07/2004 aplicava a alíquota correspondente ao grau de risco por estabelecimento, (...). A partir de 08/2004 com base em parecer emitido por empresa de consultoria contratada (cópia em anexo), efetuou revisão de enquadramento e se auto-enquadrou no grau de risco leve (1%), por entender que a atividade preponderante é a do estabelecimento 0001 (plano de saúde), compensando-se assim dos recolhimentos efetuados a esse título no período de 07/2000 a 07/2004.

(...)

O posicionamento adotado pelo contribuinte, em relação às competências 1/2004 até 7/2004, estava em consonância com o que foi decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no sentido de que a alíquota da contribuição para o SAT é definida por estabelecimento, desde que possua CNPJ distinto. Todavia, em relação às competências 8/2004 a 12/2004, a revisão e autoenquadramento no grau de risco leve (1%), por entender ser preponderante a atividade do estabelecimento 0001 (plano de saúde) se mostrou em desacordo com o que foi decidido pelo STJ e com os demais atos normativos vigentes.

Do mesmo modo, também se mostrou contrária com tal posicionamento do STJ, a revisão de enquadramento efetuada pela fiscalização no grau de risco com base na atividade preponderante da empresa – atividade do estabelecimento 0003 – hospital, que resultou na adoção da alíquota de 2%.

De acordo com o teor do artigo 72, II, § 1º, II da IN RFB nº 971 de 2009, a seguir reproduzido:

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

(...)

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:

(...)

§ 1º A contribuição prevista no inciso II do caput será calculada com base no grau de risco da atividade, observadas as seguintes regras: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010)

(...)

II - considera-se preponderante a atividade econômica que ocupa, no estabelecimento, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, observado que na ocorrência de mesmo número de segurados empregados e trabalhadores avulsos em atividades econômicas distintas, será considerada como preponderante aquela que corresponder ao maior grau de risco; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

(...)

De aduzir-se em conclusão, tendo em vista a legislação, demais atos normativos vigentes e a partir dos demonstrativos mensais elaborados pela fiscalização (fls. 182/232), que:

- Em todas as competências – 1/2004 a 12/2004 - deve ser considerado o grau de 1% para os estabelecimentos 44.456.036/0001-50 – 44.456.036/0002-30 e 44.456.036/0004-00 e o grau de 2% para o estabelecimento 44.456.036/0003-11, conforme demonstrado na tabela abaixo:

Estabelecimento	Nº Segurados/Função	
	Grau 1	Grau 2
44.456.036/0001-50		
44.456.036/0002-30		
44.456.036/0003-11		
44.456.036/0004-00		

- Em decorrência desse fato, devem ser excluídas da tributação as seguintes infrações:

Infração	Competência	Estabelecimento	Fl. N°
GLO- Glosa de Compensação Indevida	8/2004 a 11/2004	44.456.036/0001-50	7
	8/2004 a 12/2004	44.456.036/0002-30	9 e 10
	8/2004 a 12/2004	44.456.036/0004-00	12 e 13
SAT - Riscos de Acidentes de Trabalho	1/2004 a 12/2004	44.456.036/0001-50	7 a 9
	8/2004 a 12/2004	44.456.036/0002-30	10 e 11
	8/2004 a 12/2004	44.456.036/0004-00	13 e 14

- Por conseguinte, do lançamento realizado, devem ser mantidas as seguintes infrações:

Infração	Competência	Estabelecimento	Fl. N°
GLO- Glosa de Compensação Indevida	8/2004 a 12/2004	44.456.036/0003-11	11
SAT - Riscos de Acidentes de Trabalho	8/2004 a 12/2004	44.456.036/0003-11	12

Finalmente, a tempestiva interposição de impugnação ao lançamento tributário, gera efeitos de suspender a exigibilidade do crédito tributário e postergar, consequentemente, o vencimento da obrigação para o término do prazo fixado para o cumprimento da decisão definitiva no âmbito administrativo. Somente após o transcurso desse prazo final é que se torna

possível a aplicação de penalidade no caso de inadimplida a obrigação da relação jurídica individual e concreta contida na decisão administrativa transitada em julgado.

**Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar os créditos tributários objeto dos levantamentos “GLO - GLOSA DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA” e “SAT — RISCOS DE ACIDENTES TRABALHO” dos estabelecimentos CNPJ 44.456.036/0001-50, 44.456.036/0002-30 e 44.456.036/0004-00.

Débora Fófano dos Santos