



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19311.720142/2018-49
ACÓRDÃO	2003-006.808 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COLGATE-PALMOLIVE COMERCIAL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2014 a 31/12/2014

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. SAT. GRAU DE RISCO DA ATIVIDADE PREPONDERANTE DA EMPRESA CONFORME CNAE.

O enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, devendo ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade econômica preponderante, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na CNAE, prevista no Anexo V do RPS.

ATIVIDADE DE CARGA E DESCARGA. SERVIÇOS PRESTADOS A TERCEIROS. INCORRETO ENQUADRAMENTO EM ATIVIDADE CONFORME CNAE.

A subclasse CNAE relacionada à “Carga e descarga” é uma atividade de prestação de serviços logísticos a terceiros. Desta forma, inadequada a utilização do referido CNAE quando o estabelecimento atua na função de logística interna para viabilizar a atividade principal da empresa, pois os depósitos de mercadorias de estabelecimentos comerciais, industriais e de serviços serão classificados na subclasse referente à atividade principal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso, e no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz, Leonardo Nunez Campos (substituto integral), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 487/506, interposto contra decisão da DRJ em Juiz de Fora/MG, de fls. 462/475, que julgou parcialmente procedente o lançamento de contribuições sociais decorrente da diferença de GILRAT apurada sobre a folha de pagamentos no período de 01/2014 a 12/2014, conforme auto de infração de fls. 02/06, lavrado em 08/08/2018, com ciência da RECORRENTE em 22/08/2018, conforme termo de fl. 366.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 392.641,97, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 08/46, o presente lançamento teve origem na apuração da atividade preponderante do contribuinte, por estabelecimento, a fim de determinar a alíquota GILRAT aplicável. Assim, durante a fiscalização, foram realizadas diversas intimações com o objetivo de verificar a distribuição dos empregados da contribuinte, por atividade econômica, para determinação da CNAE preponderante.

Em síntese, quando da análise da documentação acostas, a autoridade fiscal observou o seguinte:

7. Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 4, o Contribuinte juntou Ata de Reunião da Diretoria, de 10/9/2009, pela qual foi aprovada a abertura de uma filial da Sociedade na cidade de São Bernardo do Campo, Estado de São Paulo, na Rua G s/n Km. 28 da Rodovia dos Imigrantes, Sítio dos Morros - Batistini - São Bernardo do Campo - São Paulo - SP, CEP 09845-000 que irá desenvolver a atividade de comércio atacadista: a) de produtos de higiene bucal, pessoal e de cosméticos; b) produtos de limpeza e saneantes domissanitários; c) produtos medicamentosos; d) produtos alimentícios; e) rações animais.

7.1 A filial citada no item “7” acima corresponde ao estabelecimento de CNPJ 00.382.468/0033-75.

7.2 A atividade declarada na Ata de Reunião da Diretoria, de 10/9/2009, para o estabelecimento de CNPJ 00.382.468/0033-75 corresponde à atividade principal do Contribuinte, conforme descrito no item “4.1” acima. Pela análise dos demonstrativos sintéticos da distribuição dos empregados por atividade econômica para determinação da CNAE preponderante, apresentados pelo Contribuinte em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 1, contudo, observa-se que esse estabelecimento tem características diversas em confronto com os demais estabelecimentos, a saber: nos estabelecimentos de CNPJ 00.382.468/0001-98, 00.382.468/0023-01, 00.382.468/0026-46 e 00.382.468/0027-27, os empregados com função correspondente ao Código Brasileiro de Ocupação – CBO 5211-25 – Repositor de mercadorias, arrumador de prateleiras representam a maioria absoluta ou relativa dos empregados.

7.3 O Contribuinte esclareceu, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 7, que os empregados com a função de Repositor de mercadorias e arrumador de prateleiras “exercem suas atividades externamente, junto aos estabelecimentos de clientes comerciais”, conforme reproduzido no item “6.12” acima.

7.4 Nos demonstrativos sintéticos da distribuição dos empregados por atividade econômica para determinação da CNAE preponderante, apresentados pelo Contribuinte em resposta aos Termos de Intimação Fiscal nº 1 e nº 6, para todos os estabelecimentos foram adotadas CNAE preponderante 4646001 ou 464602.

7.5 A descrição da Classificação Nacional de Atividade Econômica – CNAE para os códigos adotados pelo Contribuinte, na forma do Anexo V do Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048, de 6/5/1999, com a redação do Decreto nº 6.957, de 9/9/2009), corresponde a: (i) 4646-0/01: Comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria e (ii) 4646-0/02: Comércio atacadista de produtos de higiene pessoal. Em ambos os casos, o risco de acidente é médio, com alíquota de 2% de contribuição da empresa para o financiamento do benefício previsto nos art. 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, nos termos da alínea “b”, inciso II, art. 22 da Lei Orgânica da Seguridade Social (Lei nº 8.212, de 24/7/1991, com a redação da Lei nº 9.732, de 11/12/1998), regulamentada pelo inciso II, art. 202 do Regulamento da Previdência Social.

7.6 Constata-se, entretanto, que, diferentemente dos demais estabelecimentos, na composição de empregados do estabelecimento de CNPJ 00.382.468/0033-75 predominam os empregados com funções correspondentes aos CBO Armazenista, 7822-20 - Operador de empilhadeira e 7842-05 – Alimentador de linha de produção, conforme demonstrado no Anexo I, os quais, em conjunto, são a maioria absoluta dos empregados em todas as competências de janeiro a dezembro de 2014.

7.7 A imagem de satélite do estabelecimento, conforme reproduzida no Anexo II, mostra que essa filial do Contribuinte é um galpão, o que, adicionado à composição dos seus empregados, evidencia que se trata de uma unidade logística, destinada a armazenar os produtos a serem comercializados e de onde são distribuídos para os seus clientes.

7.8 Não há fundamento, portanto, para que o Contribuinte tenha declarado para o estabelecimento de CNPJ 00.382.468/0033-75 a CNAE preponderante 4646-0/02 – Comércio atacadista de produtos de higiene pessoal, coincidente com a CNAE utilizada para os estabelecimentos de CNPJ 00.382.468/0001-98 e 00.382.468/0026-46, na forma exposta no Anexo III, pois a composição preponderante de empregados e as características físicas do estabelecimento demonstram que é diverso e específico o objeto dessa filial relativamente aos demais estabelecimentos, na forma pela qual o Contribuinte distribuiu as operações da sociedade entre as suas filiais.

7.9 Evidencia-se, portanto, a distinção de grau de risco entre os estabelecimentos em que são preponderantes os empregados com função de “Repositor de mercadorias, arrumador de prateleiras” daquele em que preponderam as funções de “Armazenista”, “Operador de empilhadeira” e “Alimentador de linha de produção”.

7.10 Tendo em vista a sua composição preponderante de empregados, mais adequado, portanto, seria enquadrar, na forma expressa pela Comissão Nacional de Classificação, ligada ao IBGE (v. em <https://cnae.ibge.gov.br/?view=classe&tipo=cnae&versao=9&classe=52125>), o estabelecimento de CNPJ 00.382.468/0033-75 na seção “H – Transporte, armazenagem e correio”, Divisão “52 – Armazenamento e atividades auxiliares do transporte”, Grupo “521 – Armazenamento, carga e descarga”, classe “5212-5 – Carga e descarga” e subclasse “5212-5/00 – Carga e descarga”.

7.11 A Nota explicativa da Comissão Nacional de Classificação descreve que estão compreendidas nessa classe “as atividades de carga e descarga, por manuseio ou não, de mercadorias ou bagagens, independentemente do meio de transporte utilizado”.

7.12 À subclasse 5212-5/00 da CNAE corresponde um grau de risco grave, nos termos do Anexo V do Regulamento da Previdência Social, diversamente da CNAE preponderante declarada pelo Contribuinte para o estabelecimento de CNPJ 00.382.468/0033-75, a saber, a subclasse 4646-0/02: Comércio atacadista de produtos de higiene pessoal, com grau de risco médio.

Em razão do exposto, a autoridade fiscal promoveu o lançamento da diferença da contribuição GILRAT no percentual de 1%, ocasião em que utilizou como base de cálculo os salários-de-contribuição declarados pelo próprio Contribuinte mensalmente em GFIP, conforme Anexo III.

Impugnação

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 372/384 em 19/09/2018. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ de origem, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

A Impugnante apresenta um resumo dos fatos e afirma que o Auditor Fiscal partiu de uma premissa equivocada ao afirmar que o estabelecimento objeto da autuação se enquadra na subclasse 5212-5/00, cujo grau de risco é grave e não médio, sendo aplicável a alíquota de SAT de 3% e não 2%.

Esclarece que o estabelecimento 0033-75 não se trata de local destinado à armazenagem de produtos, mas sim a atividade preponderante é a comercialização de produtos, tendo como objetivo entregar o produto final aos varejistas, portanto atacadista.

Nos itens 13 a 17 estabelece a diferença entre comércio atacadista, que é um intermediário na cadeia entre fabricantes e varejistas e um armazém, que é destinado a armazenagem de produtos que aguardam para serem transferidos ao ciclo seguinte da cadeia de distribuição.

Afirma que o estabelecimento 0033-75 é responsável pela "distribuição", das VENDAS dos produtos da Colgate, não pela simples armazenagem. Portanto, a classificação do respectivo CNAE, estabelecida pela Autoridade Fiscal, como comércio atacadista estaria incorreta.

Cita o Decreto nº 1.102/1903, no qual se refere aos Armazéns Gerais, como aqueles que tem como finalidade a guarda e conservação de mercadorias de terceiros, o que requer a emissão de títulos especiais que as representem. Portanto presta o serviço de armazenagem, para empresa depositante, mediante uma remuneração estipulada. Complementa:

23. As empresas que se constituem sob a forma de armazém geral devem cumprir todos os requisitos do Decreto mencionado, procedendo a registros próprios na Junta Comercial do Estado em que atuam, no caso Estado de São Paulo.

24. Ademais, nos termos do Regulamento do ICMS no Estado de São Paulo ("RICMS/SP"), será considerada como efetiva operação de armazenagem - isto é: a cessão temporária de espaço físico para alocação de mercadorias próprias ou de terceiros -, aquela em que houver a remessa de mercadorias para:

(i) depósito fechado destinado ao armazenamento de mercadorias próprias; ou (ii) armazém-geral para guarda de mercadorias de terceiros.

25. Portanto, sob a ótica tributária do RICMS/SP, apenas a pessoa jurídica que possua estabelecimento constituído sob a forma de armazém-geral ou

depósito fechado estará apta a exercer a atividade de guarda e manutenção de bens de terceiros ou próprios, respectivamente.

26. Ainda de acordo com o RICMS/SP, a destinação de mercadorias para armazém-geral ou depósito fechado em operação interna deverá ocorrer, sem a incidência do ICMS, por meio de emissão de nota fiscal por parte do estabelecimento remetente - também denominado de depositante - indicando que se trata de remessa para armazenagem.

Nos itens 27 a 32 a Impugnante discorre a respeito do tramite legal a respeito da circulação da mercadoria quando se utiliza armazém para a guarda do produto.

Relata que as Notas Fiscais emitidas pelo estabelecimento 0033-75 demonstram que não se trata de unidade logística destinada a armazenagem de produtos, mas sim há efetiva transferência das mercadorias e, portanto, incidência e destaque de ICMS nos documentos, demonstrando o caráter mercantil da operação, e a efetiva circulação das mercadorias, não havendo guarda e armazenagem de produto próprio ou de terceiros.

Afirma que o estabelecimento final 0033-75 pratica com regularidade atividades atacadistas correspondentes aos códigos CNAEs indicados em seus documentos societários.

A Impugnante afirma que os cargos e funções ocupados no estabelecimento é de um estabelecimento com finalidade de comércio atacadista, visto que operador de empilhadeira e alimentador de linha de produção, são essenciais e indispensáveis dentro da estrutura de qualquer comércio atacadista.

Destaca que os alimentadores de produção exercem atividades de auxiliares gerais dentro do estabelecimento, sendo suas principais atividades: (i) separação, ordenação e identificação de produtos por romaneio de carga ou Nota Fiscal; (ii) transporte de materiais e produtos com o auxílio de carrinhos para os locais pré-determinados e (iii) organização do estoque da loja.

Destaca que *"no próprio Anexo I apresentado no relatório fiscal, no qual estão elencadas todas as funções e seus respectivos CBO's do estabelecimento do período de janeiro de 2014 a dezembro de 2014, é de fácil visualização a existência de cargos e funções estritamente ligadas à atividade de vendas, tais como DIRETOR COMERCIAL, GERENTE DE CRÉDITO E GERENTE DE VENDAS". "Tais funções seriam totalmente dispensáveis se realmente estivéssemos diante de um estabelecimento de armazenagem, como erroneamente concluiu o fiscal".*

Afirma que no estabelecimento 0033-75 mesmo não havendo predominância do CBO 5211-25 (repositor de mercadoria/ arrumador de prateleiras) tal fato não indica que a atividades predominantemente não é voltadas ao comércio atacadista. Logo, o CNAE preponderante no qual foi enquadrado (4646-0/02 - Comércio atacadista de produtos de higiene pessoal) é o correto, portanto SAT 2%.

A Impugnante pede para que, caso não seja anulado o auto de infração, os lançamentos devem ser revistos, tendo em vista a alteração da Instrução Normativa ("IN") 971/2009. Complementa:

56. Até 24 de fevereiro de 2014, o entendimento da Receita Federal era de o grau de risco das empresas e consequentemente a alíquota do SAT era apurada com base na atividade preponderante da empresa como um todo, ou seja, uma apuração única para todos os estabelecimentos da empresa. Assim previa o artigo 72, letra "c", da IN em referência:

...

57. Após 24 de fevereiro de 2014, o entendimento da Receita Federal foi alterado, determinando-se que o grau de risco deveria ser apurado por atividade preponderante de cada estabelecimento. Senão vejamos a nova redação do artigo 72, letra "c":

...

58. Diante dessa alteração, considerando que a presente autuação envolve o suposto "equivoco" no enquadramento da atividade preponderante de um estabelecimento específico e, ao mesmo tempo, o próprio fiscal ressalta que os demais estabelecimentos da empresa são predominantemente comércio atacadista, certo é que até 24.02.2014 não há sequer como se cogitar qualquer diferença de alíquota de SAT, uma vez que os recolhimentos era feitos nos termos da previsão expressa da norma da Receita Federal.

59. Com relação ao período posterior a 24 de fevereiro de 2014, os lançamentos também deverão ser revistos em observância ao princípio da anterioridade nonagesimal, insculpido no artigo 150, III, "c" da Constituição Federal, o qual estabelece que não haverá cobrança de tributo senão decorridos no mínimo 90 dias após a promulgação da lei que o instituiu.

Argúi que a Instruções Normativas tem força de lei, devendo respeitar a anterioridade nonagesimal no presente caso, ainda que por analogia, portanto só poderia ser aplicada a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente (1º de junho de 2014). O entendimento contrário viola o artigo 150, III, "c" da Constituição Federal.

Por fim, pede:

64. Por todo o exposto e comprovado, requer-se o recebimento da presente Impugnação para que, ao final, seja julgada procedente, com o consequente cancelamento integral do débito lançado no presente Auto de Infração, nos termos acima expostos, determinando-se o arquivamento do respectivo processo administrativo.

65. Em caráter cautelar, caso este I. Órgão Julgador não entenda pela insubsistência do auto de infração, requer a exclusão dos lançamentos

referentes ao período de janeiro de 2014 a maio de 2014, em estrita observância ao princípio da anterioridade nonagesimal.

66. A Impugnante requer, ainda, a concessão de prazo para eventual inclusão de documentos comprobatórios de suas alegações ou, ainda, seja determinada a realização de diligências, especialmente aquelas necessárias à comprovação das alegações constantes da impugnação, sob pena de afronta ao princípio da ampla defesa e contraditório.

67. Por fim, requer a empresa sejam todas as notificações e publicações alusivas ao presente processo administrativo dirigidas exclusivamente para André Fittipaldi Morade, OAB/SP 206.553, cujo escritório se localiza na Rua Borges Lagoa, 1328, Vila Clementino, São Paulo - SP, CEP telefone 11 5086-5000, sob pena de nulidade.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Juiz de Fora/MG julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 1144/1157):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

APLICAÇÃO DA NORMA VIGENTE A ÉPOCA DO FATO GERADOR

As normas gerais de tributação previdenciária não retroagem com o objetivo de prejudicar o contribuinte.

ARMAZENAMENTO. ATIVIDADE. PROCEDÊNCIA.

Atividade que consiste que consiste no ato ou efeito de estocar/guardar o produto.

PROVA DOCUMENTAL. OPORTUNIDADE. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, ressalvados os casos específicos descritos no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO

A diligência requerida pela impugnante pode ser indeferida pela autoridade julgadora se esta considerá-la desnecessária, por constarem dos autos os elementos suficientes para a análise conclusiva.

PUBLICAÇÕES E COMUNICAÇÕES ENDEREÇADAS AO ADVOGADO. INDEFERIMENTO.

O domicílio tributário do sujeito passivo é o endereço postal fornecido pelo próprio contribuinte à Secretaria da Receita Federal do Brasil para fins cadastrais

ou eletrônico autorizado. Dada a inexistência de previsão legal, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao advogado.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A autoridade julgadora de primeira instância observou que a adoção da regra de apuração da atividade preponderante por estabelecimento passou a ser observada a partir das alterações introduzidas pela Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014. Sendo assim, como na competência de 01/2014 a atividade preponderante da contribuinte está ligada ao CNAE de sua atividade econômica (4646001 ou 464602), estava correta a alíquota SAT de 2% inicialmente adotada pela contribuinte. Conseqüentemente, decidiu por excluir do lançamento os valores correspondentes à competência 01/2014.

Na ocasião, esclareceu não ser devida a exclusão da competência 02/2014 haja vista que *“as alterações a IN RFB nº 971/2009, alterada pela IN RFB nº 1453/2014 já se aplicam a competência fev/2014, visto que a informação só deve ser declarada em GFIP em março/2014, portanto na vigência da citada lei”*. Ademais, esclareceu ser inaplicável o princípio da anterioridade nonagesimal.

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 17/04/2019, conforme termo de fl. 484, apresentou o recurso voluntário de fls. 487/506, em 09/05/2019.

Em suas razões, reiterou os argumentos da Impugnação quanto ao fato da filial 0033-75 ser um estabelecimento destina à venda de produtos. Afirma que *“que um estabelecimento destinado a venda de produtos deve guardar a mercadoria e isso não altera o fato de que o estabelecimento possui como atividade o comércio como sua atividade preponderante”* (fl. 496).

Volta a alegar que *“as atividades de armazenamento, para fins fiscais, são comumente realizadas por Armazéns Gerais ou Depósitos Fechados”* (fl. 497), condições não aplicáveis à contribuinte, que seria um comércio atacadista.

Ademais, novamente afirma que a presença de operadores de empilhadeira e alimentadores de produção nos quadros de empregados *“está totalmente inserido na estrutura do comércio atacadista – para venda de produtos”* (fl. 502). Assim, este fato não seria suficiente para descaracterizar a atividade atacadista do estabelecimento. Argumenta que *“simples visita a qualquer dos grandes atacadistas do País, (...), é possível notar diversos operadores de empilhadeiras espalhados pelo estabelecimento”* não sendo correto caracterizar qualquer um desses *“como armazém apenas pela existência de operadores de empilhadeiras”* (fl. 502).

Pleiteia a aplicação do princípio da anterioridade nonagesimal.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

MÉRITO

Contribuição destinada ao SAT/RAT

Com relação a contribuição devida ao GILRAT, dispõe o art. 22, inciso "II", da Lei nº 8.212/91:

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:

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade econômica 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 econômica preponderante esse risco seja considerado grave."

Conforme Súmula nº 351 do STJ:

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

Assim, quando a empresa possui apenas um CNPJ, aplica-se a alíquota que reflete o grau de risco da atividade preponderante. Por outro lado, se possui CNPJ distinto para cada estabelecimento, a alíquota é definida por estabelecimento, nos termos do art. 202 do Decreto 3.048/99 (redação vigente à época dos fatos):

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).

O enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da contribuinte, devendo ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade preponderante com base na CNAE. Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil rever, a qualquer tempo, o autoenquadramento realizado pelo contribuinte.

O contribuinte volta a afirmar que a atividade preponderante da filial 0033-75 é de venda (comércio atacadista) e não de armazenagem, como entendeu a autoridade fiscal. Afirma ser *“comum que as empresas que atuam no comércio atacadista também sejam responsáveis pelo processo de distribuição dos produtos, sendo o termo distribuidor utilizado como sinônimo de comerciante atacadista”* (fl. 496).

Argumenta ser lógico que um estabelecimento destinado a venda de produtos deve guardar a mercadoria, mas isso não altera a sua atividade preponderante de comércio.

Neste sentido, afirma o seguinte (fl. 497 e ss):

30. Ocorre que as atividades de armazenamento, para fins fiscais, são comumente realizadas por Armazéns Gerais ou Depósitos Fechados. A esse respeito, o Depósito Fechado é um estabelecimento de propriedade do próprio contribuinte, no qual as mercadorias são (APENAS) estocadas para posteriormente retornarem aos estabelecimentos comerciais para venda.

31. Já no que se refere aos Armazéns Gerais, o Decreto nº 1.102 de 1903 estabelece que se tratam de estabelecimentos cuja finalidade é a guarda e conservação de mercadorias de terceiros, o que requer a emissão de títulos especiais que as representem.

(...)

34. Ademais, nos termos do Regulamento do ICMS no Estado de São Paulo (“RICMS/SP”), será considerada como efetiva operação de armazenagem – isto é: a cessão temporária de espaço físico para alocação de mercadorias próprias ou de terceiros –, aquela em que houver a remessa de mercadorias para:

(i) depósito fechado destinado ao armazenamento de mercadorias próprias;

ou

(ii) armazém-geral para guarda de mercadorias de terceiros.

(...)

38. Em que pese o envio e retorno de mercadorias entre o estabelecimento depositante e o armazém geral constituir operação de circulação de mercadoria, não há incidência de ICMS, na medida em que não se configura operação mercantil e, tão pouco, há efetiva transferência da propriedade, nos termos do artigo 7º, inciso I do RICMS/SP.

39. Sendo assim, as Notas Fiscais que documentam essas operações indicam que o ICMS não é devido em função de operação envolvendo armazenagem de mercadorias de terceiros ou próprias.

(...)

43. Diante de todo o acima exposto e com base nas Notas Fiscais emitidas pelo estabelecimento final 0033-75, vê-se, de antemão, **que não se trata de unidade logística destinada a armazenagem de produtos, sejam próprios ou de terceiros.**

44. Pelo contrário, a **partir de referidas Notas Fiscais verifica-se que ocorre a efetiva transferência das mercadorias e, portanto, há incidência e destaque de ICMS nos documentos que amparam essa operação:**

(...)

51. Os cargos no qual se apegou o I. Fiscal para concluir que se trataria de um estabelecimento de armazenagem e não de comércio, quais sejam, (i) operador de empilhadeira e (ii) alimentador de linha de produção, **são essenciais e indispensáveis dentro da estrutura de qualquer comércio atacadista.**

(destaques no original)

Sabe-se que a atividade econômica principal da pessoa jurídica, que orienta a indicação do código CNAE no cadastro do CNPJ, não se confunde com a atividade preponderante do estabelecimento (matriz ou filial), utilizada para a definição do grau de risco de incapacidade laborativa em razão dos agentes ambientais do trabalho (GILRAT). Esta última é apurada em cada unidade empresarial, de modo que uma pessoa jurídica, ainda que possua CNAE de atividade principal previamente definido, poderá ter estabelecimentos enquadrados em outra classificação, a depender da predominância das atividades nelas exercidas.

Neste sentido, o mais correto para fins de apuração da atividade preponderante exercida no estabelecimento (e, conseqüentemente, da alíquota GILRTAT) é observar a atividade daquele estabelecimento que ocupa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos. Uma forma legítima de realizar a referida apuração é através do CBO de cada empregado, afinal, ao observar qual atividade abrange a maioria dos empregados de determinado estabelecimento, é possível fazer uma constatação mais legítima e fidedigna do grau de risco ao qual os empregados estão submetidos naquele estabelecimento, independentemente de qual seja a atividade econômica principal nele exercida. Isto porque a contribuição para o GILRAT está intrinsecamente ligada aos riscos ambientais do trabalho, o qual, logicamente, é revelado pela atividade desenvolvida pela maioria dos empregados.

A Portaria do Ministério do Trabalho e Emprego nº 397, de 09/10/2002, aprovou a CBO versão 2002 (posteriormente revogada pela Portaria MTE nº 671/2021), para uso em todo território nacional. De acordo com as informações gerais extraídas no portal da CBO, “a *Classificação Brasileira de Ocupações - CBO é o documento normalizador do reconhecimento, da nomeação e da codificação dos títulos e conteúdos das ocupações do mercado de trabalho*

brasileiro. É ao mesmo tempo uma classificação enumerativa e uma classificação descritiva” (<https://www.gov.br/trabalho-e-emprego/pt-br/assuntos/cbo/informacoes-gerais>). Ainda conforme o mesmo portal, a CBO “tem por finalidade a identificação das ocupações no mercado de trabalho, para fins classificatórios junto aos registros administrativos e domiciliares” (<https://www.gov.br/trabalho-e-emprego/pt-br/assuntos/cbo>).

Dessa forma, por listar ocupações, descrever as principais atribuições dos cargos e organizar famílias de funções correlatas em diferentes níveis, a CBO constitui relevante parâmetro para a identificação da atividade preponderante desenvolvida no estabelecimento.

Contudo, não existe um mapeamento automático entre CBOs e CNAEs. Ou seja, apesar de ser um grande indício, saber o que o trabalhador faz (CBO) não determina, por si só, em que atividade econômica a empresa está enquadrada (CNAE).

No caso concreto, a autoridade lançadora entendeu que, no período fiscalizado, a atividade preponderante do estabelecimento 0033-75 se enquadrou no código CNAE Fiscal 5212-5/00 – “Carga e descarga”, tendo em vista que a maioria dos empregados nesta unidade estavam alocados nas funções de “Armazenista”, “Operador de empilhadeira” e “Alimentador de linha de produção”, atividades classificadas nos CBOs 4141-10, 7822-20 e 7842-05, respectivamente, conforme fls. 28/39.

Com esta informação, a autoridade fiscal concluiu que tais operações estariam relacionadas a atividades logística ou de armazenagem, onde predominam estocagem, movimentação e distribuição de bens.

Conforme detalhado no Relatório Fiscal, o estabelecimento foi enquadrado na CNAE na seção “H – Transporte, armazenagem e correio”, Divisão “52 – Armazenamento e atividades auxiliares do transporte”, Grupo “521 – Armazenamento, carga e descarga”, classe “5212-5 – Carga e descarga” e subclasse “5212-5/00 – Carga e descarga”.

Ao analisar a estrutura desse Grupo 521 (“Armazenamento, carga e descarga”) no site do IBGE¹ verifica-se que há apenas duas classes a ele ligadas: Armazenamento (52.11-7) e carga e descarga (52.12-5).

A classe “carga e descarga” (52.12-5) possui apenas uma subclasse:

- 5212-5/00 Carga e descarga

Notas Explicativas:

Esta subclasse compreende:

- as atividades de carga e descarga, por manuseio ou não, de mercadorias ou bagagens, independentemente do meio de transporte utilizado

Esta subclasse compreende também:

¹ <https://cnae.ibge.gov.br/?view=grupo&tipo=cnae&versao=10&grupo=521&chave=armazenagem>

- a locação de veículos com equipamentos de movimentação de carga com operador

Esta subclasse não compreende:

- as atividades de carga e descarga de embarcações realizadas pelo Operador Portuário (5231-1/02)

S.m.j., esta subclasse 5212-5/00 “Carga e descarga” envolve uma atividade de prestação de serviços logísticos a terceiros, ou seja, um estabelecimento que atua na logística/armazenagem/manuseio de cargas de terceiros (ex.: centro de distribuição, operador logístico, depósito terceirizado), o que não me parece ser o caso da RECORRENTE, pois as informações dos autos convergem no sentido de que os produtos movimentados no estabelecimento 0033-75 são oriundos da própria contribuinte, e não de terceiros. Ou seja, os trabalhadores do estabelecimento 0033-75 alimentam a própria linha de produção da empresa.

Por sua vez, a classe “Armazenamento” (52.11-7) possui 3 subclasses:

- 5211-7/01 Armazéns gerais - emissão de warrant;

Notas Explicativas:

Esta subclasse compreende:

- as atividades de armazenamento e depósito, inclusive em câmaras frigoríficas e silos, de todo tipo de produto, sólidos, líquidos e gasosos por conta de terceiros, com emissão de warrants (certificado de garantia que permite a negociação da mercadoria), inclusive agropecuários

- 5211-7/02 Guarda móveis

Notas Explicativas:

Esta subclasse compreende:

- o serviço de guarda-móveis, guarda de documentos e arquivos, não associados ao transporte de mudanças

Esta subclasse não compreende:

- o serviço de guarda-móveis quando integrado a empresas de transporte de mudanças (4930-2/04)

- 5211-7/99 Depósitos de mercadorias para terceiros, exceto armazéns gerais e guarda móveis

Notas Explicativas:

Esta subclasse compreende:

- as atividades de armazenamento e depósito, inclusive em câmaras frigoríficas e silos, de todo tipo de produto (sólidos, líquidos e gasosos), por conta de terceiros, exceto com emissão de warrants

Esta subclasse não compreende:

- os serviços de guarda-móveis, documentos e arquivos não associados ao transporte de mudanças (5211-7/02)

- o serviço de guarda-móveis quando integrado a empresas de transporte de mudanças (4930-2/04)

- a navegação de apoio marítimo e portuário (5030-1/01) e (5030-1/02)

- os depósitos de mercadorias de estabelecimentos comerciais, industriais e de serviços serão classificados na subclasse referente à atividade principal

Entendo que a atividade da contribuinte não se enquadra e nenhuma das 3 subclasses acima, pois tanto os Armazéns gerais (CNAE 5211-7/01) quanto os Depósitos de mercadorias (CNAE 5211-7/99), que seriam as mais aproximadas, também estão relacionadas a serviços relacionados a mercadorias de terceiros, o que não é o caso da contribuinte.

Ademais, a nota explicativa acima transcrita é elucidativa ao apresentar que “os depósitos de mercadorias de estabelecimentos comerciais, industriais e de serviços serão classificados na subclasse referente à atividade principal”.

Sobre o tema, a IN RFB nº 971/2009 (com redação vigente à época dos fatos) previa o seguinte:

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]

I - o enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, e deve ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade econômica preponderante, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na CNAE, prevista no Anexo

V do RPS, que foi reproduzida no Anexo I desta Instrução Normativa, obedecendo às seguintes disposições: [Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 3 de novembro de 2010]

a) a empresa com 1 (um) estabelecimento e uma única atividade econômica, enquadrar-se-á na respectiva atividade; [Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 3 de novembro de 2010]

b) a empresa com estabelecimento único e mais de uma atividade econômica, simulará o enquadramento em cada atividade e prevalecerá, como preponderante, aquela que tem o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos; [Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 3 de novembro de 2010]

c) a empresa com mais de 1 (um) estabelecimento e com mais de 1 (uma) atividade econômica deverá apurar a atividade preponderante em cada estabelecimento, na forma da alínea “b”, exceto com relação às obras de construção civil, para as quais será observado o inciso III deste parágrafo. [Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014]

d) os órgãos da Administração Pública Direta, tais como Prefeituras, Câmaras, Assembleias Legislativas, Secretarias e Tribunais, identificados com inscrição no CNPJ, enquadrar-se-ão na respectiva atividade, observado o disposto no § 9º; e [Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 3 de novembro de 2010]

e) a empresa de trabalho temporário enquadrar-se-á na atividade com a descrição “7820-5/00 Locação de Mão de Obra Temporária” constante da relação mencionada no caput deste inciso; [Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 3 de novembro 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]

O disposto no art. 72, §1º, inciso I, acima transcrito é bastante esclarecedor ao indicar que *“o enquadramento nos correspondentes graus de risco (...) deve ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade econômica preponderante, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, **elaborada com base na CNAE**”*.

Ora, se a própria nota explicativa emitida pela CONCLA indica que *“os depósitos de mercadorias de estabelecimentos comerciais, industriais e de serviços serão classificados na subclasse referente à atividade principal”*, então correto o autoenquadramento promovido pelo

contribuinte ao indicar o CNAE 4646-0/02 (“Comércio atacadista de produtos de higiene pessoal”) como aquele relacionado ao estabelecimento 0033-75.

Ou seja, com razão a RECORRENTE ao afirmar que o estabelecimento 0033-75 não pode ser enquadrado no CNAE 5212-5/00, pois sua atividade principal não é a prestação de serviços de carga, descarga, armazenagem e movimentação de mercadorias para terceiros. Assim, tendo em vista que os trabalhadores atuam dentro de um processo produtivo próprio, o CNAE correto é aquele do comércio atacadista do produto comercializado (CNAE 4646-0/02), e não um CNAE de prestação de serviços logísticos.

Portanto, deve ser cancelado o presente lançamento.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário e, no mérito, voto por DAR-LHE PROVIMENTO, nos termos das razões acima.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim