



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 19311.720251/2012-71  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-006.593 – 2ª Turma  
**Sessão de** 20 de março de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MUNICÍPIO DE ATIBAIA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/05/2009

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

Para fins de apuração da alíquota aplicável às contribuições SAT/RAT, é de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à autoridade tributária revê-lo a qualquer tempo, sendo cabível o lançamento no caso de constatação de contribuições não declaradas e recolhidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patricia da Silva, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Mário Pereira de Pinho Filho (Suplente convocado).

## Relatório

Em litígio, o teor do Acórdão nº 2803-002.322, prolatado pela 3ª. Turma Especial da 2ª. Seção deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, na sessão plenária de 14 de maio de 2013 (e-fls. 147 a 153). Ali, por maioria de votos, deu-se provimento parcial ao Recurso Voluntário, na forma de ementa e decisão a seguir:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2009 a 31/05/2009*

*SAT/GILRAT. REENQUADRAMENTO DE ALÍQUOTA PELA FISCALIZAÇÃO. ATIVIDADE PREPONDERANTE PELO NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO FÁTICA.*

*O reenquadramento de alíquota do SAT/GILRAT realizada pela fiscalização deve ser motivada com demonstração fática da atividade preponderante dos estabelecimentos na correspondência do número dos seus funcionários em cada atividade. A ausência de análise in loco é causa de nulidade por vício material.*

*Recurso Voluntário Provido - Crédito Tributário Exonerado*

*Decisão: por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.*

Enviados os autos à Fazenda Nacional para fins de ciência do Acórdão em 22/07/2013 (e-fl. 154), sua Procuradoria apresentou, em 19/08/2013 (e-fl. 165), Recurso Especial, com fulcro no art. 67 do Anexo II ao Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº. 256, de 22 de julho de 2009 (e-fls. 155 a 164).

Alega-se, no pleito, quanto à matéria admitida, divergência em relação ao decidido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª. Câmara da 2ª. Seção deste Conselho, em, no âmbito do Acórdão no. 2302-002.404, de ementa e decisão a seguir transcritas.

### **Acórdão 2302-002.404**

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008*

*CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. SAT. ENQUADRAMENTO EM GRAU DE RISCO. ATIVIDADE PREPONDERANTE. Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa como um todo, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, sendo irrelevante para tal enquadramento se tais segurados ocupam cargos na atividade meio ou na atividade fim da empresa.*

*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, competindo à Secretaria da Receita Federal do Brasil rever, a qualquer tempo, o auto enquadramento realizado pelo contribuinte e, verificado erro em tal tarefa, proceder à notificação dos valores eventualmente devidos.*

*ALIMENTAÇÃO. PARCELA FORNECIDA NA FORMA DE VALE ALIMENTAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

*Os valores despendidos pelo empregador na forma de vale alimentação fornecidos ao trabalhador integram o conceito de remuneração, na forma de benefícios, compondo assim o Salário de Contribuição dos segurados favorecidos para os específicos fins de incidência de contribuições previdenciárias, eis que não encampadas expressamente nas hipóteses de não incidência tributária elencadas numerus clausus no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.*

*AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO TEMPUS REGIT ACTUM.*

*As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35-A à Lei nº 8.212/91. Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela revogada, sempre incidirá ao caso o princípio tempus regit actum, devendo ser aplicada em cada competência a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido, observado o limite máximo de 75%.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

*Decisão: por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições do art. 35 da Lei nº 8.212/91, até a competência 11/2008, inclusive, período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória nº 449/2008.*

Após defender a existência de divergência interpretativa, caracterizada pela similitude de situações fáticas e soluções diametralmente opostas, em linhas gerais, argumenta a Fazenda Nacional em sua demanda que:

a) De acordo com o inciso II do art. 22 da Lei 8.212, de 1991, a empresa encontra-se obrigada a recolher a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho. Já o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048, de 1999, mais especificamente em seu art. 202, §3º, dispõe que, por atividade preponderante, para os fins colimados pela Lei de Custeio da Seguridade Social, deve ser considerada a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos;

b) Conforme consignado no acórdão paradigma, o grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho é mensurado conforme a atividade econômica preponderante da empresa, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na Classificação Nacional de Atividades Econômicas CNAE, prevista no Anexo V do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999;

c) O aludido Anexo V, de acordo com a redação dada pelo Decreto 6.042, de 12 de fevereiro de 2007, trazia a “relação de atividades preponderantes e correspondentes graus de riscos (conforme classificação nacional de atividades econômicas)” e apresentava o seguinte código: “8411-6/00 – Administração pública em geral”. Registre-se, assim como procedeu o acórdão paradigma, que existem atividades que são desenvolvidas tanto pela iniciativa privada, quanto pelo poder público, a exemplo da atividade educacional. Tal fato, contudo, não exclui a natureza da atividade como sendo de administração pública, para passar a ser uma atividade econômica *strictu sensu*, como quer fazer crer o contribuinte.

Tratando-se de Administração Pública a classificação se estende pelo Grupo “84.1 Administração do estado e da política econômica e social” e se completa com a classe “84.11-6 Administração pública em geral” e subclasse “8411-6/00 Administração pública em geral”, conforme a Estrutura detalhada CNAE, independentemente de o servidor/segurado exerça atividade educacional, de saúde, econômica, etc. Vale destacar que, segundo informa o Relatório Fiscal, este também passou a ser o entendimento do próprio Contribuinte a partir da competência de junho de 2009. Com efeito, a circunstância de que a maioria dos segurados/empregados vinculados ao Contribuinte trabalhe na área de ensino fundamental não tem o condão de alterar a classificação do Contribuinte no CNAE de órgão da administração pública em geral para estabelecimento de ensino;

d) A atividade preponderante das Prefeituras Municipais é justamente a de ‘administração pública em geral’ e, não, especificamente (ou simplesmente), a prestação de serviços de saúde, de educação, de segurança, de assistência social, de limpeza, de fiscalização (das posturas ou tributos municipais), serviços burocráticos e administrativos, em geral etc. Deste modo, sendo a atividade da Administração Pública em Geral, CNAE 8411-6/00, classificada pela legislação previdenciária como de grau de risco médio, correspondendo à alíquota de SAT de 2%, não merece quaisquer reparos o presente lançamento.

Assim, requer seja conhecido e provido o presente Recurso Especial, para reformar o acórdão recorrido, restabelecendo-se o inteiro teor da decisão de 1ª instância.

O pleito fazendário restou regularmente admitido, na forma de despacho de e-fls. 167 a 171.

Após a ciência da autuada em 01/04/2015 (e-fl. 175), esta apresentou contrarrazões de e-fls. 176 a 184, onde alega que:

a) A legislação federal determina que o grau deva ser determinado pela atividade preponderante da empresa e não registrada como CNAE principal, assim entendida aquela exercida pelo maior número de empregados, consoante Soluções de Consulta emanadas da RFB e decisões do STJ colacionadas, este último definindo que 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 (Súmula n. 351 do STJ);

b) No caso da Administração Pública Municipal, a alíquota do SAT deve ser considerada em decorrência da atividade econômica com maior número de servidores públicos e não a CNAE "Administração Geral". É fato notório que as Prefeituras tem a maior servidores na área da educação, e também nas áreas administrativas que passam a ser as atividades preponderantes que desenvolvem;

c) Teria provado tal fato, visto que já demonstrou que possui 880 (oitocentos e oitenta) servidores dos seus 1925 (hum mil novecentos e vinte e cinco) servidores públicos na área de educação. Já foram anexados aos autos, em sede de impugnação, a relação dos servidores da Prefeitura da Estância de Atibaia, bem como dos gastos para com os mesmos, discriminando de forma específica por área que ocupam que ora ratifica;

d) Deste modo, o SAT não pode ser calculado pela alíquota de 2% - CNAE "Administração Pública em Geral", mas sim pela alíquota de 1% que é relativa ao CNAE "Ensino Fundamental", de acordo com o Anexo V, do Decreto nº 6.957, de 2009.

Requer, assim, que seja negado provimento ao Recurso Especial.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator

Pelo que consta no processo quanto a sua tempestividade, às devidas apresentação de paradigmas e indicação de divergência, o recurso atende aos requisitos de admissibilidade. Assim, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e passo a sua análise de mérito.

Trata-se aqui de situação fática onde o contribuinte autuado, na forma de elementos de e-fls. 29 a 59, reconhecia em sua GFIP como CNAE fiscal o código 8411-6/00, tendo tal enquadramento sido o utilizado pela Fiscalização para fins de lançamento.

Baseou-se o lançamento na constatação de a contribuinte ter utilizado, para fins de recolhimento da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do

trabalho (SAT/GILRAT), a alíquota de 1%, quando, contrariamente, estabelecia o anexo V do Decreto nº. 3048, de 1999 (Regulamento da Previdência Social), com sua redação dada pelo Decreto nº. 6.042, de de 2007, uma alíquota aplicável de 2%, a vigor a partir de junho de 2007, tendo sido, assim, objeto de lançamento as diferenças não declaradas/recolhidas.

A propósito, em plena consonância com o relatado pela fiscalização, verifica-se que estabelecia o mencionado Decreto no. 6.042, de 2007:

*Art.2º Os Anexos II e V do Regulamento da Previdência Social passam a vigorar com as alterações constantes do Anexo a este Decreto.*

(...)

*Art.5º Este Decreto produz efeitos a partir do primeiro dia:*

(...)

*I - do quarto mês subsequente ao de sua publicação, quanto à nova redação do Anexo V do Regulamento da Previdência Social*

(...)

#### ANEXO V

#### RELAÇÃO DE ATIVIDADES PREPONDERANTES E CORRESPONDENTES GRAUS DE RISCO(CONFORME A CLASSIFICAÇÃO NACIONAL DE ATIVIDADES ECONÔMICAS)

(...)

CNAE7	DESCRIÇÃO	% NOVO
8411-6/00	Administração	2%
	Pública	
	em Geral	

Ainda, estabelecia, a propósito, o art. 202 do mesmo Regulamento da Previdência Social, em sua redação vigente à época, quanto ao enquadramento para fins de determinação da alíquota aplicável à contribuição SAT/RAT:

*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).*

Da leitura dos dispositivos acima, resta clara a correção do procedimento da autoridade fiscal: A empresa, pertencente à Administração Pública Direta, não obstante ter, na época dos fatos geradores objeto do lançamento, a obrigação legal de declarar em GFIP e recolher a contribuição sob análise à alíquota de 2% (consoante inclusive o enquadramento constante de elementos por ela produzidos de e-fls. 29 a 59), o fez em alíquota inferior, ou seja, auto-enquadrando-se erroneamente no que diz respeito à alíquota aplicável (ainda que, repita-se, mantivesse, internamente, o registro de seu CNAE fiscal correto) restando perfeitamente cabível, destarte, a revisão pela autoridade fiscal e o conseqüente lançamento realizado.

Ainda, no que diz respeito à argumentação da autuada de que teria a maior parte de seus beneficiários atuando em atividades administrativas/educacionais, de forma a que ficasse caracterizada outra atividade preponderante na forma do §3º. do referido art. 202 (argumentação à qual, note-se, acedeu o recorrido), de se notar que a recorrente não foi capaz de trazer elementos de prova que sustentassem tal alegação, ressaltando-se que os elementos de e-fls. 77 a 103 referem-se ao quadro de pessoal da Prefeitura em 04/2012, competência muito posterior aos fatos geradores em análise.

Assim, com a devida vênia, não se pode se garantir que guardem tais elementos qualquer relação com o quadro de pessoal existente à época dos fatos geradores em questão, o que impede, em meu entendimento, que possam ser utilizados para fins de eventual conclusão pela necessidade de alteração do CNAE utilizado e conseqüente desconstituição do lançamento.

Ainda, respaldando integralmente a aplicação de tal percentual, de se aceder aqui à breve argumentação da autoridade julgadora de primeira instância, que resume perfeitamente meu entendimento sobre o tema e é assim aqui adotada como razão de decidir adicional, *verbis*:

"(...)

*Ora, para a atividade "Administração pública em geral" o código CNAE é 8411-6/00, válido durante todo o período do lançamento fiscal, a alíquota é 2%. A eventual circunstância de que a maioria dos segurados/empregados vinculados ao Contribuinte trabalhe na área de ensino fundamental (para a qual alíquota seria de apenas 1%), conforme alegação da Impugnação, não tem o condão de alterar a classificação do Contribuinte no CNAE de órgão da administração pública em geral para estabelecimento de ensino.*

*Os estabelecimentos de ensino têm CNAE específicos, que pressupõe um conjunto de profissionais voltados direta ou indiretamente para a atividade de ensino, é evidente. Neste conjunto de profissionais pode-se incluir além do pessoal diretamente ligado à atividade pedagógica propriamente (os professores e afins), todo o pessoal de apoio (limpeza, cozinha etc). E é justamente deste conjunto de atividades, considerando a incidência de acidentes do trabalho e a demanda por benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, que é determinada e fixada a respectiva alíquota de contribuição previdenciária.*

---

*O mesmo raciocínio se aplica aos empregadores classificados como “administração pública em geral”, para a qual também há um conjunto de atividades, do qual se extrai o respectivo grau de risco. Ou seja, a atividade preponderante das Prefeituras Municipais é justamente a de “administração pública em geral” e, não, especificamente (ou simplesmente), a prestação de serviços de saúde, de educação, de segurança, de assistência social, de limpeza, de fiscalização (das posturas ou tributos municipais), serviços burocráticos e administrativos, em geral etc, pois somente a partir deste raciocínio é que se pode dar validade às disposições do parágrafo quarto do artigo 202 do Decreto 3.048/1999, segundo o qual “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”.*

*(...)”*

Diante do exposto, considero escorreito o lançamento realizado, e, destarte, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional

É como voto.

(assinado digitalmente)  
Heitor de Souza Lima Junior