



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 19515.721155/2014-15
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-003.060 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de abril de 2016
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente TAM LINHAS AEREAS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE ERRO NO AUTO ENQUADRAMENTO REALIZADO. VÍCIO MATERIAL.

Cabe à Autoridade Lançadora a comprovação de erro, por parte do contribuinte, no auto enquadramento realizado quanto à alíquota aplicável à contribuição para o seguro acidente do trabalho. Não havendo comprovação das alegações do Fisco, e existindo provas da correção do procedimento espontâneo, deve-se acatar a nulidade pleiteada por existência de vício material no lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por maioria de votos, dar provimento ao recurso para reconhecer a nulidade por vício material relativamente ao SAT, vencidos os Conselheiros Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (relatora), Carlos Alberto Mees Stringari e Eduardo Tadeu Farah (Presidente), que propunham a conversão do julgamento em diligência. Designado para elaboração do voto vencedor o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira. Realizou sustentação oral pela contribuinte o Dr. Thiago Tabora Simões, OAB/SP 223.886.

assinado digitalmente

Eduardo Tadeu Farah - Presidente.

assinado digitalmente

Ivete Malaquias Pessoa Monteiro - Relatora.

Carlos Henrique de Oliveira - Redator designado.

EDITADO EM: 25/05/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Vasconcelos de Almeida, Carlos César Quadros Pierre, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Carlos Henrique de Oliveira, Maria Anselma Coscrato dos Santos (Suplente convocada), Carlos Alberto Mees Stringari e Eduardo Tadeu Farah (Presidente).

Relatório

TAM LINHAS AEREAS S/A, recorre da decisão proferida no acórdão 15-38.696 - 6ª Turma da DRJ/SDR, de 29 de abril de 2015, fls.1404/1413, que julgou procedente o crédito tributário, consubstanciado nos Autos de Infração nº 51.061.170-2.

Transcrevo o relatório do voto condutor do acórdão guerreado, por bem definir o litígio:

Trata-se de processo que agrupa o Auto de Infração (AI) lavrado por descumprimento de obrigações tributárias principais, sob o seguinte DEBCAD: nº 51.061.170- 2, consolidados em 14/10/2014.

A tabela abaixo apresenta um resumo do Auto de Infração que compõe o processo sob julgamento:

Informa a fiscalização que:

A empresa declarou em GFIP, durante todo o período apurado e para todos os seus estabelecimentos, a alíquota de 1%, como se sua atividade fosse de risco mínimo na classificação do RAT (Riscos Ambientais do Trabalho). Ocorre que, conforme anexo I da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, o código do FPAS (Fundo de Previdência e Assistência Social) da empresa é 558 e código CNAE é o 51-11-1-00 (transporte aéreo de passageiros regular), com RAT de 3%, para a grande maioria de seus estabelecimentos, com exceção do CNPJ 02.012.862/0009-17 (código CNAE 3316-3-02 – manutenção de aeronaves na pista), cujo RAT é de 1%, e CNPJ 02.012.862/0061-09 (código CNAE 3316-3-01 – manutenção e reparação de aeronaves), cujo RAT é de 2%, ambos a partir de 01/01/2010.

A empresa também declarou em GFIP durante todo o período apurado o FAP (Fator Acidentário de Prevenção) com alíquota de 1,66% quando o correto seria de 1,6725%.

Assim, foram cobradas as diferenças de contribuições, por competência e estabelecimento, conforme demonstrado em planilha anexa ao relatório fiscal.

A declaração em GFIP do RAT e FAP de forma incorreta, gerando contribuições a recolher a menor, configura, em

tese, crime de sonegação de contribuição previdenciária, conforme art. 337-A, inciso III, do Código Penal, motivo pelo qual será encaminhada ao Ministério Público Federal representação fiscal para fins penais.

DA IMPUGNAÇÃO.

A empresa TAM LINHAS AEREAS S/A foi cientificada dos lançamentos em 21/10/2014 e apresentou impugnação em 19/11/2014, argüindo, em síntese, o seguinte:

Alega que o reenquadramento realizado pela Impugnante, no grau de risco leve (1%), é compatível à atividade preponderante desenvolvida pela empresa em todos os seus estabelecimentos, bem como ao grau de risco a que estão submetidos os seus funcionários, o qual se comprova, inclusive, por meio dos laudos previdenciários (Laudo Técnico de Condições Ambientais de Trabalho - LTCAT), que sempre estiveram à disposição da fiscalização, e pelo Parecer Técnico de Enquadramento na atividade preponderante, feito por engenheiro de segurança do trabalho com base nos resultados dos LTCAT (doc. 04).

Defende a nulidade do auto de infração por vício material, em razão da falta de comprovação do fato impositivo alegado pela fiscalização. Afirma que em nenhum momento a Autoridade Administrativa trouxe aos autos do processo qualquer elemento comprobatório capaz de demonstrar, de maneira contundente, o enquadramento da atividade preponderante da empresa no grau de risco médio do GILRAT. Alega que o agente fiscal se limitou a classificar o grau de risco de acordo com o CNAE principal da Impugnante.

Afirma que é primordial a realização de diligência e perícia a fim de tentar suprir a ausência de provas para consubstanciação da autuação. Alega que, segundo entendimento exarado pelo CARF, a diligência ou perícia mostra-se necessária quando a matéria de fato ou o assunto de natureza técnica não possam ser aferidos nos autos. Defende que a determinação da alíquota do SAT exige conhecimentos especializados por se tratar de assunto de natureza técnica e que envolve não apenas a individualização da alíquota por CNPJ, mas também a análise da quantidade de funcionários alocados a cada atividade e dos resultados dos LTCAT, capazes de comprovar o grau de risco a que os empregados estão submetidos.

Expõe os quesitos referentes aos exames desejados na diligência e perícia, assim como, para a perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do perito.

Expõe a Impugnante que aferiu, nos períodos entre 01/2010 a 13/2010, que a atividade preponderante da empresa encontrava-se em grau leve, ou seja, sob alíquota SAT de 1%, visto que mais da metade dos empregados encontram-se em departamentos sujeitos a graus de risco leve, conforme prescrito pelos laudos técnicos elaborados.

Alega que a contraprestação é um dos elementos presentes na regra-matriz de incidência da contribuição SAT, uma vez que o tributo existe justamente para custear os encargos da Previdência Social para com os empregados afastados em função do exercício da atividade laborativa. Defende que o SAT devido pelas empresas deve corresponder ao custo, efetivo e projetado, decorrente da concessão dos benefícios previdenciários decorrentes dos acidentes do trabalho. Afirma que foi nesse contexto que realizou o autoenquadramento no grau de risco do SAT.

Afirma que o termo "atividade preponderante" utilizado no artigo 22 da Lei 8.212/1991 foi definido pelo artigo 202, § 35, do Decreto nº 3.048/99, o qual considerou "atividade preponderante" aquela que ocupa, no estabelecimento, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos. Expõe que o Anexo V do Decreto 3.048/99, que introduziu a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, tem caráter exemplificativo, servindo a instruir o contribuinte na realização do autoenquadramento.

Afirma que o Executivo pretendeu elencar todas as atividades desenvolvidas pelas empresas em território nacional, imputando a cada uma determinado grau de risco, e que ocorreram inúmeras incongruências, por exemplo, a atividade de prestação de serviços de segurança privada esteve enquadrada em grau grave, à alíquota de 3%, enquanto que a de segurança pública no grau médio, a 2%. Defende que é impossível aferir a existência de qualquer critério técnico quando da determinação dos graus de risco inerentes às diferentes atividades constantes na referida lista.

Alega que realizou o auto-enquadramento lastreado nas já mencionadas Instruções Normativas e nos decretos previdenciários que cuidam da matéria, a partir de estudo detalhado da normatização em questão e com a constatação pormenorizada das atividades desenvolvidas por seus empregados e a respectiva preponderância, além da elaboração de LTCAT e de Parecer Técnico de Enquadramento na Atividade Preponderante.

Menciona que o auto-enquadramento realizado pela Impugnante encontrase em perfeita consonância com o entendimento do então Conselho de Recursos da Previdência Social, bem como do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF") e transcreve decisões.

Defende que não há como prosperar o presente Auto de Infração, devendo ser reconhecida a possibilidade de compensação dos valores recolhidos a maior referentes ao SAT, bem como o recolhimento à alíquota de 1%, no período questionado.

Afirma que o LTCAT é um parecer eminentemente técnico e conclusivo acerca das condições ambientais a que os funcionários estão expostos, retratando a realidade dos agentes agressivos da empresa e promovendo um planejamento para minimização ou neutralização desses efeitos. Referido laudo visa comprovar o exercício de funções em condições prejudiciais à saúde ou à integridade física dos empregados para efeito de requerimento do benefício da aposentadoria especial. Trata-se, ainda, de uma prova hábil a atestar o verdadeiro grau de risco do GILRAT inerente à atividade da empresa, vez que o LTCAT se pauta nos limites máximos de exposição aos agentes nocivos constantes do Anexo IV do Decreto nº 3.048/99, sejam esses químicos, físicos e biológicos. Da análise dos LTCAT elaborados para a matriz e suas filiais da ora Impugnante, observa-se que as atividades exercidas pela empresa, em geral, não expõem os seus funcionários a agentes nocivos ou sua exposição é neutralizada pelas medidas de controle existentes. Os laudos técnicos demonstram, claramente, que o enquadramento da empresa deve ser de risco leve, visto que a atividade exercida não expõe os funcionários a risco, sendo insubsistente o auto de infração ora combatido por estar correto o auto enquadramento realizado pela Impugnante.

Afirma que o valor recolhido a título de SAT é suficiente para cobrir os gastos despendidos pela Previdência Social com os benefícios decorrentes dos riscos a que os seus funcionários se submetem. No mais, a título exemplificativo, vale citar que entre 04/2007 e 12/2008, o valor total dos benefícios pagos pela Previdência aos funcionários da ora Impugnante em virtude de acidentes do trabalho foi de R\$ 1.526.147,71 (doc. 06). Em contrapartida, no ano de 2010, foram recolhidos aos cofres da Seguridade Social, a título de SAT, aproximadamente R\$ 19.341.757,99. Logo, caso seja aceita a tributação à alíquota de 3%, como pretende a autoridade autuante, haverá superávit no caixa da Previdência, o que é expressamente proibido pelo comando constitucional previsto pelo § 59 do artigo 195.

Alega que o Decreto nº 3.048/99 prevê a possibilidade de alteração do enquadramento da empresa sempre que seja comprovada a realização de investimentos em segurança do trabalho e que são evidentes os investimentos feitos pela ora Impugnante na melhoria das condições de trabalho, com a conseqüente redução dos agravos à saúde dos trabalhadores. Afirma que os LTCAT demonstram cabalmente a utilização de todos os equipamentos de proteção necessários à neutralização da exposição aos agentes nocivos eventualmente presentes no ambiente de trabalho e que deve ser aceito o enquadramento no grau de risco leve para fins de recolhimento do SAT da

Impugnante, nos termos do artigo 203 do Decreto nº 3.048/99.

Pleiteia a correção de erros formais e materiais que, acredita-se, terem sido cometidos por mero lapso pela autoridade Autuante, em respeito ao princípio da verdade material.

Tendo em visto todo o exposto requer a Impugnante:

- seja julgado nulo o auto de infração pelo fato da Autoridade Fiscal não ter produzido provas que sustentem o seu lançamento, no termos do art. 92 do decreto 70.235/72;

- alternativamente, não entendendo pela nulidade, requer, em atendimento ao artigo 16, IV do decreto 70.235/72, seja determinada a conversão em diligência do presente processo administrativo, a fim de que seja aferida a atividade preponderante e o grau de risco da empresa e/ou em cada estabelecimento, no período que compreende o objeto do presente Auto de Infração e a realização de perícia, uma vez que para o esclarecimento de tais pontos duvidosos exige-se conhecimentos especializados a fim de se constatar o enquadramento jurídico da mesma, nos moldes da Lei nº 8.212/91 e do Decreto nº 3.048/99 ou com base no Ato Declaratório da PGFN nº 11/2011;

- caso esse entendimento não seja acolhido, requer integral provimento da presente Impugnação para que seja julgado improcedente o lançamento tributário, ora combatido, assim o seu conseqüente cancelamento;

- sem prejuízo de todo o alegado, a Impugnante protesta pela posterior juntada de documentação que eventualmente não tenha sido acostada à presente, nos termos do artigo 16, §§ 49 e 59 do Decreto nº 70.235/72.

Ciente em 18 de junho de 2015, através do termo de ciência por abertura de mensagem, fls.1418, interpõe, em 30 de junho de 2015, o recurso voluntário às fls.1421/1446, onde inicia confirmando a tempestividade da sua interposição.

Salienta que é obrigado ao pagamento da Contribuição sobre o Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa e Riscos de Acidente do Trabalho (GIIL-RAT) , o antigo Seguro Acidente do Trabalho (SAT) à alíquota 1,2 ou 3% , de acordo com o grau de risco da sua atividade preponderante.

Os dispositivos legais determinam que as empresas se enquadrem mensalmente em uma das alíquotas descritas pelo artigo 22,II, da Lei 8212/91, fazendo a competente avaliação do grau de risco preponderante de sua atividade.

Contudo, há disposições do decreto regulamentador e especialmente das Instruções Normativas que se confundem e causam insegurança ao contribuinte no que respeita à forma de aferição de sua atividade preponderante e ainda equívoca por parte da autoridade fiscal.

Comenta que ante a legislação realizou, para fins de recolhimento do SAT, o autoenquadramento no grau de risco leve (1%), compatível à sua atividade preponderante.

Ainda, igualmente leve o grau de risco a que estão submetidos os funcionários. A gravidade comprovada por meio de laudos técnicos previdenciários (Laudo Técnico de Condições Ambientais de Trabalho -LTCAT) que sempre estiveram à disposição da fiscalização, e pelo Parecer Técnico de Enquadramento na atividade preponderante, feito por engenheiro de segurança do trabalho com base nos resultados dos LTCATs. (Documentos juntados à impugnação contra lançamento que abrangeu o período de 01/2010 a 13/2010).

Reclama da DRJ quando afirmou que o Anexo I do Decreto 3.048/99 é taxativo e não exemplificativo, desconsiderando os laudos e argumentos oferecidos naquele momento processual.

No tocante ao Direito, oferece a preliminar de Nulidade do Auto de Infração, por inobservância do ônus probatório e por ausência dos elementos necessários ao julgamento.

Frisa que para invalidar o o auto enquadramento realizado, a autoridade fiscal, nos termos do § 5º do artigo 202 do Decreto 3.048/99, deveria ter analisado os laudos, o que não ocorreu.

À Fazenda Nacional deve provar, tecnicamente, sempre que discordar do autoenquadramento. A presunção de legitimidade dos atos administrativos não suprime os elementos probatórios, à vista dos princípios da Teoria Geral da Prova. Transcreve doutrina de Hugo de Brito Machado. E o artigo 9º do Decreto 70235/72.

Reclama que o agente fiscal limitou-se a elencar conclusões genéricas, realizadas com mera classificação no grau de risco de acordo com o CNAE principal da Empresa. É necessário uma análise técnica minuciosa dos agentes nocivos para aferir o correto grau de risco a que os funcionários se submetem, durante a jornada de trabalho, o que pode ser realizado mediante elaboração de um LTCAT.

A ausência das provas pela autoridade lançadora constituiu, no seu dizer, vício material do lançamento tributário, pois ausentes alguns de seus requisitos intrínsecos, tais sejam: valoração jurídica do fato tributário, contendo a verificação da ocorrência do fato gerador e a determinação da matéria tributável

Agrega doutrina de Manoel Antonio Gadelha Dias e pede a nulidade do lançamento por vício material. Contudo, caso tal não ocorra propugna pela realização de diligência e perícia.

Discorre sobre a necessidade deste procedimento que se mostra necessário quando a matéria de fato ou assunto de natureza técnica não possa ser aferido nos autos. Transcreve ementa do acórdão 107-08633, de 22.06.2006.

Aponta que a determinação da alíquota do SAT exige conhecimentos especializados por se tratar de assunto de natureza técnica e que envolve não apenas a individualização da alíquota por CNPJ, mas também a quantidade de funcionários alocados em cada atividade e dos resultados dos LTCATs capazes de comprovar o grau de risco a que estão submetidos cada funcionário.

A perícia seria necessária, pois a apuração de prova do fato litigioso não pode ser feita pelos meios ordinários de convencimento, exigindo-se conhecimento técnico para análise dos laudos.

Em atenção ao disposto no artigo 16,IV, do Decreto 70235/72 expõe os quesitos referentes aos exames desejados, assim como para a perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do perito(fl.1429/30).

Mérito - Da identificação da atividade preponderante

Informa que no período fiscalizado sua atividade preponderante se enquadrava no grau leve, sob alíquota de 1%, visto que mais da metade dos empregados encontravam-se em departamentos sujeitos a graus de risco leve, conforme prescrito pelos laudos técnicos elaborados, que foram desprezados pela autoridade fiscal.

a) Tece considerações Iniciais sobre o SAT, transcreve o dispositivo de regência da matéria, O inciso II do artigo 22 da Lei 8212/91, discorre sobre contribuição e conclui que diante do estudo que realizou, verificou seu autoenquadramento e aplicou a alíquota que entendeu cabível, à luz da legislação de regência.

b) No tocante ao enquadramento do grau de risco SAT, o termo atividade preponderante utilizado no artigo 22 da Lei 8212/1991 foi definido pelo artigo 202,§3º, do Decreto nº3.048/99, o qual considerou " atividade preponderante" aquela que ocupa, no estabelecimento, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

O método enunciado pelo decreto permite que a atividade preponderante seja diversa da atividade econômica. Observação crucial, pois a lei e o decreto conferem à atividade preponderante essa tarefa. Assim, há um enquadramento jurídico do grau de risco inerente à empresa, considerada como um todo.

Transcreve o parágrafo 4º e 5º, do artigo 202 do Decreto, para dizer que o anexo V do Decreto 3048/99, que introduziu a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes graus de risco tem caráter exemplificativo, servindo para instruir o contribuinte na realização do autoenquadramento. Reclama da falta de critério para instruir a imputação.

Discorre sobre as cautelas que utilizou para realizar o autoenquadramento, lastreado nas já mencionadas Instruções Normativas e Decretos previdenciários que cuidam da matéria, a partir de estudo detalhado da normatização e com constatação pormenorizada das atividades desenvolvidas por seus empregados e a respectiva preponderância, além da elaboração de LCCAT's e Parecer Técnico de Enquadramento na Atividade Preponderante,

Aponta que seu enquadramento está de acordo com o entendimento ao então Conselho de Recursos da Previdência Social, e do CARF, como demonstrariam as ementas dos acórdãos que colacionou às fls.1436/1437. Também oferece ementas de acórdãos do STJ (fls.1438/1439).

Conclui que a exigência fiscal não pode prosperar.

Dos Laudos Técnicos

Discorre sobre o LTCAT, dizendo-o eminentemente técnico e conclusivo acerca das condições ambientais a que os funcionários são expostos, retratando a realidade dos agentes agressivos da empresa e promovendo um planejamento para minimização ou neutralização dos seus efeitos.

Da análise dos LCCAT's elaborados para a matriz e suas filiais, observa-se que as atividades exercidas, em geral, não expõem os funcionários a agentes nocivos. Todavia,

nas hipóteses em que se verifica a existência desses agentes, a exposição é neutralizada pelas medidas de controle existentes.

Como exemplo, nos casos em que há agentes físicos, tais como ruído e a radiação, a exposição é neutralizada em função do uso efetivo de equipamentos de proteção individual fornecidos pela empresa aos funcionários, conforme conclusões dos LTCAT's apresentados.

Conclui que os laudos técnicos corroboram o acento no autoenquadramento.

Do Equilíbrio Sistêmico Da Seguridade Social - Regra Da Contrapartida

Discorre sobre a natureza do SAT, uma taxa informada pelo princípio de retributividade, segundo o qual deve haver uma relação entre o valor despendido e a contraprestação estatal.

Com isto o valor das entradas deve equivaler ao total das saídas, regra de contrapartida, prescrita pelo § 5º do artigo 195 da CF (transcreve). Da mesma forma, por via inversa, o dispositivo prescreve outro comando: é vedado a entrada no caixa do sistema valor superior ao necessário à manutenção do benefício.

Exemplifica que entre 04/2007 a 12/2008, o valor total dos benefícios pagos pela previdência aos seus funcionários foi na ordem de 1.526.147,71 e em contrapartida, no ano e 2010, foram recolhidos aos cofres da seguridade social, a título de SAT, aproximadamente R\$ 19.341.757,99. Mantida a pretensão fiscal haverá superávit no caixa da previdência, o que é proibido pelo comando do §5º do artigo 195.

Da comprovação do Investimento

O Decreto 3048/99 prevê a possibilidade de alteração do enquadramento da empresa sempre que seja comprovada a realização de investimentos em segurança do trabalho. Transcreve o artigo 203 e §§. Comenta que os LCAT's evidenciam a utilização de todos os equipamentos de proteção necessários à neutralização da exposição dos agentes nocivos eventualmente presentes no ambiente de trabalho.

Substancia Sobre a Forma e a Verdade Material no Processo Administrativo

Pede saneamento das irregularidades apontadas no procedimento fiscal com a prevalência da verdade material. Sobre o princípio discorre longamente com oferecimento de doutrina de Sérgio Ferraz de Abreu Dallari.

Fala da prevalência da substancia sobre a forma, decorrente da verdade material, que obriga o fisco a apurar o valor do tributo de acordo com o verdadeiro fato praticado. Pleiteia a correção de erros formais e materiais que teriam sido cometidos por lapso da autoridade autuante.

Diz importante ressaltá-los para que sejam corrigidos e só após que seja analisada a questão em julgamento, linha na qual transcreve ementa de acórdão do CRPS(fl.1445).

Do Pedido:

- a) seja julgado nulo o auto de infração pelo fato da autoridade fiscal não ter produzido provas que sustentem seu lançamento, nos termos do artigo 9º do Decreto 70235/72;
- b) alternativamente, não entendendo pela nulidade, requer, em atendimento ao artigo 16,IV do decreto 70235/72, seja determinada a conversão em diligência neste processo, para aferição da atividade preponderante, no período de autuação;
- c) requer integral provimento;
- d) sustentação oral;
- e) sem prejuízo do alegado, protesta pela posterior juntada de documentação que eventualmente não tenha sido acostada à presente, nos termos do artigo 16, §§ 4º e 5º do Decreto 70235/72.

Despacho de fls.1463 encaminha os autos para julgamento.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Relatora Ivete Malaquias Pessoa Monteiro.

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade e dele conheço.

Trata-se de exigência das contribuições previdenciárias decorrentes de descumprimento de obrigações principais exigidas através do AI DEBCAD 51.061.170-2. O lançamento exige as diferenças julgadas devidas.

No dizer da autoridade lançadora a Recorrente, em todo período apurado e para todos seus estabelecimentos, aplicou a alíquota de 1%, como se sua atividade fosse de risco mínimo na classificação do RAT (Riscos Ambientais do Trabalho). Ocorre que, conforme anexo I da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, o código do FPAS (Fundo de Previdência e Assistência Social) da empresa é 558 e código CNAE é o 51-11-1-00 (transporte aéreo de passageiros regular), com RAT de 3%, para a grande maioria de seus estabelecimentos, com exceção do CNPJ 02.012.862/0009-17 (código CNAE 3316-3-02 – manutenção de aeronaves na pista), cujo RAT é de 1%, e CNPJ 02.012.862/0061-09 (código CNAE 3316-3-01–manutenção e reparação de aeronaves), cujo RAT é de 2%, ambos a partir de 01/01/2010.

A empresa também declarou em GFIP durante todo o período apurado o FAP (Fator Acidentário de Prevenção) com alíquota de 1,66% quando o correto seria de 1,6725%.

A Recorrente desde as razões iniciais invoca o §5º do art. 202, do Decreto 3.048 de 1999, com a redação dada pelo Decreto nº 6.042/07, que prevê ser responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da

Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social (hoje Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB do Ministério da Fazenda) revê-lo a qualquer tempo.

A Recorrente apresentou o Parecer Técnico - RAT ENQUADRAMENTO NA ATIVIDADE PREPONDERANTE, elaborado pela MALTEMA Engenharia e Serviços, de fls. 183/ 249, (laudo com 66 fls. onde, às 56 apresenta análise demonstrativa dos riscos ambientais do trabalho e as fls. 59 reenquadramento do RAT). No anexo I - Planilhas de riscos ambientais (LTCAT); Anexo II - Agentes Nocivos x Tempo A.E (RPS Anexo IV); Anexo III - Agentes Nocivos x Atividade de Risco (RPS Anexos)

No termo de anexação de arquivos não pagináveis de fls.249, sob título: Parecer Técnico NOME ORIGINAL DO ARQUIVO: TAM - PARECER TÉCNICO - Anexo Planilhas LTCAT.zip (aqui foi juntado Planilhas de riscos ambientais (LTCAT) com 869 páginas, filial Ribeirão Preto, e LTCAT da Filial Rio Branco com 264 páginas).

Às fls. 1383, há novo termo de juntada dos seguintes Documentos Diversos - Outros Título: READ Documentos Diversos - Outros Título: Parecer Técnico - RAT Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável Descrição do Conteúdo do Arquivo Não Paginável: TAM - PARECER TÉCNICO - Anexo Planilhas LTCAT.docx Documentos Diversos - Outros Título: LTCAT - Laudo Técnico Documentos Diversos - Outros Título: LTCAT - Laudo Técnico, nestes sequer aparece numeração nas páginas seguintes.

A decisão de primeiro grau, ao se pronunciar sobre a autorização contida no §5º do art. 202, do Decreto 3.048 de 1999 (com a redação dada pelo Decreto nº 6.042/07, que prevê ser 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). assim versou:

(...)

*Defende a impugnante que o Decreto nº 3.048/99 prevê a possibilidade de alteração do enquadramento da empresa sempre que seja comprovada a realização de investimentos em segurança do trabalho. Ocorre que, em que pese constar no art. 203 do referido Decreto que o Ministério da Previdência e Assistência Social poderá alterar o enquadramento de empresa que demonstre a melhoria das condições do trabalho, **até o momento não foi editado nenhum ato neste sentido. Assim, não há que falar em redução da alíquota RAT calculada.***

Contudo, se o Decreto prevê esta possibilidade e se o Contribuinte oferece os laudos necessários para se adequar ao permissivo legal, deve a autoridade analisar se há fundamento neste pedido e não deixar de analisá-lo por falta de dispositivo normativo específico para tanto.

Nesta conformidade, sugiro a conversão do julgamento em diligência, conforme solicitado pela Contribuinte, para que a autoridade preparadora analise os laudos juntados e verifique se os mesmos amparam o reenquadramento realizado pela Recorrente em sua atividade preponderante.

Laudo circunstanciado deve ser elaborado e dado ciência à Recorrente para que se pronuncie, se entender necessário, no prazo legal.

Após, o processo deverá retornar para julgamento.

assinado digitalmente

Ivete Malaquias Pessoa Monteiro

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira - Redator Designado

Em que pese o costumeiro acerto da ilustre Conselheira Relatora, ousou com a máxima vênia discordar da decisão, embora partilhe dos mesmos fundamentos fáticos por ela apontados.

Como bem relatado, trata-se de lançamento tributário decorrente da diferença verificada, pela Autoridade Autuante, relativa ao enquadramento realizado pelo contribuinte quanto ao grau de risco ambiental do trabalho existente nos estabelecimentos da autuada:

"A empresa declarou em GFIP, durante todo o período apurado e para todos os seus estabelecimentos, a alíquota de 1%, como se sua atividade fosse de risco mínimo na classificação do RAT (Riscos Ambientais do Trabalho). Ocorre que, conforme anexo I da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, o código do FPAS (Fundo de Previdência e Assistência Social) da empresa é 558 e código CNAE é o 51-11-1-00 (transporte aéreo de passageiros regular), com RAT de 3%, para a grande maioria de seus estabelecimentos, com exceção do CNPJ 02.012.862/0009-17 (código CNAE 3316-3-02 – manutenção de aeronaves na pista), cujo RAT é de 1%, e CNPJ 02.012.862/0061-09 (código CNAE 3316-3-01 –manutenção e reparação de aeronaves), cujo RAT é de 2%, ambos a partir de 01/01/2010."

Aponta ainda, o Auditor Fiscal responsável pelo lançamento tributário, que a empresa também declarou em GFIP durante todo o período apurado o FAP (Fator Acidentário de Prevenção) com alíquota de 1,66% quando o correto seria de 1,6725%. **Importante que tal fato não foi objeto do recurso voluntário impetrado (ver efolhas 1446), e portanto, nos termos da legislação que regula o processo administrativo tributário, por incontroverso, se reputa como devido.**

Assentes que o presente recurso voluntário se resume a questão da alíquota aplicável ao recolhimento da empresa relativo ao Seguro Acidente do Trabalho que, como cediço, decorre da atividade preponderante da empresa, enfrentemos a questão.

Para que nossa análise cumpra a finalidade precípua deste Conselho Administrativo, que é o controle de legalidade do ato administrativo de lançamento, recordemos a dicção legal sobre o tema. Dispõe o inciso II do artigo 22 da Lei de Custeio:

"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

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."** (destacamos)

Desempenhando a função de esclarecer ao contribuinte como cumprir o comando legal, a Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicita:

"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:

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 o risco de acidentes do trabalho seja considerado médio;**

c) **3% (três por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado grave;**

§ 1º A contribuição prevista no inciso II do caput será calculada com base no grau de risco da atividade, observadas as seguintes regras:

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:

a) **a empresa com 1 (um) estabelecimento e uma única atividade econômica, enquadrar-se-á na respectiva atividade;**

b) **a empresa com estabelecimento único e mais de uma atividade econômica, simulará o enquadramento em cada atividade e**

recolhimento indevido e procederá à notificação dos valores devidos."

Chegamos ao ponto fulcral de nossa análise.

Para que se cumpra a legislação tributária aplicável ao caso em apreço, duas questões devem ser verificadas. A recorrente cumpriu os ditames normativos sobre o tema, ou seja, efetuou corretamente o auto enquadramento? O Fisco se desincumbiu do ônus de rever o enquadramento realizado pelo sujeito passivo, e ao fazê-lo, se observado qualquer incorreção, orientou o contribuinte e realizou o lançamento tributário?

A resposta deve ser obtida nos autos, privilegiando o princípio da verdade material que norteia o processo administrativo.

Como bem relatado pela ínclita Conselheira, o contribuinte trouxe em sua impugnação Laudo Técnico de Condições Ambientais do Trabalho elaborado por profissional legalmente habilitado. Tal laudo, em que pese a discussão de sua necessidade para os fins que aqui interessam, se apresenta formalmente correto e contém informações pertinentes e aparentemente tempestivas.

Porém como visto acima, a Instrução Normativa RFB nº 971, é clara em dispensar tal trabalho, imputando como únicas exigências ao auto enquadramento a consulta ao anexo do Decreto nº 3.048/99 para obtenção do grau de risco correspondente a sua atividade preponderante. Par obtê-la, deve o contribuinte pura e simplesmente contar o número de trabalhadores que desenvolvem cada atividade existente no estabelecimento.

Ao observarmos o conteúdo dos laudos técnicos acostados às folhas do processo digitalizado (202, 205, 212, 237, 253, 310, etc). encontraremos a informação necessária. Ao longo dos diversos laudos anexados, podemos verificar o mesmo padrão, a saber, a análise do ambiente de trabalho, a atividade desenvolvida nesse ambiente a função dos diversos trabalhadores que ali labora, devidamente quantificada. Nesse quesito podemos concluir que o recorrente cumpriu as prescrições legais relativas ao auto enquadramento.

Não obstante o exposto, a Autoridade Notificante não concordou com o enquadramento realizado pelo sujeito passivo, e por via de consequência com a alíquota aplicada.

Buscando realizar a verificação que decorre de seu poder dever de fiscalizar a autoridade lançadora entendeu que as atividade econômicas desenvolvidas pela empresa ensejavam grau de risco grave na maioria dos estabelecimentos do sujeito passivo.

Recordemos, uma vez mais, a fundamentação de seu entendimento, conforme consta no Relatório Fiscal (efls 104):

"A empresa declarou em GFIP, durante todo o período apurado e para todos os seus estabelecimentos, a alíquota de 1%, como se sua atividade fosse de risco mínimo na classificação do RAT (Riscos Ambientais do Trabalho). Ocorre que, conforme anexo I da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, o código do FPAS (Fundo de Previdência e Assistência Social) da empresa é 558 e código CNAE é o 51-11-1-00 (transporte aéreo de passageiros regular), com RAT de 3%, para a grande maioria de seus estabelecimentos, com exceção do CNPJ 02.012.862/0009-17 (código CNAE 3316-3-02 – manutenção de aeronaves na pista), cujo RAT é de 1%, e CNPJ 02.012.862/0061-09 (código CNAE

3316-3-01 –manutenção e reparação de aeronaves), cujo RAT é de 2%, ambos a partir de 01/01/2010."

(negritos e sublinhados não constam do Relatório Fiscal)

Não se observou no processo de fiscalização nenhuma intimação para que o contribuinte comprovasse o auto enquadramento realizado, tampouco qualquer comprovação pelo Fisco da atividade preponderante realizada em qualquer dos estabelecimentos da empresa.

Como visto, a legislação tributária é claríssima em explicitar como se deve realizar o enquadramento, como se deve obter a atividade preponderante em cada estabelecimento.

Isto não pôde a Autoridade Fiscal, comprovar. Nesse sentido, ao não concordar com o enquadramento realizado pelo sujeito passivo, cabia ao Agente da Administração Tributária, rever tal enquadramento, o que por óbvio, deveria ser efetuado segundo as normas prescritas pela própria Administração Tributária por meio da Instrução Normativa que regula o tema.

Esse é o cerne da divergência de opinião entre este Conselheiro e a insigne Relatora: não há que se falar em diligência.

Como sabido, cabe ao Fisco, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, por meio de procedimento do lançamento de ofício, constituir o crédito tributário, revisando nos casos de auto lançamento, os procedimentos do sujeito passivo. Para tanto, ele deve, após verificar a ocorrência do fato gerador, identificar o sujeito passivo, determinar a matéria tributável, quantificar o tributo devido e, quando for o caso, aplicar a penalidade cabível.

Por ser atividade vinculada e obrigatória, é dever da autoridade fiscal empreender esforços na determinação do critério material da regra matriz de incidência tributária, base de cálculo do tributo e alíquota aplicável, apropriando-nos dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho.

A mensuração das grandezas tributárias já deveria ter sido corretamente efetuada quando da lavratura do auto de infração. Pode-se até compreender a impossibilidade do acerto em razão da ausência de comprovação por parte do contribuinte, o que, como dito, não se verificou no caso concreto.

Ao reverso, o que se observa é a total ausência de intimação do contribuinte para que apresente a comprovação do enquadramento efetuado. Consta do TEAF, Termo de Encerramento da Ação Fiscal (efls 128), que o único documento examinado na Auditoria Fiscal foram as GFIP do período fiscalizado.

Não obstante a omissão do Autoridade Lançadora no tocante a intimação do contribuinte, mister ressaltar com tintas fortes que a Administração Tributária foi clara em determinar - **por meio de um ato que integra a legislação tributária** - como se deve realizar o enquadramento e por via de consequência encontrar a alíquota aplicável. Tal rito foi simplesmente ignorado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Instada, por imperativo processual, a comprovar os fatos modificativos do lançamento quando de sua impugnação, a Recorrente soube se desvencilhar do ônus,

comprovando, ao menos numa análise perfunctória, o enquadramento tempestivamente realizado.

O Fisco não cumpriu seu dever, ou seja, deixou de comprovar suas alegações, se absteve de demonstrar a exatidão do lançamento realizado.

Mister recordar que o Decreto nº 70.235/72 é claro ao exigir em seu artigo 9º:

"Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito" (destaques nossos)

Forçoso reconhecer o vício no procedimento do lançamento tributário. Como ato administrativo que é, o auto de infração não pode ser irregular. Celso A Bandeira de Melo (*Curso de Direito Administrativo, 29ª ed., p.478*), assim comenta sobre a irregularidade dos atos administrativos:

Atos irregulares são aqueles padecentes de vícios materiais irrelevantes, reconhecíveis de plano, ou incursos em formalização defeituosa consistente em transgressão de normas cujo real alcance é meramente o de impor a padronização interna dos instrumentos pelos quais se veiculam os atos administrativos

Verificando a irregularidade do ato administrativo, deve a Administração de ofício regularizá-lo, em face do princípio da autotutela. Nesse sentido, a Lei 9.784, de 1999, é clara ao determinar que:

"Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

(...)

Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração."

(grifos nossos)

Observa-se que a Lei que regula o processo administrativo federal cinde as irregularidades do ato segundo a gravidade do mesmo. Atos portadores de defeitos sanáveis, meras irregularidades, poderão ser convalidados. Já os atos produzidos com ofensa a legalidade devem ser anulados.

Sobre o tema, a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro (*Direito Administrativo, 14ª ed, p. 234*), titular da inesquecível Faculdade de Direito do Largo São Francisco, leciona que convalidação ou saneamento *"o ato administrativo pelo qual qual é suprido o vício existente em um ato ilegal, com efeitos retroativos à data em que este foi praticado"*.

Além disso, a doutrinadora explicita que nem sempre é possível a convalidação, pois depende do tipo de vício que atinge o ato.

Os defeitos atinentes à incompetência quanto à matéria, quanto ao motivo e finalidade, e ainda quanto ao objeto e conteúdo não são passíveis de convalidação.

Especificamente quanto a impossibilidade de convalidação, esclarece a Professora:

"O objeto ou conteúdo ilegal não pode ser objeto de convalidação."

O remédio que deve ser tomado pela Administração é o previsto no artigo 53 da Lei nº 9.784/99, acima transcrito, a anulação. Novamente, recordemos os ensinamentos de Maria Sylvania:

"Quando o vício seja sanável ou convalidável, caracteriza-se hipótese de nulidade relativa; caso contrário, a nulidade é absoluta."

Sobre o tema, devemos lembrar que as nulidades, absoluta ou relativa, produzem efeitos distintos para a Administração Tributária em razão do tempo que a lei determina para a correção do lançamento tributário viciado. Se este for convalidável, por eivado de vício formal, o saneamento deve ser realizado em 5 anos após o trânsito em julgado da decisão que anular o ato administrativo. Já o lançamento maculado por nulidade absoluta, deve ser refeito no prazo decadencial previsto no CTN, seja o do parágrafo 4º do artigo 150, seja o do inciso I do artigo 173.

Tal distinção nos obriga a perquirir qual o vício existente no caso concreto.

Para nós a distinção é simples e fundada no texto legal. Como ensina Maria Sylvania Zanela Di Pietro, lançamentos que contenham conteúdo ilegal não são passíveis de convalidação, pois a nulidade que ostentam é absoluta.

Nesse sentido, qualquer ofensa às determinações do artigo 142 do CTN acima reproduzido, explicitados por meio do artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, viciam o conteúdo do ato, pois são requisitos do lançamento, atributos intrínsecos ao procedimento de constituição do crédito tributário.

A lição de Paulo de Barros Carvalho corrobora a afirmação.

Assevera o Professor Emérito (*Curso de Direito Tributário, 14ª ed., p. 415*):

"O ato administrativo de lançamento será declarado nulo de pleno direito, se o motivo nele inscrito - a ocorrência do fato jurídico tributário, por exemplo - inexistiu. Nulo será, também, na hipótese de ser indicado sujeito passivo diferente daquele que deve integrar a obrigação tributária. Igualmente é nulo o lançamento de IR (pessoa física), lavrado antes do termo final do prazo legalmente estabelecido para que o contribuinte apresente sua declaração de rendimentos e bens."

Para a nulidade se requer vício profundo, que comprometa viceralmente o ato administrativo. Seus efeitos, em decorrência, são 'ex tunc', retroagindo, linguisticamente, à data do correspondente evento. A anulação por outro lado, pressupõe invalidade iminente, que necessita de comprovação, a qual se objetiva em procedimento contraditório. Seus efeitos são 'ex nunc', começando a contar do ato que declara a nulidade"

Continua o doutrinador

"(...) não importa que o ato administrativo haja sido celebrado e que nele conjuguem os elementos tidos como substanciais. Insta que seus requisitos estejam conformados às prescrições da lei"

(grifamos)

No caso em apreço, observamos que não comprovou o Fisco a necessidade de reenquadramento da atividade preponderante do Contribuinte. Como visto é dever do Fisco anexar ao auto de infração o elementos de prova que embasam a constituição do crédito tributário.

Tal comprovação não pode ser realizada a posteriori, consoante expressa vedação do parágrafo 3º do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, o que impede - de modo absoluto - a conversão em diligência nos casos de novação do lançamento, explicitando se tratar de novo lançamento, complementar ao primeiro.

Por via de consequência, voto por dar provimento ao recurso voluntário reconhecendo a nulidade do lançamento tributário arguída, pela ocorrência de vício material.

assinado digitalmente

Carlos Henrique de Oliveira