



Divergências nas esferas públicas impedem padrão para fixação da CNAE

Tendo em vista a utilização cada vez maior da Classificação Nacional das Atividades Econômicas (CNAE) pelos órgãos administrativos, importante se faz a análise desse instrumento, verificando sua constituição e aplicação. A CNAE é um instrumento de padronização nacional dos códigos de atividade econômica e dos critérios de enquadramento utilizados pelos diversos órgãos da administração tributária do país.

A composição da CNAE se dá pela estruturação de cinco níveis hierarquizados, quais sejam, as seções, designadas pelas letras A até U, as divisões, os grupos, as classes e as subclasses (CNAE-Fiscal), que são designadas por números, que conjugados formarão a CNAE. A classificação atual possui 21 seções, 87 divisões, 285 grupos, 672 classes e 1.301 subclasses.

A divisão das seções leva em consideração a homogeneidade do processo produtivo, assim temos o agrupamento das atividades ditas similares, de acordo com a base do processo produtivo. Imediatamente subordinada à seção, está a divisão, que é delimitada pelos primeiros dois dígitos numéricos, seguida do grupo (terceiro dígito), da classe (quarto dígito e dígito verificador) e da subclasse, que é demonstrada pelos últimos dois dígitos após a barra. Vejamos o exemplo:

CNAE A0111-301

A – seção relativa à Agricultura, Pecuária, Produção Florestal, Pesca e Aquicultura

01 – Divisão Relativa à Agricultura, Pecuária e Serviços Relacionados

1 – Produção de Lavouras Temporárias

1 – Cultivo de Cereais

3 – Dígito Verificador

01 – Cultivo de Arroz

Cada uma das estruturas que compõem a CNAE agrega mais elementos relativos à atividade desenvolvida, tornando a classificação cada vez mais específica. A CNAE-Fiscal é, na verdade, a subclasse acima mencionada, definido como instrumento de identificação econômica das unidades produtivas do país nos cadastros e registros utilizado pelas três esferas da administração pública brasileira, uniformizado nacionalmente, seguindo padrões internacionais definidos no âmbito da ONU.

Dentre as várias funções da CNAE, surgem algumas questões importantes, tais como: A CNAE deve ser o mesmo para as três esferas de governo (federal, estadual e municipal)? Se a empresa tiver mais de uma atividade, como deve ser definido a CNAE nesse caso?

Para responder à primeira questão acima podemos nos basear na Resposta à Consulta 605, de 7 de agosto de 2000, dada pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, a qual expressamente afirma que “o código da CNAE a ser adotado deve ser único para as administrações tributárias das três esferas de governo”. Por outro lado, a Receita Federal do Brasil não considera a CNAE como fator determinante de atividade impeditiva do Simples Nacional, fato esse que acarretaria a exclusão da sociedade desse



regime. É o que se vê nos seguintes precedentes:

ACÓRDÃO Nº 09-22634 de 18 de Fevereiro de 2009

ASSUNTO: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – Simples

EMENTA: SIMPLES NACIONAL. INDEFERIMENTO DE OPÇÃO. ATIVIDADE ECONÔMICA. SITUAÇÃO CADASTRAL. ALTERAÇÃO. Cancela-se o indeferimento do termo de opção pelo Simples Nacional, se elidido o fato que lhe deu causa. SIMPLES NACIONAL. INDEFERIMENTO DE OPÇÃO. NATUREZA JURÍDICA. PREVALÊNCIA DO OBJETO SOCIAL SOBRE O CÓDIGO DA CNAE. O objeto social, para efeito de certificação da atividade econômica explorada, prevalece sobre o código da CNAE. É insubsistente o Termo de Indeferimento de Opção pelo Simples Nacional apoiado numa suposta base fática anunciada neste último, quando o objeto social aponta para outra realidade.

Exercício: 01/01/2007 a 31/12/2007

ACÓRDÃO Nº 14-21415 de 17 de Novembro de 2008

ASSUNTO: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – Simples

EMENTA: EXCLUSÃO MOTIVADA POR ATIVIDADE ECONÔMICA – CNAE FISCAL. A indicação de atividade impeditiva pela CNAE fiscal, por si só, não é determinante da ocorrência da hipótese de exclusão. A situação de fato, necessária e suficiente, para validar a exclusão fundamentada no exercício de atividades vedadas é a efetiva obtenção de receita dessas atividades.

Ano-calendário: 01/01/2006 a 31/12/2006

Quanto ao segundo questionamento, observamos que a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, tem como critério, para definição da CNAE, o faturamento, “valor adicionado”, ou “preponderância econômica” da atividade. Senão vejamos:

9.2. Para efeito da determinação da CNAE – fiscal, atividade econômica principal (preponderante) é aquela com maior contribuição para o valor adicionado, levando-se em consideração a seção principal, a divisão, o grupo, a classe e a subclasse das atividades principal e secundárias.

9.3. Na situação em tela, é claro que também deverá ser considerada a resposta à consulta feita ao IBGE pela associação, indagando qual seria a CNAE – fiscal de seus associados.

9.4. Por outro lado, é de se notar que, nos termos do § 3º do artigo 32 do RICMS/2000, o código CNAE – fiscal poderá ser alterado pela Secretaria da Fazenda quando for constatado divergência entre o código declarado e a atividade econômica preponderante exercida pelo estabelecimento (vide também Portaria CAT nº 40/2000 alterada pela de nº 92/2000). (Resposta à Consulta nº 357/2005, de 9 de agosto de 2005)

Em se tratando de estabelecimento que desenvolve mais de uma atividade econômica, será considerada aquela de maior preponderância econômica para o seu enquadramento, respeitado, para esse fim, o nível de classificação mais agregado, na seguinte ordem hierárquica: Seção, Divisão, Grupo, Classe e Subclasse. (Resposta à consulta nº 605, de 07 de agosto de 2000)

8. Cumpre esclarecer que, devido à ampla abrangência da CNAE, torna-se obrigatória a consideração da atividade econômica desenvolvida para o adequado enquadramento de qualquer estabelecimento no respectivo código, independentemente de sua natureza jurídica. Em se



tratando de estabelecimento que desenvolve mais de uma atividade econômica, será considerada aquela de maior preponderância econômica para o seu enquadramento, assim entendida aquela que apresente o maior faturamento, respeitado para esse fim, o nível de classificação mais agregado na seguinte ordem hierárquica: Seção, Divisão, Grupo, Classe e Subclasse.

(...)

12. Já quanto à questão "d", embora concordemos com as duas CNAE-fiscais sugeridas, na condição ali referida, ressaltamos que, caso as lanchonetes ou cantinas, exploradas por seus associados, vendam alimentos por eles preparados, como por exemplo sanduíches e salgadinhos não industrializados, e o faturamento referente a esses alimentos preponderar em relação ao faturamento decorrente de alimentos já adquiridos prontos (chocolates, bolachas e salgadinhos industrializados etc.), deverão ser enquadradas também na CNAE-fiscal 5524-7/01 –

Fornecimento de alimentos preparados.

(Resposta à Consulta nº 126/2001, de 30 de março de 2001)

Por sua vez, a Receita Federal do Brasil, no enquadramento de atividade de risco do SAT, utilizava-se o critério do artigo 86 da Instrução Normativa SRP 3, de 14 de julho de 2005, norma esta atualmente revogada pela Instrução Normativa RFB 971, de 13 de novembro de 2009, que dispõe de forma igual no seu artigo 72, §1º, II, a qual considera preponderante atividade econômica que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, litteris:

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

(...)

II – considera-se preponderante a atividade econômica que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, observado que:

a) apurado na empresa ou no órgão do poder público, o mesmo número de segurados empregados e trabalhadores avulsos em atividades econômicas distintas, considerar-se-á como preponderante aquela que corresponder ao maior grau de risco;

b) não serão considerados os segurados empregados que prestam serviços em atividades-meio, para a apuração do grau de risco, assim entendidas aquelas que auxiliam ou complementam indistintamente as diversas atividades econômicas da empresa, tais como serviços de administração geral, recepção, faturamento, cobrança, contabilidade, vigilância, dentre outros;"
(Grifos acrescentados)

Nesse sentido veja Acórdão do extinto Conselho de Contribuintes, *in verbis*:

É certo que cabe a auditoria fiscal efetuar o reenquadramento no correspondente grau de risco, se verificar que a maioria dos empregados da empresa exercem atividade diversa daquela em que a empresa tenha se enquadrado.

Em havendo mais de uma atividade, para efeitos do enquadramento no grau de risco, torna-se necessário verificar a atividade preponderante, ou seja, aquela em que se concentra o maior número de empregados de uma empresa.

Para apurar qual seria a atividade preponderante, a auditoria fiscal utilizou como critério a distribuição dos empregados em grupos, de acordo com a atividade econômica exercida pelos mesmos. O parâmetro utilizado para a definição do enquadramento de cada empregado na



atividade econômica tomou por base a Classificação Brasileira de Ocupações — CBO. Após o enquadramento da totalidade dos empregados por atividade, a auditoria fiscal verificou aquela que concentraria a maior parte dos empregados, salientando que aqueles que foram enquadrados nas atividades de suporte, ou área meio, não foram considerados para fins de enquadramento.

A recorrente alega que a auditoria fiscal utilizou de mera presunção para efetuar o enquadramento.

A auditoria fiscal tem a prerrogativa de estabelecer critérios para chegar as suas conclusões. No entanto, deve pautar seus critérios nos princípios que regem a administração pública e, no caso presente, há que destacar a importância do princípio da razoabilidade.

(...)

A meu ver, da simples leitura do objeto social, infere-se que a recorrente possui como atividade principal os serviços de telecomunicações, os quais para serem executados demandam outras atividades.

(Acórdão n° 206-01042, Recurso n° 150885, Sessão de 03/07/2008, unânime)

Veja que no caso do SAT, a Receita Federal do Brasil entende que a CNAE preponderante se define pelo número de funcionários, o que contradiz com os dizeres da Secretaria da Fazenda de São Paulo, que usa definições de faturamento, valor adicionado, para esse mesmo fim.

É de ressaltar que a legislação do estado de São Paulo prevê penalidade à empresa que enquadre de forma incorreta suas atividades na CNAE. A falta de informação da CNAE, ou sua informação errada, podem gerar penalidades, estas previstas no RICMS/SP:

Artigo 527 – O descumprimento da obrigação principal ou das obrigações acessórias, instituídas pela legislação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços, fica sujeito às seguintes penalidades:

(...)

VI – infrações relativas à inscrição no Cadastro de Contribuintes, à alteração cadastral e a outras informações:

(...)

e) falta de informação necessária à alteração do Código de Atividade Econômica do estabelecimento – multa equivalente ao valor de 70 (setenta) UFESPs; caso dessa omissão resulte falta ou atraso no recolhimento do imposto, a multa deve ser equivalente ao valor de 140 (cento e quarenta) UFESPs, sem prejuízo de exigência da correção monetária incidente sobre o imposto e dos demais acréscimos legais, inclusive multa;

Importante observar que o Decreto 55.437, de 17 de fevereiro de 2010, aumentou o valor da multa, que antes era de 8 UFESPs.

Houve autuações nesse sentido. No processo DRTC-II-440668/2003, julgado no TIT/SP, a autuação foi a seguinte: "A empresa (...) foi autuada:

‘V.6 – por ter deixado de atender à notificação, embora regularmente notificado, para providenciar a alteração do Código Nacional de Atividades – CNAE.’"



O julgamento também deu procedência à acusação: “As infrações relativas a obrigações acessórias constantes dos itens V.6 (ter deixado a Recorrente de alterar o CNAE), (...) foram demonstradas às fls. 76/88, sem apresentação de qualquer alegação razoável ou prova em sentido diverso, não sendo caso, a meu ver, de redução ou relevação da multa aplicada, pelo que devem ser mantidas.”

No processo DRT-06-330505/05, julgado no TIT/SP, a autuação foi a seguinte: “4. Deixou de comunicar a repartição fiscal à qual está vinculado as informações necessárias à alteração de sua Classificação Nacional de Atividade Econômico-Fiscal (CNAE-fiscal), uma vez que a atual CNAE-fiscal não corresponde à principal atividade do estabelecimento.”

Por sua vez, o julgamento, culminando na procedência da acusação, foi o seguinte: “2.3. Analogamente, no item III.4 do feito fiscal, a Recorrente ignorou a obrigação legal de manter seu cadastro atualizado junto às autoridades fazendárias (artigos 27 e 32, do RICMS/00), mesmo devidamente notificada pelo Fisco a fazê-lo, por divergência com o seu objeto social registrado na Junta Comercial do Estado de São Paulo, ressentindo-se os autos de maiores provas no sentido de haver providenciado a alteração da CNAE-Fiscal em sua DECA em momento anterior à lavratura do AIIM, como declarou;”

Não há, assim, qualquer padrão pré-definido para a fixação da CNAE de uma empresa, havendo divergência entre as várias esferas da administração pública. Se adotado o faturamento como fator preponderante para definir a CNAE, pode haver casos em que empresas tenham atividades que variam sua participação no faturamento ao longo do tempo. Seria um caso, por exemplo, de empresas que vendem computadores e notebooks e oferecem serviços de manutenção e reparo. A atividade comercial pode preponderar sobre o serviço e vice-versa.

Da mesma forma, se adotarmos a quantidade de funcionários como fator definidor da CNAE primário, podemos definir atividade diversa da principal, haja vista que o número de funcionários não necessariamente define a atividade. Isso porque algumas atividades, por sua natureza, demandam maior quantidade de mão-de-obra, enquanto outras não, como no caso de atividades intelectuais, como, por exemplo, a advocacia e consultoria.

Date Created

07/11/2010