



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15889.000185/2007-66
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-002.855 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2020
Recorrente DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS FERNANDES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2002

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO. NFLD. GILRAT. PERCENTUAL APLICÁVEL A EMPRESA COM VÁRIOS ESTABELECIMENTOS. APURAÇÃO DA ATIVIDADE PREPONDERANTE POR CNPJ.

A alíquota de contribuição para o SAT/RAT, no caso de empresa com mais de um estabelecimento e mais de uma atividade, é aferida pelo grau de risco da atividade preponderante em cada um de seus estabelecimentos, consoante entendimento pacífico dos tribunais, já observado pela administração tributária.

DECADÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. SUMULA VINCULANTE STF Nº 8. SUMULA CARF 99.

Aplicação da Súmula Vinculante STF nº 8, a qual aduz que são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário. Aplicação da Súmula CARF nº 99, de observância obrigatória, que para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA. EFEITOS. As decisões administrativas e judiciais, além da doutrina pátria não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados e entendimentos não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão ou apreciação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente), Wilderson Botto e Ricardo Chiavegatto de Lima (Relator).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 166/191), interposto contra o Acórdão nº 04-14.070 da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS - DRJ/CGE (e-fls. 144/158), que por unanimidade considerou improcedente a impugnação (e-fls. 92/113), interposta contra Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD (e-fls. 02/64), referente a contribuições devidas à Seguridade Social, para exigência de diferenças de contribuições (parte patronal) relativas ao seguro acidente do trabalho - SAT e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - RAT, incidentes sobre remunerações pagas em folhas de pagamento a segurados empregados, no valor originário de R\$ 15.529,00, sobre o qual incidem ainda multa de ofício e juros de mora, autuada em 22/06/2007, cientificada pessoalmente na mesma data.

2. Adoto o Relatório da referida decisão da DRJ/CGE, aqui transcrito em sua essência, por sinteticamente esclarecer os fatos ocorridos:

Relatório

(...).

A Notificação foi lavrada em razão de diferenças apuradas por erro no auto-enquadramento da atividade econômica preponderante da empresa e dos respectivos Riscos de Acidente do Trabalho.

Em sua impugnação (...) o contribuinte alega em síntese que:

1. A exigência para apresentação de referidos documentos somente ocorreu em junho de 2007 e o lançamento efetuado na mesma data, onde, em razão de ter se operado a decadência, o impugnante não tinha mais a obrigação de guarda e, por tais razões deixou de apresentá-los;
2. Entre a data dos fatos geradores e a data da lavratura da NFLD impugnada transcorreram mais de cinco anos, pois, para ele, deve-se aplicar a regra do artigo 150, §4º do CTN;
3. Em não havendo antecipação, o prazo se desloca para o 173, I, pois entende que a expressão "exercício" não deve ser compreendida como ano subsequente, mas sim como regime de apuração e este é mensal;
4. O artigo 45 da lei 8.212/91 é inconstitucional, pois a Constituição exige lei complementar para dispor sobre prescrição e decadência;
5. É correto a impugnante recolher a contribuição para o SAT de acordo com a realidade de suas filiais. A contribuição SAT é distinta da contribuição destinada ao universo da seguridade social, prevista no inciso I do artigo 22 da mesma lei.
6. A contribuição ao SAT é indevida, pois sua instituição não observou o disposto no artigo 154, I da Constituição Federal;

7. Para a contribuição SAT, as atividades econômicas e os respectivos graus de riscos de acidente do trabalho não estão previstos em lei, mas sim nos decretos 612/92 e 2.173/97 e isso viola o artigo 195,I da Constituição Federal.
8. A contribuição SAT viola o princípio da igualdade pois a contribuição SAT leva em conta a atividade econômica e não o risco de acidente, o que faz com que dois fatos idênticos venham a ser tributados de forma distinta;
9. No caso do contribuinte autuado, entende que os recolhimentos foram efetuados de forma legal visto que os estabelecimentos são completamente distintos, inclusive situados em Municípios diversos, onde se pode concluir pela diferenciação entre as realidades (matriz e filial);
10. A incidência da Taxa Selic sobre o débito exigido não encontra respaldo jurídico;
11. O fato gerador da multa é sempre o mesmo e é injusta a regra da proporcionalidade. É injusta a elevação do valor da multa em razão do prazo ou do mesmo ter sido levantado pela fiscalização;

3. A ementa da Decisão de piso, no sentido de improcedência da Impugnação, é transcrita a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2002

INCONSTITUCIONALIDADE

Não é competência desta instância administrativa a apreciação da constitucionalidade de atos legais.

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O prazo decadencial para o lançamento de contribuições previdenciárias é de 10 anos, conforme artigo 45 da lei 8.212/91.

CONCEITO DE EXERCÍCIO PARA CONTAGEM DO PRAZO DE DECADÊNCIA

O conceito de exercício para contagem do prazo de decadência corresponde ao ano civil, de 01/01 a 31/12. Não se confunde com o período de apuração do tributo.

CONTRIBUIÇÃO SAT

A contribuição SAT não precisa obedecer ao critério do artigo 195, I da CF, não necessitando de lei complementar para sua instituição.

GRAUS DE RISCO. ATIVIDADE PREPONDERANTE. FIXAÇÃO POR DECRETO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE (ART. 97 DO CTN). AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO.

Perfeitamente legal a diferenciação do critério de grau de risco através de decreto.

CONTRIBUIÇÃO SAT. PRINCÍPIO DA ISONOMIA

A utilização de um critério objetivo para diferenciação do grau de risco atende ao princípio da isonomia, não havendo qualquer ilegalidade.

JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC

A cobrança de juros de mora está em conformidade com a legislação vigente,

Inexistência de ilegalidade na aplicação da taxa Selic, porquanto o Código Tributário Nacional (art. 161, § 1º) outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento e autoriza a utilização de percentual diverso de 1%, desde que

previsto em lei. Não é da competência desta instância administrativa a apreciação da constitucionalidade de atos legais.

DA MULTA

A cobrança de multa e juros está prevista na legislação. O contribuinte que faz a confissão espontânea tem o direito de pagar a multa de mora. A cobrança majorada da multa de ofício é imposição do princípio da isonomia.

Lançamento Procedente.

Recurso Voluntário

4. Inconformada após cientificada da Decisão de primeira instância, na data de 27/06/2008 (e-fls. 163), a ora Recorrente apresentou seu recurso em 18/07/2008 (e-fls. 166), sendo então seus argumentos extraídos e, em síntese, apresentados a seguir.

- expõe sucinto relato dos fatos;
- reforça seu entendimento pela a decadência parcial dos valores lançados com base na Súmula Vinculante n.º 08 proferida pelo STF;
- expõe novamente que o SAT deve ser recolhido de acordo com o grau de risco de cada um de seus estabelecimentos, entendendo estar respaldada em decisões do STJ;
- repisa seus argumentos impugnatórios contra a aplicação da multa de ofício e da taxa de juros SELIC; e
- apresenta extensa citação jurisprudencial e doutrinária.

5. Seu pedido final é pela reforma da Decisão de piso, com o reconhecimento da decadência do lançamento.

6. É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Chiavegatto de Lima - Relator.

7. Quanto ao Recurso Voluntário, o mesmo atende aos pressupostos de admissibilidade intrínsecos, uma vez que é cabível, há interesse recursal, a recorrente detém legitimidade e inexistente fato impeditivo, modificativo ou extintivo do poder de recorrer. Além disso, atende aos pressupostos de admissibilidade extrínsecos, pois há regularidade formal e apresenta-se tempestivo. Portanto dele **conheço**.

8. Em sede **preliminar**, aponte-se que em relação à jurisprudência trazida aos autos, é de se observar o disposto no artigo 506 da Lei 13.105/2015, o novo Código de Processo Civil, o qual estabelece que "*a sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros*". Não sendo parte nos litígios objetos dos Acórdãos, o interessado não pode usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são "*inter partes*" e não "*erga omnes*". E mais, tais Decisões, e mesmo a excelsa Doutrina apresentada, não são normas complementares como as tratadas o art. 100 do CTN, motivo pelo qual não vinculam as decisões das instâncias julgadoras.

09. Para o entendimento do **prazo decadencial**, inicialmente deve ser indicada a inconstitucionalidade dos art. 45 e 46 da lei 8.212/91, com base nos artigos 146 da Constituição

Federal e 174 do Código Tributário Nacional - CTN, e no entendimento do STF, no julgamento do REExt n.º 138284-8/CE, da lavra do Ministro Carlo Velloso, abaixo transcrito:

REExt. 138284-8/CE: "A questão da prescrição e da decadência entretanto parece-me pacificada. E que tais institutos são próprios de Lei Complementar de normas gerais (art. 146, III, b, e art. 149). Quer dizer os prazos de prescrição e de decadência inscritos na Lei Complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (CF art. 146, III, b, e art. 149)".

10. Analisando a decadência do crédito constituído, ou seja, a data de sua constituição em relação à ocorrência do fato gerador, devem ser excluídas das autuações as competências abrangidas pela decadência, com base na Súmula Vinculante no 08 do STF:

Súmula Vinculante STF nº 8 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

11. Lembremos que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a lei determina que o contribuinte apure e pague o tributo por ele devido, com garantia à administração tributária de fiscalizar a atividade do contribuinte, homologando-a ou dela discordando, com o lançamento de ofício da diferença detectada.

12. O prazo decadencial para se efetuar o lançamento de tributo é, em regra, aquele previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, segundo o qual o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

[...]

13. Já para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, incide a regra do §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, onde o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

[...]

14. A regra contida no mencionado §4º do art. 150 é excepcionada nos casos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, passando a prevalecer o prazo previsto no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional. Isto porque o Superior Tribunal de Justiça entendeu, em sua análise do RESP nº 973.333/SC, sob a sistemática dos recursos repetitivos, que prazo de 5 (cinco) anos para constituição do crédito tributário começa a correr no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado "*nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da*

previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito”.

15. Como consequência, havendo adiantamento de pagamento, ainda que parcial, deverá ser adotada a regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN, entendimento inclusive deste Conselho, conforme por este simulado e colacionado a seguir:

Súmula nº 99 – Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

16. Conforme o relatório DAD – Discriminativo Analítico de Débito (e-fls. 5/26) há recolhimentos relativos ao SAT/RAT, parciais, para todo o período de lavratura da presente NFLD, reconhecidos e aproveitados pela fiscalização. Dessa forma, a regra decadencial a ser aplicada na espécie é a prevista no art. 150, § 4º, do CTN, e os valores lançados relativos às competências 01/1997 a 05/2002 estão abarcados pela decadência, uma vez que a NFLD foi consolidada e cientificada em 06/2007, independentemente da apreciação meritória da pertinência ou não de seu lançamento.

17. Portanto, finda a apreciação preliminar da lide, verifica-se razão parcial à recorrente, no quesito decadência parcial do lançamento.

18. E continuidade, aprecie-se o **Mérito** do o presente caso, a Auditoria, em seu Relatório Fiscal (e-fls. 82/88), destaca que a presente notificação trata de exigência de diferenças de contribuições (parte patronal) relativas ao **SAT e RAT**, dos estabelecimentos filiais, que no seu entendimento teriam origem em erro no auto enquadramento da atividade econômica preponderante da empresa e dos respectivos Riscos de Acidentes do Trabalho.

19. A autoridade autuante destaca também que tal entendimento baseia-se no Decreto nº. 2.173/97, o qual determina que deve ser considerado como forma de auto enquadramento a atividade econômica preponderante que ocupa, na empresa, o maior número de segurados, e no caso, deve seguir o enquadramento do estabelecimento Matriz, ou seja, atividade de Comércio Atacadista de Bebidas – CNAE 51.36-5, Grau de Risco 3, já que a mesma possui o maior número de segurados empregados.

20. Tendo em vista as inúmeras e subsequentes alterações legislativas em relação à forma de enquadramento das empresas para definição da alíquota de contribuição para o SAT/RAT, e posteriormente GILRAT, além da alteração do entendimento da matéria pela própria Administração Pública, por clara e didaticamente esclarecer ponto a ponto tal questão, recorre-se neste momento, com a devida vênua, à transcrição do seguinte excerto do recente Acórdão no 2202-005.798, 2ª Seção de Julgamento, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, da Sessão de 04/12/2019, de Relatoria do seu então Presidente, Conselheiro Ronnie Soares Anderson, grifado no original, uma vez que naquela autuação apreciada a Auditoria também entendeu pela aplicação de alíquota única de GILRAT a todos os estabelecimentos da autuada.

Voto

(...)

Não obstante, ainda que tenha sido veiculada a título de nulidade, e não aprofundada com o rigor necessário na peça recursal, entendo que assiste razão ao recorrente no que tange a sua inconformidade quanto ao lançamento ter sido realizado em relação à empresa como um todo, o que se revela da leitura do trecho:

Nesse sentido, reitere-se o quanto já exposto nesses autos, o Discriminativo do Débito apontou os valores supostamente devidos como se fossem todos referentes apenas ao estabelecimento matriz, final de CNPJ 0001, conforme trechos abaixo reproduzidos...

Necessário, nesse contexto, fazer a devida referência à legislação aplicável.

A Constituição Federal (CF) previu para os trabalhadores urbanos e rurais o benefício acidentário (art. 7º, inciso XXVIII), como forma de proteção à incapacidade laborativa decorrente de acidentes do trabalho. Para custear tal benefício, o legislador ordinário, forte no § 5º do art. 195 da CF, estabeleceu, no art. 22, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c”, da Lei n.º 8.212/1991, que os benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT - e a aposentadoria especial sejam financiados por meio de contribuições sociais específicas a cargo das empresas e entidades equiparadas, com alíquotas de 1, 2 ou 3%, conforme grau de risco da atividade econômica preponderante da empresa, ou seja, aquela que congrega o maior número de segurados:

Lei n.º 8.212/1991

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

(...)

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

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

Merece registro o fato de que a fixação por decreto dos níveis de periculosidade e alíquotas do SAT, com amparo no poder regulamentar insculpido no inciso IV do art. 84 da CF, é matéria assente tanto no âmbito do STJ quanto no do STF, cabendo destacar neste último o julgamento do RE n.º 343.446/SC, em 20/3/2003. Então, a definição dos graus de risco leve, médio e máximo, bem como de atividade preponderante, foi tratada pelos primeiros decretos posteriores à Lei n.º 8.212/1991, quais sejam, o de n.º 356/1991 e o de n.º 612/1992, respectivamente:

Decreto n.º 356/1991

Art. 26. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da complementação das prestações por acidente do trabalho, corresponde à aplicação dos seguintes percentuais incidentes sobre o total da remuneração paga ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos, e médicos-residentes:

[...]§ 1º Considera-se preponderante a atividade econômica autônoma que ocupa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos na empresa ou estabelecimento a ela equiparado.

§ 2º Estabelecimento equiparado para os fins deste artigo é aquele que depende de outro, o principal, a matriz, possuindo, todavia, CGC próprio do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento e onde são exercidas atividades econômicas autônomas pelos segurados empregados e trabalhadores avulsos da empresa centralizadora.

Decreto n.º 612/1992

Art. 26. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da complementação das prestações por acidente do trabalho, corresponde à aplicação dos seguintes percentuais incidentes sobre o total da remuneração paga ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e médicos-residentes:

[...]§ 1º **Considera-se preponderante a atividade econômica que ocupa, em cada estabelecimento da empresa, o maior número de segurados empregados, trabalhadores avulsos e médicos-residentes.**

§ 2º **Considera-se estabelecimento da empresa a dependência, matriz ou filial, que possui número de CGC próprio, bem como a obra de construção civil, executada sob sua responsabilidade.**

(grifei)

Ou seja, os primeiros regulamentos da Lei nº 8.212/1991 calculavam a contribuição em evidência considerando, separadamente, a atividade preponderante de cada unidade da empresa que possuísse número próprio no CNPJ.

Posteriormente, o Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, na sequência de seu antecessor, o Decreto nº 2.137/1997, regrou a matéria em seu art. 202, sendo que o anexo V do regulamento trouxe a relação das atividades e respectivas atividades aplicáveis, conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE).

Além disso, o Decreto nº 3.048/1999, bem como as Instruções Normativas que detalharam suas disposições, a saber, a IN RFB nº 03/2005 e posterior IN RFB nº 971/2009, regravaram que o enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da pessoa jurídica (denominada empresa, para fins da legislação previdenciária), e deve ser feito mensalmente, de acordo com a atividade econômica preponderante na empresa como um todo, conforme relação de atividades e correspondentes graus de risco, elaborada com base no CNAE. Vale transcrever as referidas normas, no essencial ao particular:

Regulamento da Previdência Social (aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999)

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

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

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

(...)

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

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

IN RFB nº 971/2009 (redação vigente até a edição da IN RFB nº 1.543/2014)

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 prevalecerá, como preponderante, aquela que tem o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos;

c) a empresa com mais de 1 (um) estabelecimento e com mais de 1 (uma) atividade econômica deverá somar o número de segurados alocados na mesma atividade em toda a empresa e considerar preponderante aquela atividade que ocupar o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, aplicando o correspondente grau de risco a todos os estabelecimentos da empresa, exceto às obras de construção civil, para as quais será observado o inciso III deste parágrafo.

(...).

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

(...)

(grifei)

Tal regramento administrativo passou a ser questionado judicialmente, visto que o Decreto n.º 2.137/1997 alterou o critério de atividade preponderante aferido para cada estabelecimento/CNPJ, para o verificado na empresa em sua totalidade.

As decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), nessa toada, consideraram que a definição contida no mencionado decreto se distanciara do intento legal, não devendo assim prevalecer, consoante ilustra a ementa do AgRg no Ag n.º 602.120/SP, da 2ª Turma desse tribunal (DJ de 2/5/2005):

AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. SEGURO ACIDENTE DO TRABALHO. ALÍQUOTA. GRAU DE RISCO. FIXAÇÃO COM BASE EM CADA ESTABELECIMENTO. PRECEDENTES.

Em decisão monocrática, este Relator negou provimento ao recurso por entender que a circunstância de **o grau de risco ter ficado a critério do Poder Executivo não evidencia qualquer ofensa ao princípio da legalidade**".

Conquanto seja acertado esse entendimento, no tocante à questão relativa à fixação dos graus de risco, forçoso reconhecer que a decisão atacada deixou de apreciar a matéria atinente ao cálculo da contribuição ao SAT com base no grau de risco de cada um dos estabelecimentos da recorrente ou se da empresa como um todo.

É firme o entendimento deste Sodalício no sentido de que **a alíquota da contribuição ao SAT deve corresponder ao grau de risco aferido em cada estabelecimento identificado por seu CNPJ (antigo CGC), e não em relação à empresa genericamente**. Como bem ponderou a insigne Ministra Eliana Calmon, no julgamento do REsp n. 499.299-SC, DJU 4.8.2003, **"não se pode chancelar o Decreto n. 2.173/1997 que, como os demais, veio a tentar categorizar as empresas por unidade total e não por estabelecimento isolado e identificado por CGC próprio, afastando-se do objetivo preconizado pelo art. 22, da Lei n. 8.212/1991"**. No mesmo sentido: AgRg no Ag n. 517.883-MA, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJU 22.3.2004.

Agravo regimental parcialmente provido, a fim de reconhecer o direito à fixação da alíquota do SAT com base no grau de risco aferido em cada estabelecimento identificado por seu CNPJ. (grifei)

O entendimento de que a categorização de empresas por unidade total extrapolou o permissivo regulamentar foi sedimentado no seguinte enunciado sumular daquela corte, datado de 11/6/2008:

Súmula STJ n.º 351: A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho – SAT – é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

Diante da pacífica jurisprudência do STJ, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), com esteio no art. 19 da Lei n.º 10.522/2002, expediu o Ato Declaratório PGFN n.º 11, de 20 de dezembro de 2011, publicado no Diário Oficial da União de 22/12/2011, autorizando a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistente outro fundamento relevante:

"Nas ações judiciais que discutam a aplicação da alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro."

Motivou a edição do Ato Declaratório PGFN n.º 11, de 2011, a aprovação do Parecer PGFN/CRJ n.º 2.120/2011, pelo Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15/12/2011.

Todavia, a administração tributária, a despeito de tais posicionamentos, perseverou na compreensão de que, no caso de empresa com diversos estabelecimentos e atividades, tais como o contribuinte em evidência, poderia realizar um único enquadramento para fins de determinação da alíquota de contribuição do RAT.

Veja-se, nesse sentido, o teor de parte da ementa da Solução de Consulta Cosit n.º 54, de 20/2/2014, citada na decisão de primeiro grau:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS EMPRESA COM MAIS DE UM ESTABELECIMENTO E MAIS DE UMA ATIVIDADE ECONÔMICA. RAT. ENQUADRAMENTO.

A empresa com mais de 1 (um) estabelecimento (com inscrição no CNPJ) e com mais de 1 (uma) atividade econômica poderá realizar o enquadramento para fins de determinação da alíquota de contribuição para o RAT considerando como preponderante aquela atividade que ocupar na empresa como um todo (matriz e filiais) o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, o que implica um único enquadramento para todos os estabelecimentos da empresa, exceto às obras de construção civil, ou realizar o enquadramento considerando como preponderante a atividade econômica que ocupa, em cada estabelecimento da empresa (matriz e filiais), o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, o que implica enquadramentos específicos para cada estabelecimento da empresa.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.522, de 2002, art. 19, II, e § 4º; RPS/1999, art. 202, I, II, III e §§ 3º e 4º; Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, arts. 72, II, e § 1º; Parecer PGFN/CRJ/n.º 2120/2011, de 2011; Ato Declaratório PGFN n.º 11/2011, de 2011.

Ora, o procedimento fiscal que culminou no auto de infração contestado perdurou de 02/10/2013 (fl. 07) até 29/04/2015 (fl. 241), período no curso do qual a orientação dos órgãos fazendários era, como ilustra a Solução de Consulta acima mencionada, considerar possível um único enquadramento para a empresa como um todo, ainda que fossem múltiplos os estabelecimentos.

Em síntese, a fiscalização autou a empresa por ter concluído que à atividade preponderante para a empresa, como um todo, era atribuível CNAE n.º 20.99-1/99, com alíquota RAT de 3% e não 2% e 2,72%, consoante defendido pelo contribuinte, para alguns de seus estabelecimentos.

Mister é destacar, contudo, que o entendimento da administração tributária a respeito da matéria mudou, desde então.

De fato, a Súmula STJ n.º 351 não deixava margem à dúvidas, dada sua precisa redação, 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, no caso de empresa com mais de um estabelecimento. Como era, aliás, antes do advento do Decreto n.º 2.137/1997 e ulterior Decreto n.º 3.048/1999.

Em consonância com tal posicionamento, foi editada a Instrução Normativa RFB n.º 1.453, de 24/2/2014, que alterou a redação do art. 72 da IN RFB n.º 971/2009, mais acima reproduzido, para que nele assim constasse:

"Art. 72.

§ 1º

I -

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.....

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; (*grifei*)

Curvava-se, dessa maneira, a administração tributária ao entendimento do STJ. A posterior Solução de Consulta Cosit n.º 180, de 13/7/2015 sacramentou tal mudança,

valendo colacionar os seguintes excertos de sua fundamentação - em comentário ao Ato Declaratório PGFN n.º 11/2011 - e de sua respectiva ementa:

10.2. Destarte, nota-se a subsunção do caso em análise ao comando da Lei n.º 10.522/2002, o que implica no reconhecimento que a RFB está vinculada à jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça, consubstanciada na Súmula 351. Pondo termo a esse interstício de descompasso entre entendimentos dos poderes executivo e judiciário, em benefício da segurança jurídica e da isonomia.

10.3. **Logo, embora o Decreto Presidencial 3.048/1999 discipline de outra forma, o superveniente entendimento do STJ, uma vez cumpridos os ditames da Lei 10.522/2002, vincula a atividade da Receita Federal do Brasil, não apenas para abster-se de constituir o crédito tributário, como disposto no § 4º do art. 19, mas igualmente em todas suas decisões sobre a matéria, como disposto no § 5º, do art. 19. E como corolário do § 5º, do art. 19, infere-se que todas atividades da RFB (fiscalização, lançamento do crédito, etc.) devem guiar-se pelos critérios da Súmula 351 do STJ, repetidos pela Instrução Normativa n.º 1.453/2014, afinal, não seria razoável que fosse de outro modo, haja vista que a RFB em sede de decisões administrativas estará vinculada a indigitada Súmula.**

10.4. Dessa maneira, a Instrução Normativa da RFB n.º 1.453/2014, coadunada com o entendimento vinculante do STJ, reconcilia a atividade do poder executivo com a vontade da Lei, sem danos à arrecadação. (grifei)

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS GILRAT. PERCENTUAL. GRAU DE RISCO. EMPRESA. ESTABELECIMENTO.

Por força do art. 19, da Lei n.º 10.522/2002, conjugado com Ato Declaratório n.º 11/2011, não é mais permitido o uso do critério prescrito no art. 202, § 3º, do Decreto 3.048/1999, para aferição da alíquota da contribuição previdenciária de que trata o art. 22, inciso II, da Lei 8.212/1991. Aplica-se, portanto, **obrigatoriamente** o critério previsto na Instrução Normativa RFB n.º 971/2009, art. 72, § 1º, inciso II, redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.453/2014. (grifo do original)

Vale ainda destacar que o contribuinte foi cientificado da exação em 29/04/2015, quando há muito já vigentes os termos do Ato Declaratório PGFN n.º 11/11, dantes mencionado. À ocasião, inclusive, já havia sido publicada a IN RFB n 1.453/04, a qual, de acordo com o já reiteradamente explanado, deu início à aceitação, pelo órgão lançador, do posicionamento consolidado judicialmente.

Por conseguinte, havendo o crédito tributário em comento sido constituído não só em desacordo com a jurisprudência pacífica dos tribunais, mas em dissonância com o próprio entendimento que restou prevalente no âmbito da administração tributária, deve ser a autuação cancelada.

(...)

21. Dessa forma, indubitavelmente pertinente a adesão à pacífica jurisprudência do STJ, com o entendimento de 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*”, conforme sua Súmula STJ n.º 351, datada de 11/6/2008, entendimento ao qual a administração tributária subjugou-se, conforme Solução de Consulta Cosit n.º 180, de 13/7/2015 e mesmo o Ato Declaratório PGFN n.º 11/2011.

22. Vislumbra-se então que, embora a presente NFLD tenha sido lavrada e cientificada em 06/2007, sob o então entendimento fazendário de aplicação do Decreto n.º 2.173/97, o qual determinava que deveria ser considerado como forma de auto enquadramento a atividade econômica preponderante que ocupava, na empresa, o maior número de segurados, deve no caso seguir o enquadramento do estabelecimento Matriz, sendo sim aplicável a aferição da contribuição a título de SAT/RAT pelo grau de risco desenvolvido em cada estabelecimento da empresa, individualizada pelo seu CNPJ, restando então razão à contribuinte nesta contraposição ao auto de infração e à Decisão de piso, e insubsistente se torna o lançamento da parte não envolvida na decadência parcial verificada.

23. Assim, desnecessária se a apreciação de Mérito relativa ao questionamento da aplicação da multa de ofício e da taxa de juros SELIC, apontada pela reclamante.

Conclusão

24. Do pedido final da contribuinte, deve ser reconhecida parcialmente sua pretensão de decadência dos lançamentos, estando as competências de 01/1997 a 05/2002 realmente abrangidas em período decadencial. Mas independentemente do reconhecimento ou não da existência da decadência parcial, deve ser afastado o lançamento pelo fato de que não foi o mesmo efetuado de acordo com a Súmula STJ nº 351.

Voto

25. Isso posto, voto em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima