



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

Processo nº 19515.720514/2014-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-005.094 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de março de 2016
Matéria GILRAT. GRAU DE RISCO.
Recorrente CARREFOUR COMERCIO E INDUSTRIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2009 a 31/12/2009

PEDIDO DE JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS. DESCABIMENTO. Rejeita-se pedido genérico de juntada posterior de provas, mormente em etapa processual inapropriada do rito processual administrativo.

SUSTENTAÇÃO ORAL. A sustentação oral é realizada nos termos dos arts. 58 e 59 do Anexo II do RICARF, observado o disposto no art. 55 desse regimento.

NULIDADE. INEXISTÊNCIA. INSUFICIÊNCIA DE PROVA. MATÉRIA DE MÉRITO. Não se verificando qualquer das hipóteses ensejadoras da decretação de nulidade do lançamento consignadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, não prospera a arguição de nulidade, ainda mais quando fundamentada em insuficiência probatória, o que revela matéria atinente ao mérito da lide.

GILRAT. PERCENTUAL. EMPRESA COM VÁRIOS ESTABELECIMENTOS. APURAÇÃO DA ATIVIDADE PREPONDERANTE POR CNPJ. A alíquota de contribuição para o SAT/Gilrat, 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 estabelecimento da empresa, consoante entendimento pacífico dos tribunais, já observado pela administração tributária.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

Ronaldo de Lima Macedo - Presidente

Ronnie Soares Anderson - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ronaldo de Lima Macedo, Kleber Ferreira de Araújo, Lourenço Ferreira do Prado, Ronnie Soares Anderson, Marcelo Oliveira, Natanael Vieira dos Santos e João Victor Ribeiro Aldinucci.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (SC) - DRJ/FNS, que julgou procedente auto de infração de contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social e não recolhidas, correspondentes à parte da empresa (glosa de valores compensados indevidamente) e ao financiamento dos benefícios de incapacidade laborativa decorrente dos riscos do trabalho, no período de 05/2009 a 12/2009, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados informada na GFIP (fls. 4127/4158).

O relatório da instância *a quo* descreve com minúcia os termos do lançamento (fls. 4830/4832):

Consoante o Relatório Fiscal (REFISC), a ação teve por objetivo verificar a regularidade da compensação de Contribuições Previdenciárias efetuada pela empresa nas competências 05/2009 e 06/2009.

Por meio do TIFP a fiscalizada foi intimada a apresentar, dentre outros documentos, memorial de cálculo detalhado da compensação de Contribuições Previdenciárias efetuada nas competências 05/2009 e 06/2009. A fiscalização foi parcialmente atendida, e em 23.10.2012 foi emitido o Termo de Intimação Fiscal – TIF nº 001 (cientificado via postal ao contribuinte em 30.10.2012, conforme Aviso de Recebimento - AR), solicitando a apresentação de memorial de cálculo detalhado da compensação de Contribuições Previdenciárias efetuada nas referidas competências.

Atendendo ao TIF 001 a empresa apresentou planilhas com informações de compensações referentes ao período de 02/2007 a 11/2007, onde informava (entre outros dados) as bases de cálculo das Contribuições Previdenciárias, os valores de “Rat pago” (2%), os valores de “Rat devido” (1%), os valores compensados em cada competência, os saldos a compensar e os cálculos de reajuste dos saldos com aplicação da taxa SELIC. Pela análise das planilhas a fiscalização constatou que as compensações informadas pela fiscalizada se referiam a um suposto recolhimento a maior da contribuição RAT (contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho), nas competências 02/2007 a 11/2007.

Nas intimações que se sucederam (Termos de Intimação Fiscal nºs 02 a 10), o contribuinte foi instado a apresentar informações e documentos referentes ao seu auto enquadramento no grau de risco do SAT (1%).

Em linhas gerais, da análise das respostas da empresa, a fiscalização verificou que, em média, entre 2007 a 2009, 64% dos seus estabelecimentos tinham como Atividade Econômica Principal o código de atividade 4711-3 – COMÉRCIO VAREJISTAS DE MERCADORIAS EM GERAL, COM PREDOMINÂNCIA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS – HIPERMERCADOS E SUPERMERCADOS.

Também foi constatado que, em média, entre 02/2007 a 11/2007 e 05/2009 a 12/2009, mais de 85% dos empregados da empresa (categorias 01 - empregado, 04 - Empregado sob contrato de trabalho por prazo determinado e 07 - Menor aprendiz) informados na GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência

Social) exerciam suas atividades nos estabelecimentos da empresa cadastrados junto a Receita Federal com Atividade Econômica Principal no CNAE 4711-3/01 (COMÉRCIO VAREJISTA DE MERCADORIAS EM GERAL, COM PREDOMINÂNCIA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS – HIPERMERCADOS).

Consta do REFISC que para o entendimento da divergência entre os indícios encontrados pela fiscalização, que indicavam a atividade econômica preponderante da empresa a de COMÉRCIO VAREJISTA DE MERCADORIAS EM GERAL, COM PREDOMINÂNCIA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS - HIPERMERCADOS E SUPERMERCADOS, cuja alíquota de SAT é 2%, e as respostas da empresa aos Termos de Intimação Fiscal, que indicavam como atividade econômica preponderante SERVIÇOS COMBINADOS DE ESCRITÓRIO E APOIO ADMINISTRATIVO, a fiscalização examinou a classificação dos funcionários por código de atividade informada pela empresa e verificou que a empresa listou como sendo funcionários administrativos (código atividade 8211-3/00 - descrição: SERVIÇOS COMBINADOS DE ESCRITÓRIO E APOIO ADMINISTRATIVO) diversas funções que a fiscalização entendeu como típicas do código de atividade classe 4711-3 (COMÉRCIO VAREJISTA DE MERCADORIAS EM GERAL, COM PREDOMINÂNCIA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS -HIPERMERCADOS E SUPERMERCADOS), conforme exame detalhado constante do REFISC (fls. 4130-4132).

Quanto ao cargo de APRENDIZ, cujos funcionários foram informados pela fiscalizada como exercendo atividade código 8219-9/99 – Preparação de documentos e serviços especializados de apoio administrativo não especificados anteriormente, a fiscalização verificou que, como no programa de aprendiz os jovens são orientados por tutores como atuar no varejo, com imersão prática em áreas diversas de uma loja (passam pelas diversos setores, como Bazar, Eletro, Têxtil, Perfumaria, Congelados, Perecíveis, etc, onde são acompanhados pelo líder do setor), fica evidente que sua atividade deve ser enquadrada no código de classe 4711-3 (COMÉRCIO VAREJISTA DE MERCADORIAS EM GERAL, COM PREDOMINÂNCIA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS - HIPERMERCADOS E SUPERMERCADOS).

Também foi verificado que os trabalhadores da função descrita como EMPACOTADOR/ EMBALADOR A MÃO, típica do código de atividade classe 4711-3 (COMÉRCIO VAREJISTA DE MERCADORIAS EM GERAL, COM PREDOMINÂNCIA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS - HIPERMERCADOS E SUPERMERCADOS), foram listados pela empresa como exercendo a atividade de código CNAE 8292-0/00 (ENVASAMENTO E EMPACOTAMENTO SOB CONTRATO), o que é incorreto, pois esse código CNAE corresponde às atividades de envasamento, fracionamento e empacotamento para terceiros sob contrato, por processo automatizado ou não.

A fiscalização constatou, também, que o sujeito passivo listou funcionários de seus hipermercados/supermercados como sendo de Estabelecimentos varejistas de carnes – açougues, de Padaria e confeitaria com predominância de produção própria, de Peixaria, de Comércio varejista de laticínios e frios, de Comércio varejista de tecidos e de Fornecimento de alimentos preparados preponderantemente para empresas, entretanto, não possui estabelecimentos exclusivos dessas atividades. Essas atividades são exercidas nos seus estabelecimentos caracterizados como hipermercados ou supermercados, portanto, os funcionários dessas atividades devem ser enquadrados no código de atividade classe 4711-3 (COMÉRCIO VAREJISTA DE MERCADORIAS EM GERAL, COM PREDOMINÂNCIA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS - HIPERMERCADOS E SUPERMERCADOS).

Da mesma forma, a fiscalização apurou que o sujeito passivo listou funcionários de seus hipermercados/supermercados como sendo de

Estabelecimentos de Comércio varejista especializado de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo, de Comércio varejista de produtos farmacêuticos, com manipulação de fórmulas e de Comércio varejista de combustíveis para veículos automotores. Todavia, como a empresa tem estabelecimentos exclusivos dessas atividades (portanto, seria preciso verificar exatamente quantos funcionários exercem suas atividades nos hipermercados/supermercados e quantos funcionários trabalham nos estabelecimentos de atividades exclusivas) e a inclusão desses funcionários (como exercendo atividade de código CNAE classe 4711-3) não iria alterar o resultado do cálculo do controle mensal de enquadramento da atividade preponderante da empresa, referidos funcionários não foram incluídos no cálculo da fiscalização.

Registra ainda o REFISC que não foram incluídos (como exercendo atividade de código CNAE classe 4711-3) no cálculo da fiscalização, diversos cargos que, apesar de típicos do atividade classe 4711-3 (COMÉRCIO VAREJISTA DE MERCADORIAS EM GERAL, COM PREDOMINÂNCIA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS - HIPERMERCADOS E SUPERMERCADOS), foram classificados pela empresa como sendo funcionários administrativos, como por exemplo o de Coord. abastecimento, Enc. Operações, Controlador Gestão, Chefe de vendas, Gerente de Departamento, Diretor de loja, etc, uma vez que o número de empregados nessas funções era pouco representativo (em relação ao número de funcionários exercendo as outras funções) e não iria alterar o resultado do cálculo do controle mensal de enquadramento da atividade preponderante da empresa.

Ao final do procedimento, a fiscalização avaliou que:

Portanto, conforme as considerações acima, a fiscalização concluiu que o controle mensal de enquadramento da atividade preponderante da empresa foi calculado de forma equivocada pela fiscalizada. Para efetuar o cálculo correto do controle mensal de enquadramento da atividade preponderante da empresa, a fiscalização verificou os efetivos mensais de funções informados pela empresa nas suas respostas aos TIFs005 e 010 e calculou o percentual de cargos vinculadas a atividade COMÉRCIO VAREJISTA DE MERCADORIAS EM GERAL, COM PREDOMINÂNCIA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS - HIPERMERCADOS E SUPERMERCADOS, conforme ANEXO I, sendo que para o período de 02 a 11/2007 e 05 a 12/2009 a fiscalização verificou que mais de 50% dos empregados estavam alocados na atividade COMÉRCIO VAREJISTA DE MERCADORIAS EM GERAL, COM PREDOMINÂNCIA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS - HIPERMERCADOS E SUPERMERCADOS, comprovando que esta é a atividade preponderante da empresa para o período (mesmo na hipótese, considerada pela fiscalização como desarrazoada e errônea, dos funcionários dos cargos APRENDIZ, EMPACOTADOR (EMBALADOR A MÃO), AÇOUGUEIRO, CONFEITEIRO, PADEIRO, AUXILIAR DE PERECÍVEIS, VENDEDOR TÊXTIL e COZINHEIRO não exercerem a atividade COMÉRCIO VAREJISTA DE MERCADORIAS EM GERAL, COM PREDOMINÂNCIA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS - HIPERMERCADOS E SUPERMERCADOS, conforme detalhado no item iii abaixo).

O CNAE 4711-3 corresponde a alíquota de SAT de 2%, aplicada sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos vinculados ao Carrefour.

Em decorrência dos fatos antes relatados, foi lavrado o **AI DEBCAD nº 51.026.930-3**, onde foram constituídas as exigências de contribuições

previdenciárias devidas à Seguridade Social e não recolhidas, correspondentes à parte da empresa (Glosa de valores compensados indevidamente) e ao financiamento dos benefícios de incapacidade laborativa decorrente dos riscos do trabalho, no período de 05/2009 a 12/2009, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados informada na GFIP.

No Anexo I ao REFISC consta o cálculo do controle mensal de enquadramento da atividade preponderante da empresa em maio/09 a dezembro de 2009 (fls. 4139-4145), fevereiro de 2007 a novembro de 2007 (fls. 4.147-4157).

Observa-se do DAD – Discriminativo Analítico do Débito, que o crédito foi constituído por estabelecimento da Autuada, e compreende os levantamentos DR – Diferença de RAT (competências 05/2009 a 12/2009) e CG - Glosa de Compensação (competências 05/2009 e 06/2009).

Impugnado o auto de infração (fls. 4708/4774), a DRJ/FNS manteve integralmente a exigência, conforme acórdão de fls. 4828/4867.

O contribuinte interpôs recurso voluntário em 5/3/2015 (fls. 4877/4958), repisando em linhas gerais, os termos da impugnação.

Nesse rumo, defende inicialmente a nulidade da autuação, asseverando que em nenhum momento a autoridade administrativa trouxe aos autos qualquer elemento comprobatório capaz de demonstrar, de maneira contundente, o enquadramento da atividade preponderante da empresa no grau de risco médio do GILRAT, seja pela elaboração de organograma e a devida alocação de funcionários em seus respectivos graus de risco, seja pela elaboração de um LTCAT, limitando-se o agente fiscal a elencar conclusões genéricas, balizadas com base na mera descrição contida na Classificação Brasileira de Ocupações.

Conclui que a ausência de provas constitui vício material do lançamento tributário, e que estão ausentes alguns de seus requisitos intrínsecos, qual seja: valoração jurídica do fato tributário, contendo a verificação da ocorrência do fato gerador e a determinação da matéria tributável.

Aduz, ainda, que é imprescindível a conversão em diligência do julgamento e a realização de perícia, para apuração da prova do fato litigioso que não pode ser feita pelos meios ordinário de convencimento, exigindo conhecimento técnico, e, ainda, na medida em que a autoridade atuante não realizou o enquadramento na alíquota do SAT de forma individualizada, por estabelecimento. Apresenta os quesitos da diligência e da perícia requeridas, indicando, em relação a esta última, assistente técnico.

Argui que nos períodos entre 02/2007 a 11/2007 e 05/2009 a 12/2009, a atividade preponderante da empresa encontrava-se em grau leve, ou seja, sob alíquota SAT de 1%, porque mais da metade dos empregados encontram-se em departamentos sujeitos a graus de risco leve, conforme prescrito pela própria Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco.

Discorre quanto aos fundamentos legais do SAT, art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991, e mais especificamente ao enquadramento o grau de risco do SAT, de acordo com o definido pelo art. 202, § 3º, do Decreto nº 3.048, de 1999, segundo o qual se considera "atividade preponderante" aquela que ocupa, no estabelecimento, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos e o método enunciado pelo decreto permite que a atividade preponderante seja diversa da atividade econômica.

Acrescenta que o Anexo V do Decreto nº 3.048/99, que introduziu a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Riscos, tem caráter exemplificativo, servindo para instruir o contribuinte na realização do auto-enquadramento, destacando que no referido anexo não foram informados quaisquer critérios que instruíram essa imputação, sobretudo as centenas de laudos técnicos especializados que seriam imperativamente necessários para embasar tal associação, citando diversas incongruências que nele existiriam.

Diz que realizou seu auto enquadramento baseado em instruções normativas e decretos previdenciários, a partir de estudo da normatização em questão e com a constatação pormenorizada das atividades desenvolvidas por seus empregados e a respectiva preponderância, além da elaboração de LTCAT(s).

Afirma que da análise da folha de pagamento da empresa, observa-se que mais da metade dos empregados encontram-se em departamentos sujeitos a graus de risco leve, elaborando quadro para fins de o demonstrar, defendendo que a possibilidade de auto enquadrar-se está em consonância com as decisões deste órgão administrativo, bem como com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, colacionando ementas de decisões.

Na sequência, trata do enquadramento no grau de risco do SAT individualizado por estabelecimento, requerendo a aplicação desse entendimento aos autos, conforme assentado na Súmula 351 do Superior Tribunal de Justiça, no Parecer PGFN nº 11/2011, e, também, na Lei nº 10.522/2002, que prevê que a autoridade lançadora deve fazer a revisão de ofício para alterar o crédito tributário constituído em desconformidade com as matérias pacificadas pelo STJ e objeto de ato declaratório da PGFN. Nesse rumo, não se conforma com as prescrições da IN RFB nº 971/2009 sobre o assunto.

Argumenta que o LTCAT é prova hábil a atestar o verdadeiro grau de risco do GILRAT inerente à atividade da empresa, pois esse laudo pauta-se nos limites máximos de exposição aos agentes nocivos constantes do Anexo IV do Decreto nº 3.048/99, sejam esses químicos, físicos e biológicos, e, além disso, contém a descrição das medidas de controle existentes.

Aduz que o SAT possui a natureza jurídica de taxa, sendo regido por regra de contrapartida, a qual entende que não está sendo respeitada por ser o valor recolhido mais do que suficiente para cobrir as expensas da previdência com os benefícios atinentes ao risco do trabalho, que os LTCATs demonstram o investimento da empresa na melhoria das condições de trabalho.

Discorre sobre o princípio da verdade material e sua aplicação no particular, requerendo ao final:

a) Seja julgado nulo o auto de infração pelo fato da Autoridade Fiscal não ter produzido provas que sustentem o seu lançamento, nos termos do art. 9º do decreto 70.235/72;

b) 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 constatar o enquadramento jurídico da

mesma, nos moldes da Lei nº 8.212/91 e o Decreto nº 3.048/99 ou com base no Ato Declaratório da PGFN nº 11/2011;

c) Caso esse entendimento não seja acolhido, requer seja dado o integral provimento do presente Recurso para que seja julgado improcedente o presente auto de infração, com o consequente cancelamento do crédito tributário lançado, tendo em vista estar correto o enquadramento no grau de risco do SAT realizado pela contribuinte;

d) Requer, finalmente, seja autorizada a sustentação oral dos procuradores da Recorrente, conforme a Portaria nº 256/09.

e) Sem prejuízo de todo alegado, a Recorrente protesta pela posterior juntada de documentação que eventualmente não tenha sido acostada à presente, nos termos do artigo 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/72.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

O contribuinte protesta pela juntada posterior de documentos, não merecendo guarida, todavia, tal pretensão, a qual está sendo formulada sem qualquer fundamentação consistente e em etapa descabida do rito processual, não observando o disposto no arts. 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/1972.

Por sua vez, o § 1º do art. 55 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF - Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2016) regra que a pauta de julgamento deve ser publicada no Diário Oficial da União com dez dias de antecedência, bem como no sítio da internet do CARF, sendo perfeitamente possível ao patrono do autuado acompanhar tais publicações para, caso lhe aprouver, formular sustentação oral na sessão de julgamento.

Desnecessária, assim, a "autorização" postulada, dado ser a sustentação oral um direito da parte, previsto nos arts. 58 e 59 do precitado regimento.

No que concerne às alegações de nulidade, carece de razão o recorrente. O auto de infração está devidamente formalizado, estando claramente discriminadas as razões de fato e de direito que o fundamentaram, conforme se depreende da sua leitura, às fls. 4127/4158.

Portanto, o ato administrativo em questão não carece de motivação, devendo ser ressaltado que não se vislumbra, na espécie, qualquer das hipóteses ensejadoras da decretação de nulidade do lançamento consignadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, havendo sido todos os atos do procedimento lavrados por autoridade competente, sem qualquer prejuízo ao direito de defesa do contribuinte, o qual recorre de seus termos evidenciando pleno conhecimento das exigências que lhe são imputadas.

As ilações do recorrente acerca da qualidade das provas e da fundamentação do procedimento fiscal confundem-se, na realidade, com a análise do mérito da autuação, devendo como tal ser analisadas. Quanto ao pedido de perícia, que não se enquadra no tema nulidade pelas mesmas razões, será oportunamente abordado mais adiante.

No tocante à matéria de fundo, tem-se, em apertada síntese, auto de infração decorrente de glosa de compensações indevidas e de diferenças de contribuições para o SAT/RAT, pois a empresa efetuou auto-enquadramento no grau de Risco do SAT na alíquota de 1% (grau de risco leve) para fins de apuração de alegado recolhimento a maior dessas contribuições, enquanto que a fiscalização chegou à conclusão de que o grau de risco calculado para a empresa era na realidade de 2%, correspondente à atividade principal de código CNAE

4711-3 – COMÉRCIO VAREJISTA DE MERCADORIAS EM GERAL, COM PREDOMINÂNCIA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS - HIPERMERCADOS).

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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 8.212/1991, quais sejam, o de nº 356/1991 e o de nº 612/1992, respectivamente:

Decreto nº 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 nº 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, regrou 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 nº 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 nº 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 cancelar 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 nº 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 nº 10.522/2002, expediu o Ato Declaratório PGFN nº 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 nº 11, de 2011, a aprovação do Parecer PGFN/CRJ nº 2.120/2011, pelo Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15/12/2011.

Não obstante, 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 nº 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 nº 10.522, de 2002, art. 19, II, e § 4º; RPS/1999, art. 202, I, II, III e §§ 3º e 4º; Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, arts. 72, II, e § 1º; Parecer PGFN/CRJ/nº 2120/2011, de 2011; Ato Declaratório PGFN nº 11/2011, de 2011.

Ora, o procedimento fiscal que culminou no auto de infração contestado perdurou de 23/8/2012 (fl. 5) até 21/5/2014 (fl. 4158), 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. Extraí-se, para o evidenciar, o seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal:

No presente caso, objeto da Ação Fiscal, a fiscalizada se auto-enquadrou na atividade preponderante de código CNAE 8211-3 (SERVIÇOS COMBINADOS DE ESCRITÓRIO E APOIO ADMINISTRATIVO), cujo risco de acidente do trabalho

era considerado (no período de apuração da presente Ação Fiscal) leve (alíquota RAT de 1%) e a fiscalização comprovou que o enquadramento correto seria a atividade predominante 4711-3 (COMÉRCIO VAREJISTA DE MERCADORIAS EM GERAL, COM PREDOMINÂNCIA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS - HIPERMERCADOS E SUPERMERCADOS), cujo risco de acidente do trabalho era considerado (no período de apuração da presente Ação Fiscal) médio (alíquota RAT de 2%).

Como resultado do erro no auto-enquadramento a empresa recolheu indevidamente (no presente caso, recolheu a menor) os valores das contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social correspondentes ao financiamento dos benefícios concedidos em razão de maior incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (no período de 05 a 12/2009) e se compensou indevidamente (em 05 e 06/2009) de valores de contribuições previdenciárias que não ensejaram tais compensações (que seriam referentes ao período de 02 a 11/2007, no qual a empresa se auto-enquadrou na atividade predominante 4711- 3 COMÉRCIO VAREJISTA DE MERCADORIAS EM GERAL, COM PREDOMINÂNCIA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS - HIPERMERCADOS E SUPERMERCADOS, cujo risco de acidente do trabalho era, na época, considerado médio, com alíquota RAT de 2%).

Para atender ao disposto na legislação referente ao assunto, a fiscalização efetuou o Lançamento de Ofício dos valores devidos (as diferenças de recolhimento da alíquota RAT do período fiscalizado e a glosa das compensações indevidas, referentes ao período de 02 a 11/2007 e compensadas nas contribuições devidas pela empresa nas competências 05 e 06/2009), conforme detalhado no item 6 deste relatório, "AIOP DEBCAD 51.026.930-6, formalizado através do processo COMPROT 19515-720.514/2014-17.

Em síntese, a fiscalização autuou a empresa por ter concluído que à atividade preponderante para a empresa, como um todo, era atribuível CNAE nº 4711-3, o que correspondia a risco médio de acidente de trabalho, com alíquota RAT de 2% e não 1%, como defendido pelo contribuinte.

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

De fato, a Súmula STJ nº 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 nº 2.137/1997 e ulterior Decreto nº 3.048/1999.

Em consonância com tal posicionamento, foi editada a Instrução Normativa RFB nº 1.453, de 24/2/2014, que alterou a redação do art. 72 da IN RFB nº 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 nº 180, de 13/7/2015 sacramentou tal mudança, valendo colacionar os seguintes excertos de sua fundamentação - em comentário ao Ato Declaratório PGFN nº 11/2011 - e de sua respectiva ementa:

10.2. Destarte, nota-se a subsunção do caso em análise ao comando da Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 10.522/2002, conjugado com Ato Declaratório nº 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 nº 971/2009, art. 72, § 1º, inciso II, redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.453/2014. (grifo do original)*

Na espécie, vale ainda destacar que o contribuinte foi cientificado da exação em 23/5/2014, quando há muito já vigentes os termos vinculantes do Ato Declaratório PGFN nº 11, de 2011, dantes mencionado.

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

Registre-se que tendo em vista as considerações supra, resta prejudicado o pedido de perícia formulado pelo contribuinte.

Ante o exposto, voto no sentido DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Ronnie Soares Anderson.