



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

Processo n° 19515.722580/2012-60
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-004.512 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de fevereiro de 2016
Matéria SEGURO ACIDENTE DO TRABALHO - SAT/GILRAT:
REENQUADRAMENTO DO GRAU DE RISCO
Recorrente GREINER SERVIÇOS E DESENVOLVIMENTO DE SOFTWARES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2007 a 31/12/2008

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. VALIDADE DO LANÇAMENTO.

Não há nulidade do lançamento quando não configurado óbice à defesa ou prejuízo ao interesse público.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. PAGAMENTO ANTECIPADO.

O prazo decadencial das contribuições previdenciárias é o regido pelo Código Tributário Nacional, nos termos da Súmula Vinculante n° 8 do Supremo Tribunal Federal.

Salvo fraude, dolo ou simulação, havendo antecipação de pagamento, o prazo decadencial inicia-se a partir da ocorrência do fato gerador, caso contrário, a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, de reprodução obrigatória pelo CARF.

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 à rubrica especificamente exigida no auto de infração. Inteligência da Súmula CARF n° 99.

SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO (SAT/GILRAT).

A alíquota da contribuição para o 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. Ato Declaratório PGFN n° 11/2011.

COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS COM CRÉDITOS DE OUTROS TRIBUTOS. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a compensação de débitos de contribuições previdenciárias com crédito de outros tributos, conforme parágrafo único do art. 26 da Lei 11.457/2007.

RETENÇÃO DE 11% SOBRE A NOTA FISCAL DE SERVIÇO. COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES RETIDAS PELA TOMADORA DE SERVIÇO ENTRE ESTABELECIMENTOS DISTINTOS. PERÍODO ANTERIOR À LEI 11.941/2009. IMPOSSIBILIDADE.

O § 1º art. 31 da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.711/98, vedava a compensação de créditos do estabelecimento da empresa que sofreu a retenção de 11% sobre a nota fiscal de serviços com débitos de outro estabelecimento.

No período do lançamento não se aplica a legislação posterior que passou a autorizar este procedimento, introduzida pela Lei 11.941/2009.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Alice Grecchi, Ivacir Julio de Souza e Amílcar Teixeira Barca Júnior, em relação à matéria compensação de contribuições entre estabelecimentos distintos.

João Bellini Júnior- Presidente.

Luciana de Souza Espíndola Reis - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Bellini Júnior, Luciana de Souza Espíndola Reis, Alice Grecchi, Ivacir Julio de Souza, Andrea Brose Adolfo, Amilcar Barca Teixeira Junior e Marcelo Malagoli da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão n.º 15-33.373 da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Salvador (BA), que julgou improcedente a impugnação ao Autos de Infração de Obrigação Principal (AIOP) lavrado sob o Debcad n.º 37.028.439-9, referente à exigência de contribuição previdenciária patronal destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) e de crédito tributário decorrente de glosa de compensação indevida.

Os fundamentos fático-jurídicos que ensejaram a lavratura do auto de infração, de acordo com o relatório fiscal de fls. 1291-1301, são os seguintes:

a) diferença de alíquota da contribuição destinada ao SAT/GILRAT, correspondente a 2%, atribuída em função da reclassificação do grau de risco da atividade empresarial. Para fins de enquadramento do grau de risco, a autuada considerou que sua atividade preponderante é desenvolvimento de programas de computador sob encomenda (Código CNAE 62.01-5-00), correspondente ao grau de risco 1 e à alíquota SAT de 1%, ao passo que a fiscalização entendeu que a atividade preponderante da empresa é o teleatendimento (Código CNAE 82.20-2-00), sujeita à alíquota SAT de 3%, assim entendida a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados, considerados os estabelecimentos 0001 e 0002, conforme demonstrado na planilha de fls. 120-1190.

b) glosa de compensação indevida: **i)** na competência 08/2008, uma vez que a Declaração de Compensação apresentada pela autuada, referente à compensação de créditos de Imposto de Renda Retido na Fonte com débitos de contribuições previdenciárias, foi considerada inválida pela Receita Federal, conforme decisão proferida no processo nº 13899.000187/2009-72; e **ii)** na competência 03/2008, por falta de Declaração de Compensação ou pagamento ou recolhimento indevido ou a maior; **iii)** nas competências 09/2007 a 09/2008, nas quais foram compensados indevidamente valores retidos sobre notas fiscais de serviços, com débitos apurados em estabelecimento distinto do que emitiu as notas fiscais de serviços, além de não haver o destaque da contribuição retida nas notas fiscais.

A autuada apresentou impugnação, contendo os seguintes pontos controvertidos: **a)** alega que não ficou demonstrado que o CNPJ matriz (0001) executa a atividade de teleatendimento, e afirma que a atividade do CNPJ filial (0002) é de promoção e venda de cartões de crédito do Banco do Brasil, ou seja, a atividade desenvolvida é de cobrança e promoção de vendas; **b)** a multa deve ser limitada a 20%, por ser mais benéfica; **c)** informa que regularizou (pagou/parcelou) as competências 03/2008 e 08/2008; **d)** alega que a Lei 11.941/2009 permite que estabelecimentos da mesma empresa efetuem compensações utilizando-se de créditos de outro estabelecimento. Pediu o cancelamento do crédito tributário.

Nos termos do Acórdão n.º 15-33.373, fls. 1342-1354, a DRJ julgou a impugnação improcedente, com base nos seguintes fundamentos: **a)** os documentos juntados aos autos demonstram que a atividade preponderante da autuada corresponde ao grau de risco com alíquota do GILRAT de 3%; **b)** a afirmação de que houve pagamento da competência 03/2008 não se confirma em consulta aos bancos de dados de arrecadação da Receita Federal e

o valor lançado na competência 08/2008 não foi incluído em parcelamento; c) as compensações relativas ao período de 09/2007 a 09/2008 ocorreram na vigência da Lei 9.711/98, a qual somente permitia a compensação do valor retido pelo estabelecimento que gerou o crédito; d) a multa de 20% é aplicada apenas para as contribuições pagas em atraso e não incluídas em auto de infração.

O sujeito passivo foi intimado do auto de infração em 08 de dezembro de 2012, fl. 1288, e teve ciência da decisão de primeira instância em 09 de outubro de 2013, fls. 1355-1356.

Em 08/11/2013, a autuada, representada por advogado qualificado nos autos, interpôs recurso, fls. 1357-1383, apresentando suas razões, cujos pontos relevantes para a solução do litígio são:

Em preliminar, alega decadência das compensações/contribuições do período de setembro, outubro e novembro de 2007.

Alega, também, a invalidade do lançamento, por cerceamento de defesa, uma vez que nele não constaram os motivos da reclassificação do grau de risco do estabelecimento matriz, de 1 para 3, destacando que não foi realizada a análise profissiográfica das atividades desenvolvidas pelos empregados.

No mérito, sustenta que o grau de risco, para fins de definição da alíquota da contribuição destinada ao GILRAT, deve ser apurado por estabelecimento, prevalecendo a atividade preponderante somente nas hipóteses em que a empresa possui um único CNPJ, conforme entendimento pacificado na Súmula 351 do STJ, e Parecer PGFN/CRJ/nº 2120/2011.

Alega que a identificação do código de ocupação (CBO) dos prestadores de serviços não faz prova da atividade preponderante do período, o que depende da relação entre a folha de pagamento e a remuneração prevista em cada contrato firmado pela empresa, de forma a se identificar qual o exato número de funcionários alocados em cada uma das funções/atividades previstas em contrato, e, por fim, apurar o grau de risco com base em estudo de profissiografia ocupacional daquela atividade.

Assevera que a fiscalização desconsiderou a variação de atividades desenvolvidas pela empresa, para fins de apuração do grau de risco.

Quanto às compensações nas competências 03/2008 e 08/2008, argumenta que houve compensação de indébito originário de imposto de renda retido na fonte, devidamente demonstrado na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (DIPJ), sendo que a Lei 10.637/2002 permite a compensação de tributos de espécies diferentes.

Quanto às compensações realizadas nas competências 09/2007 a 09/2008, ressalta que não há discussão quanto à existência ou validade do crédito utilizado na compensação e que a legislação atual permite a compensação em estabelecimento diferente daquele que gerou o crédito.

Pede a realização de diligência para esclarecer os seguintes pontos: a) *identificar com exatidão qual a atividade preponderante em cada um dos períodos fiscalizados; b) realizar estudo de Profissiografia Ocupacional, para cada uma das atividades preponderantes identificadas; c) identificar qual o exato montante dos tributos retidos pelas fontes pagadoras, o montante de IRRF utilizado pelo contribuinte no decorrer da sua apuração de IRPJ e CSLL e, por fim, qual o saldo de crédito que o contribuinte poderia utilizar para quitação de outros tributos*

Processo nº 19515.722580/2012-60
Acórdão n.º **2301-004.512**

S2-C3T1
Fl. 1.425

Pede, ao final, que seja reconhecida a nulidade do lançamento ou que seja cancelado o crédito tributário lançado.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis, Relatora

Conheço do recurso por estarem presentes os requisitos de admissibilidade.

Preliminar de Invalidez do Lançamento

Os motivos da reclassificação do grau de risco do estabelecimento 06.936.483/0001-17 constam do relatório fiscal de forma minuciosa, item 3, tendo sido adotada a atividade preponderante da empresa, assim entendida a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados, com base na Classificação Brasileira de Ocupações (CBO).

O fato de a Recorrente discordar da adoção da CBO como fonte para classificação de sua atividade preponderante, por entender ser necessária a análise profissiográfica das atividades desenvolvidas pelos empregados, não implica omissão ou obscuridade do relatório fiscal, mas discordância quanto ao critério de identificação da alíquota aplicável, matéria que tem natureza de mérito e será analisada em tópico pertinente deste voto.

O relatório fiscal contém a descrição dos fatos imputados ao sujeito passivo, a natureza das contribuições lançadas, o período e a fundamentação jurídica do lançamento tributário, assim como a indicação dos documentos nos quais se materializaram os fatos geradores. Nos relatórios anexos ao auto de infração foram demonstradas as bases de cálculo, as alíquotas aplicadas, as contribuições lançadas e os dispositivos legais autorizadores do lançamento.

O auto de infração, em síntese, permite à interessada conhecer a motivação fática e jurídica do lançamento, permitindo-lhe defender-se plenamente.

A nulidade do lançamento, por ser ato extremo, só deve ser declarada quando presente prejuízo insuperável para o sujeito passivo, sobretudo quando o vício do ato lhe impede o exercício da ampla defesa e do contraditório, ou quando lesar o interesse público, conforme se extrai do art. 55 da Lei 9.784/99, *contrario sensu*:

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

Concluo que o lançamento contém os requisitos mínimos aptos a lhe permitir a presunção de certeza e liquidez, em harmonia com o art. 10 do Decreto 70.235/72 e art. 142 do Código Tributário Nacional.

Preliminar rejeitada.

Decadência

I) Compensação

É de cinco anos o prazo para a Fazenda Pública realizar o lançamento de ofício decorrente de glosa de compensação declarada pelo sujeito passivo, contado da data da entrega da declaração de compensação, conforme determinar o § 5º do art. 74 da Lei 9.430/96, na redação da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03, decorrente da conversão da MP 135/03.

A Recorrente tomou ciência do lançamento em 08 de dezembro de 2012.

O lançamento trata da glosa das compensação declarada no período de 09/2007 a 09/2008 (levantamento GL1 - Glosa Compensação Retenção) e 03/2008 e 08/2008 (Levantamento GC1 - Glosa Compensação não Retenção).

Portanto, estão atingidas pela decadência as glosas de compensação realizadas no período de 09/2007 a 11/2007 (doc. fls. 1210-1212), cujo lançamento foi aperfeiçoado após transcorrido o prazo de cinco anos contado da data da declaração da compensação na GFIP.

II) Contribuição ao GILRAT

O Supremo Tribunal Federal (STF) editou a Súmula Vinculante nº 8, nos seguintes termos:

“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

O artigo 45 da Lei nº 8.212/91 foi afastado por inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), de modo que o regime de decadência das contribuições previdenciárias e às devidas aos terceiros passou a ser regido pelo Código Tributário Nacional (CTN).

Na sistemática do CTN, inexistindo antecipação de pagamento pelo sujeito passivo, ainda que parcial, considera-se o termo inicial para contagem do prazo decadencial o disposto no inciso I do art. 173:

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;

(...)

A segunda regra, prevista no § 4º do art. 150 do CTN, abaixo transcrito, é aplicável quando há pagamento, ainda que parcial, exceto quando constatada fraude, dolo e simulação, caso em que deve ser adotada a regra anterior.

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 à homologação, será ele de 5 (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.

Em síntese, para se determinar o *dies a quo* do prazo decadencial, é necessário verificar se houve ou não pagamento antecipado. Caso a resposta seja afirmativa, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador, caso contrário, será de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Este é o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, que, por força do artigo 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015¹, deve ser reproduzido nas turmas deste Conselho.

O lançamento, no caso, se aperfeiçoou em 08 de dezembro de 2012, com a ciência do sujeito passivo comprovada nos autos. Assim, não há dúvida quanto ao direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário posterior à competência 12/2007, inclusive, pois não seria atingida pela regra do art. 150, § 4º, do CTN.

Ao período anterior (08/2007 a 11/2007 - levantamento DR1-Diferença de RAT - Estabelecimento 0002), dá-se o seguinte tratamento:

a) competências 08/2007 e 09/2007: conforme relação de pagamentos às fls. 1269, nessas competências existem pagamentos parciais, feitos em Guia de Recolhimento da Previdência Social (GPS), código 2100, na rubrica "INSS" ou seja, também destinados ao Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS) e ao GILRAT, o que atrai a regra do art. 150, § 4º do CTN, e leva ao reconhecimento da extinção do crédito tributário deste período, em razão da decadência, nos termos do art. 156, V, do Código Tributário Nacional (CTN), considerando que o lançamento somente poderia ter sido realizado até 31/08/2012 e 30/09/2012, cinco anos após a ocorrência do fato gerador, mas a ciência ao lançamento ocorreu após isso, em 08 de dezembro de 2012.

b) competências 10/2007 e 11/2007: conforme relação de pagamentos às fls. 1269, nessas competências existem recolhimentos feitos em Guia de Recolhimento da Previdência Social (GPS) na rubrica "Terceiros", e, de acordo com o enunciado da Súmula CARF nº 99, o recolhimento parcial a ser considerado, para fins de contagem do prazo decadencial, é o vinculado ao fato gerador, independentemente de sua destinação. Além disso, há pagamento antecipado em razão de compensação homologada por decurso de prazo, conforme fundamentado neste voto, no item "I) Compensação".

Súmula CARF 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

¹ art. 62 ...

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

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.

Logo, cabe reconhecer a extinção do crédito tributário das competências 10/2007 e 11/2007, em razão da decadência, nos termos do art. 156, V, do Código Tributário Nacional (CTN), considerando que o lançamento somente poderia ter sido realizado até 31/10/2012 e 30/11/2012, cinco anos após a ocorrência do fato gerador, mas a ciência ao lançamento ocorreu após isso, em 08 de dezembro de 2012.

Em síntese, estão extintas pela decadência: a) as glosas de compensação das competências 09/2007 a 11/2007, do Levantamento GL1 - Glosa Compensação Retenção, e b) as contribuições ao GILRAT das competências 08/2007 e 11/2007, do Levantamento DR1-Diferença de RAT - Estabelecimento 0002.

Alíquota SAT. Grau de Risco da Atividade Empresarial. Apuração por Estabelecimento. Ato Declaratório PGFN nº 11/2011

À Recorrente cabe recolher o adicional sobre a contribuição destinada ao Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS, em regra, 20%), destinado ao financiamento da aposentadoria especial e ao financiamento da aposentadoria por invalidez e auxílio-doença, denominado SAT (Seguro de Acidente do Trabalho) ou RAT (Riscos Ambientais do Trabalho), cujas alíquotas estão estabelecidas no inciso II do art. 22 da Lei 8.212/91:

Lei 8.212/91

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.

A definição de atividade preponderante é dada pelo art. 202 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/99, como sendo "a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos" (§ 4º). Esse mesmo dispositivo atribui à empresa a obrigação de realizar o auto enquadramento (§ 5º), que fica sujeito à verificação do Fisco, cabendo, a este último, realizar o lançamento de ofício em caso de auto-enquadramento em alíquota incorreta (§ 6º):

RPS/99

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

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

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

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

§ 1º As alíquotas constantes do caput serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, respectivamente, se a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa ensejar a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição.

§ 2º O acréscimo de que trata o parágrafo anterior incide exclusivamente sobre a remuneração do segurado sujeito às condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física.

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

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

§ 5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo. (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 2007)

§ 6º Verificado erro no auto-enquadramento, a Secretaria da Receita Previdenciária adotará as medidas necessárias à sua correção, orientará o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procederá à notificação dos valores devidos. (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 2007).

Entretanto, o entendimento que deve prevalecer neste Conselho, é no sentido de que, quando a empresa possui mais de um estabelecimento, o grau de risco da atividade empresarial, para fins de definição da alíquota da contribuição destinada ao SAT, deve ser apurado por estabelecimento, nos termos do Parecer PGEN/CRJ nº 2120/2011, que fundamenta

o Ato Declaratório PGFN nº 11/2011, com efeito vinculante perante este órgão julgador, conforme dispõe a alínea "c" do inciso II do § 1º do art. 62 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015².

Parecer PGFN/CRJ/nº 2120/2011:

Contribuição Previdenciária. Alíquota. Seguro de Acidente do Trabalho (SAT). A alíquota da contribuição para o 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.

Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Possibilidade de a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional não contestar, não interpor recursos e desistir dos já interpostos, quanto à matéria sob análise. Necessidade de autorização da Sra. Procuradora-Geral da Fazenda Nacional e aprovação do Sr. Ministro de Estado da Fazenda.

O citado Parecer encontra suporte na jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, que culminou no Enunciado da Súmula nº 351:

A alíquota da 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

Os precedentes do STJ têm por fundamento a ausência de autorização na Lei 8.212/91 para se incluir na base de cálculo do tributo a remuneração de todos os empregados da empresa, independentemente da diversidade dos riscos de acidentes, inerentes à função e ao local onde são desenvolvidas as atividades.

As referidas decisões judiciais não afastam o critério de determinação da atividade preponderante como sendo aquela com maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, tendo sido alterada tão somente a abrangência da base de cálculo, que fica delimitada à verificação da atividade preponderante por estabelecimento. Ao contrário do pretendido pela Recorrente, não encontra fundamento, nem na legislação, nem na jurisprudência, a adoção da atividade economicamente mais relevante como atividade preponderante.

² Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

...

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de

Portanto, na espécie, para definição do grau de risco, e, por conseguinte, da alíquota do adicional do SAT, deve ser apurada a atividade preponderante em cada estabelecimento da Recorrente, assim considerada aquela que tem o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

A Recorrente possui dois estabelecimentos (0001 e 0002).

De acordo com o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, fls. 66-67, o estabelecimento 0001 tem por atividade econômica principal o teleatendimento, correspondente ao código CNAE 82.20-2-00, alíquota SAT de 3%, exercendo, secundariamente, atividades de desenvolvimento de programas de computador sob encomenda e consultoria em tecnologia da informação, e o estabelecimento 0002 tem por atividade principal o desenvolvimento de programas de computador sob encomenda, correspondente ao código CNAE 62.01-5-00, e alíquota SAT de 1%, e por atividades secundárias, consultoria em tecnologia da informação e comércio varejista especializado de equipamentos e suprimento de informática.

De acordo com o relatório fiscal, nas GFIPs a Recorrente enquadrou ambos os estabelecimentos na atividade de desenvolvimento de programas de computador sob encomenda (Código CNAE 62.01-5-00).

A fiscalização demonstrou, com base na folha de pagamento, fls. 120-1190, que, de fato, no período do lançamento, o estabelecimento 0001 contava apenas com analistas de sistemas em seu quadro de funcionários.

Já o estabelecimento 0002 contava com profissionais alocados em diversas funções, sendo que o maior número ocupava a função de operador da Central de Atendimento do Banco do Brasil, via sistema informatizado, conforme contratos de fls. 68-119.

A prova das atividades exercidas pelos trabalhadores é ampla, inexistindo, na legislação, a exigência de prova específica com base no perfil profissiográfico do trabalhador.

Assim, a atividade preponderante dos estabelecimentos 0001 e 0002 está suficientemente comprovada pelas declarações prestadas pela própria Recorrente em suas folhas de pagamento e contratos de prestação de serviços, cuja eficácia probatória não foi infirmada pela Recorrente.

Em suma, ficou demonstrado que o estabelecimento 0001 teve por atividade preponderante o desenvolvimento de programas de computador sob encomenda, correspondente ao código CNAE 62.01-5-00, e alíquota SAT de 1%, e que o estabelecimento 0002 teve por atividade preponderante o teleatendimento, correspondente ao código CNAE 82.20-2-00, alíquota SAT de 3%.

Portanto, o lançamento deve ser revisto nessa parte, alterando-se a alíquota SAT do estabelecimento 0001 de 3% para 1% (Levantamentos DR, DR1 e DR2).

Compensação de Débitos de Contribuições Previdenciárias com Créditos de Outros Tributos. Impossibilidade

Houve glosa de compensação nas competências 03/2008 e 08/2008 (Levantamento GC1 - Glosa Compensação não Retenção), que, segundo a Recorrente, decorre de indébito de imposto de renda retido na fonte, devidamente demonstrado na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (DIPJ), conforme autorizado pela Lei 10.637/2002.

A Lei 10.637/2002 alterou o art. 74 da Lei 9.430/96, permitindo a compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil:

Lei 9.430/96

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) (Vide Lei nº 12.838, de 2013)

Esse dispositivo, todavia, não se aplica às contribuições sociais previstas nas alíneas a, b, e c do parágrafo único do art. 11 da Lei 8.212/91³, as quais abarcam as contribuições aqui tratadas, por haver expressa vedação, veiculada pelo parágrafo único do art. 26 da Lei 11.457/2007:

Art. 26. O valor correspondente à compensação de débitos relativos às contribuições de que trata o art. 2o desta Lei será repassado ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social no máximo 2 (dois) dias úteis após a data em que ela for promovida de ofício ou em que for deferido o respectivo requerimento.

Parágrafo único. O disposto no art. 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não se aplica às contribuições sociais a que se refere o art. 2o desta Lei. (g.n.)

Essa é a posição do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FOLHA DE SALÁRIOS. COMPENSAÇÃO. ART. 74 DA LEI 9.430/96. CRÉDITOS DE TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA ANTIGA RECEITA FEDERAL COM DÉBITOS DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. VEDAÇÃO LEGAL. ART. 26 DA LEI 11.457/07. PRECEDENTES.

A jurisprudência desta Corte é no sentido de que, muito embora a Lei 11.457/2007 tenha atribuído à Secretaria da Receita Federal do Brasil a administração das contribuições previdenciárias preconizadas nas alíneas a, b, e c do parágrafo

³ Lei 8.212/91:

Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

...

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

- a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço; (Vide art. 104 da lei nº 11.196, de 2005)
- b) as dos empregadores domésticos;
- c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição; (Vide art. 104 da lei nº 11.196, de 2005)

único do art. 11 da Lei 8.212/91 (art. 2º), ela, em seu art. 26, veda expressamente o procedimento previsto no art. 74 da Lei 9.430/96 para fins de compensação de débitos de contribuições previdenciárias.

Agravo regimental não provido.

(AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 416.630-RJ, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 26/03/2015)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE HORAS-EXTRAS. INCIDÊNCIA. MATÉRIA DECIDIDA EM RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. **COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS QUANDO EFETUADOS NA FORMA DO ART. 74 DA LEI N. 9.430/96. VEDAÇÃO. SÚMULA N. 83/STJ. INCIDÊNCIA.**

I - Esta Corte, ao julgar o Recurso Especial n. 1.358.281/SP, submetido ao rito do art. 543-C, firmou entendimento segundo o qual incide contribuição previdenciária sobre horas-extras.

II - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual há vedação expressa, prevista no art. 26 da Lei n. 11.457/07, de compensação de débitos de contribuições previdenciárias quando efetuados na forma do art. 74 da Lei n. 9.430/96. (g.n.)

...

V - Agravo Regimental improvido.

(AgRg no Recurso Especial nº 1.383.006-RS, Rel. Min. Regina Helena Costa, Dje 17/08/2015).

Portanto, mantenho o lançamento relativo à glosa de compensações nas competências 03/2008 e 08/2008.

Compensação de Contribuições Retidas pelas Tomadoras de Serviço entre Estabelecimentos Distintos. Período Anterior à Lei 11.941/2009. Impossibilidade

Nas competências 09/2007 a 09/2008, a Recorrente declarou, em GFIP, a compensação da contribuição retida e recolhida pela tomadora de serviços, correspondente a 11% do valor das notas fiscais emitidas pelo estabelecimento matriz (0001), com os débitos apurados no estabelecimento filial (0002).

O procedimento de compensação, no momento da opção da Recorrente, estava estabelecido no § 1º art. 31 da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.711/98, o qual restringia o uso dessa espécie de extinção do crédito tributário ao estabelecimento que sofreu a retenção, oportunizando ao contribuinte solicitar a restituição, na impossibilidade de aproveitamento integral do crédito pelo mesmo estabelecimento, conforme § 2º do mesmo dispositivo legal:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho

temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia 10 (dez) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007).

§ 1º O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

§ 2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

...

Em 27 de maio de 2009, a Lei 11.941/2009 alterou a redação do § 1º do art. 31 da Lei 8.212/91, passando a permitir a compensação do valor retido por qualquer estabelecimento da empresa prestadora do serviço:

art. 31...

§ 1º O valor retido de que trata o caput deste artigo, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

A Recorrente entende que o novo dispositivo legal teria o condão de cancelar o procedimento por ela adotado, que era contrário à lei vigente à época da compensação.

A solução da controvérsia passa pela análise da vigência da lei processual no tempo, uma vez que o § 1º do art. 31 da Lei 8.212/91 veicula norma processual ao determinar o procedimento de compensação a ser adotado nos casos de retenção de 11% sobre a nota fiscal de serviço.

A lei processual no tempo é regida pelos princípios da imediatividade e da irretroatividade da norma processual. Pela imediatividade entende-se que, uma vez publicada, a norma passa a valer para todos os processos pendentes e futuros, a partir de então. O princípio da irretroatividade da lei processual impede que a norma processual nova alcance ato processual já praticado pela lei antiga, salvo no processo penal, para beneficiar o réu.

Cabe indagar se no caso caberia aplicar a lei nova, considerando que o processo administrativo tributário não está definitivamente julgado.

Entendo que não, pois na análise da retroatividade da lei processual, os atos consumados antes da inovação legislativa não sofrem os efeitos desta, em atenção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito, incidindo sobre ele a preclusão consumativa, a não ser que a lei expressamente determine a retroatividade.

Na espécie, a declaração de compensação não está pendente, tendo sido consumada no momento da entrega da GFIP pelo contribuinte; os atos que sucederam à declaração de compensação, incluindo o presente lançamento tributário, embora dela decorram, com ela não se confundem.

A solução aqui adotada prestigia a teoria dos atos processuais isolados, largamente utilizada pelos Tribunais Superiores, e, a título de exemplo, colaciono abaixo a ementa do acórdão do STJ, que, com fundamento nessa teoria, decidiu que não alcançariam as execuções fiscais em curso de qualquer valor, ajuizadas antes da norma trazida pela Lei nº 12.514/11, que proibiu a execução de dívidas referentes a anuidades profissionais inferiores a quatro vezes o valor cobrado anualmente:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC. CONSELHO DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL. ART. 8º DA LEI 12.514/2011. INAPLICABILIDADE ÀS AÇÕES EM TRÂMITE. NORMA PROCESSUAL. ART. 1.211 DO CPC. “TEORIA DOS ATOS PROCESSUAIS ISOLADOS”. PRINCÍPIO TEMPUS REGIT ACTUM.

1. Os órgãos julgadores não estão obrigados a examinar todas as teses levantadas pelo jurisdicionado durante um processo judicial, bastando que as decisões proferidas estejam devida e coerentemente fundamentadas, em obediência ao que determina o art. 93, inc. IX, da Constituição da República vigente. Isto não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.

2. É inaplicável o art. 8º da Lei nº 12.514/11 (“Os Conselhos não executarão judicialmente dívidas referentes a anuidades inferiores a 4 (quatro) vezes o valor cobrado anualmente da pessoa física ou jurídica inadimplente”) às execuções propostas antes de sua entrada em vigor.

3. O Art. 1.211 do CPC dispõe: “Este Código regerá o processo civil em todo o território brasileiro. Ao entrar em vigor, suas disposições aplicar-se-ão desde logo aos processos pendentes”. Pela leitura do referido dispositivo conclui-se que, em regra, a norma de natureza processual tem aplicação imediata aos processos em curso.

4. Ocorre que, por mais que a lei processual seja aplicada imediatamente aos processos pendentes, deve-se ter conhecimento que o processo é constituído por inúmeros atos. Tal entendimento nos leva à chamada “Teoria dos Atos Processuais Isolados”, em que cada ato deve ser considerado separadamente dos demais para o fim de se determinar qual a lei que o rege, recaindo sobre ele a preclusão consumativa, ou seja, a lei que rege o ato processual é aquela em vigor no momento em que ele é praticado. Seria a aplicação do Princípio

tempus regit actum. Com base neste princípio, temos que a lei processual atinge o processo no estágio em que ele se encontra, onde a incidência da lei nova não gera prejuízo algum às partes, respeitando-se a eficácia do ato processual já praticado. Dessa forma, a publicação e entrada em vigor de nova lei só atingem os atos ainda por praticar, no caso, os processos futuros, não sendo possível falar em retroatividade da nova norma, visto que os atos anteriores de processos em curso não serão atingidos.

5. Para que a nova lei produza efeitos retroativos é necessária a previsão expressa nesse sentido. O art. 8º da Lei nº 12.514/11, que trata das contribuições devidas aos conselhos profissionais em geral, determina que “Os Conselhos não executarão judicialmente dívidas referentes a anuidades inferiores a 4 (quatro) vezes o valor cobrado anualmente da pessoa física ou jurídica inadimplente”. O referido dispositivo legal somente faz referência às execuções que serão propostas no futuro pelos conselhos profissionais, não estabelecendo critérios acerca das execuções já em curso no momento de entrada em vigor da nova lei. Dessa forma, como a Lei nº 12.514/11 entrou em vigor na data de sua publicação (31.10.2011), e a execução fiscal em análise foi ajuizada em 15.9.2010, este ato processual (de propositura da demanda) não pode ser atingido por nova lei que impõe limitação de anuidades para o ajuizamento da execução fiscal. (g.n.)

6. Recurso especial parcialmente provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.

(REsp 1404796/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/03/2014, DJe 09/04/2014)

Portanto, a declaração de compensação, considerada separadamente dos demais atos do processo, restou consumada com a entrega da GFIP, de modo que a validade e a eficácia daquele ato deve ser analisada à luz da legislação de regência, a qual, conforme visto, restringia a adoção da via da compensação apenas para os débitos do mesmo estabelecimento que sofreu a retenção da contribuição de 11% incidente sobre a nota fiscal de serviço.

Ao compensar os valores retidos do estabelecimento 0001 com os débitos do estabelecimento 0002, a Recorrente agiu em desacordo com o § 1º do art. 31 da Lei 8.212/91, na redação da Lei 9.711/98, vigente à época, o que constitui elemento suficiente para não se homologar a compensação e se exigir o correspondente crédito tributário, nos termos do presente lançamento.

À Recorrente cabia se socorrer da via da restituição para pleitear o indébito excedente, conforme expressa disposição do § 2º do art. 31 da Lei 8.212/91.

Conclusão

Com base no exposto, voto por CONHECER DO RECURSO e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para: **I**) excluir o crédito tributário extinto pela decadência, quais sejam: **(a)** as glosas de compensação das competências 09/2007 a 11/2007, do Levantamento GL1 - Glosa Compensação Retenção, e **(b)** as contribuições ao GILRAT das competências 08/2007 e 09/2007, do Levantamento DR1-Diferença de RAT - Estabelecimento 0002; e **II**) reduzir a alíquota SAT do estabelecimento 0001 de 3% para 1% (Levantamentos DR, DR1 e DR2).

Luciana de Souza Espíndola Reis