



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da  
referência não  
encontrada

Fls. 1

---

Solução de Consulta nº 677 - Cosit

**Data** 28 de dezembro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

## **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**GRAU DE RISCO AMBIENTAL DO TRABALHO. ATIVIDADE PREPONDERANTE. AFERIÇÃO POR ESTABELECIMENTO.**

A partir da edição do Ato Declaratório PGFN nº 11, de 2011, a alíquota da contribuição previdenciária destinada ao financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, de que trata o inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, é aferida com base no grau de risco da atividade econômica preponderante desenvolvida em cada **estabelecimento** da empresa, regularmente inscrito no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), podendo esse critério de aferição da alíquota ser aplicado retroativamente, desde que observados os respectivos prazos prescricionais.

Com a alteração do critério de apuração da alíquota da contribuição previdenciária destinada ao financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, de que trata o inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, **não** foi alterada a forma de aferição da atividade preponderante prevista no § 3º do art. 202, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999. A atividade preponderante a ser apurada por estabelecimento continua sendo realizada de acordo com a forma prevista nesse dispositivo; ou seja, pela atividade econômica que ocupa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

## **INFORMAÇÕES EM GFIP. RETIFICAÇÃO.**

Com a edição do Ato Declaratório nº 11, de 2011, e até a publicação da SC Cosit nº 180, de 2015, a empresa que tiver informado em GFIP os dados a que se refere o § 13 do art. 202 do RPS, cuja apuração tenha levado em consideração como atividade econômica preponderante a que ocupa, **na empresa**, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, **poderá**, observado o prazo prescricional, retificar as informações prestadas de modo que a apuração de tais dados considere como atividade

econômica preponderante a que ocupa, **no estabelecimento**, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

Caso essa retificação resulte em recolhimento realizado a maior, o crédito poderá ser compensado nos termos do que dispõe a Instrução Normativa RFB 1.717, de 17 de julho de 2017.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), arts. 100 e 161; Lei nº 8.212, de 1991, arts. 22, II, 35 e 89, § 4º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 61; Lei nº 10.522, de 2002, art. 19, II, §§ 4º, 5º e 7º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 202, §§ 3º e 13; Instrução Normativa RFB nº 880, de 2008; Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, art. 47, § 12, e art. 72, § 1º, I, “a” a “c”, II e § 10; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, arts. 10 e 17.

## Relatório

1. A interessada, pessoa jurídica de direito privado, vem, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, formular consulta relativamente “à definição da comumente chamada alíquota/RAT, inclusive diante das conclusões já oferecidas pela Solução de Consulta – COSIT nº 180/2015”.

2. Reproduz os itens 10.1 a 10.4 da referida Solução de Consulta e afirma que “a expressão ‘reconcilia a atividade do poder executivo com a vontade da Lei’”, presente no seu item 10.4, “leva o intérprete à sinalização de que **a definição da alíquota/RAT por estabelecimentos regularmente constituídos da empresa/contribuinte (matriz e filiais), deve ser considerada desde o ingresso da Súmula/STJ nº 351 no mundo jurídico**, mesmo que em sentido contrário ao que disciplina o art. 202, do Decreto 3048/99” (destaques no original).

3. Refere que, “somente com o advento da IN 1453/14, de fev/2014, que trouxe alterações ao art. 72 da IN RFB nº 971/09, foi normatizada no âmbito do regramento fiscal vigente, a definição da identificação da alíquota/RAT com base na atividade preponderante considerada em cada um dos regularmente constituídos estabelecimentos da empresa, tal qual estabelecido pela Súmula STJ nº 351”, e diz que, assim, alterou-se “o critério anteriormente aplicado, que considerava a atividade preponderante no âmbito da empresa como um todo”.

4. Explana que a sua dúvida reside em saber “qual deve ser o critério a ser observado” no “período anterior ao da vigência da IN 1453/14”:

*(i) aquele disciplinado pelo art. 72, na redação original da IN 971/09 e vigente anteriormente ao advento da IN 1453 de fev/14, que definia a alíquota/RAT pela atividade preponderante medida na empresa como um todo; ou (ii) já se deveria seguir o critério da mensuração da atividade preponderante para definição da alíquota/RAT por cada um dos estabelecimentos individualizados e regularmente constituídos da empresa, tal qual estabelecido pela Súmula/STJ 351??*

(Negritos no original.)

5. Argumenta que sua incerteza fica potencializada na medida em que não há indicação expressa na legislação que abrigue o direito do contribuinte de poder mensurar a “alíquota/RAT” de cada um dos seus estabelecimentos de acordo com a atividade econômica preponderante neles desenvolvida, antes da publicação da Instrução Normativa RFB nº 1.453, de 2014.

6. No seu entender, a Solução de Consulta Cosit nº 180, de 2015, “sinaliza uma tentativa de ‘reconciliação’ das regras administrativas com o ordenamento jurídico e jurisprudencial vigente, admitindo-se para tanto o entendimento de que a IN 1453/14 veio a corrigir uma equivocada disciplina da regra administrativa anteriormente vigente no tema fiscal-previdenciário aqui tratado, sendo que, se corrigiu um entendimento anterior e equivocado, por certo que deve valer ‘desde antes’ de tal alteração na regra administrativa e não somente ‘a partir dela’”. Seu raciocínio é assim concluído:

*Assim, acredita o contribuinte que se deva aplicar desde sempre, respeitado o correspondente prazo prescricional, o entendimento de ser sim o correto a definição da alíquota/RAT por cada estabelecimento individualizado e regularmente constituído (e não pela empresa como um todo), mesmo antes do advento da IN 1453/14 (e não somente após o advento desta IN), ainda mais ao considerar que a Solução de Consulta 180/2015, se reporta à Súmula/STJ nº 351, editada já há mais de dez anos, no sentido de reconhecer a subordinação da RFB ao entendimento nela consagrado.*

7. Por fim formula os seus questionamentos, nestes exatos termos:

*1) Qual o critério a ser observado pelo contribuinte para a mensuração da atividade preponderante a definir a alíquota/RAT a ser aplicada nos diversos estabelecimentos que possui, individualizados e regularmente constituídos, no período anterior ao da vigência da IN 1453 de fev/14?*

*2) No período anterior ao da vigência da IN 1453/14 e respeitado o correspondente prazo prescricional, poderá a atividade preponderante indicativa da alíquota/RAT ser definida considerando-se a empresa como um todo (art. 202, Decreto 3048/99), ou, deve ser definida em cada um dos individualizados e regularmente constituídos estabelecimentos componentes da empresa (matriz e filiais)?*

*3) Caso as respostas às indagações acima apresentadas caminhem no sentido de ser considerada a atividade preponderante por estabelecimento individualizado e regularmente constituído como o critério definidor da alíquota/RAT a ser considerada em cada um destes estabelecimentos, no período anterior ao da vigência da IN 1453/14 e, tendo o contribuinte, em tal período, definido a alíquota/RAT pela empresa como um todo (errado, portanto), deverão ser ajustadas as correspondentes GFIPs, na forma do Manual da GFIP, para que sejam contempladas as corretas alíquota/RAT (por estabelecimento)?*

*4) Na eventualidade de ter o contribuinte recolhido valores “a menor” do que o devido, diante das respostas dadas nos itens 01 e 02, acima, poderá promover o recolhimento desta diferença no prazo de trinta dias das retificações/GFIP, via GPS, sem o acréscimo de multas e juros?*

*5) Na eventualidade de ter o contribuinte recolhido valores “a menor” do que o devido, diante das respostas dadas nos itens 01 e 02, acima, e, retificadas as GFIP's na forma do Manual da GFIP, poderão ser tais valores considerados*

---

*como créditos hábeis às compensações com obrigações previdenciárias vincendas, observadas as diretrizes estabelecidas pela IN 1300/12, inclusive com acréscimo dos juros/SELIC?*

## Fundamentos

8. O inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, estabelece que a alíquota da contribuição destinada ao financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho é de 1% (um por cento), 2% (dois por cento) ou 3% (três por cento), conforme o grau de risco da atividade preponderante da empresa seja considerado leve, médio ou grave.

8.1. O § 3º do art. 202 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, que regulamentou aquele dispositivo, estabelece que, para a definição da alíquota dessa contribuição “Considera-se preponderante a atividade que ocupa, **na empresa**, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos” (negritou-se).

9. Ocorre que reiteradas decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), determinaram que a referida alíquota deve ser aferida pelo grau de risco da atividade preponderante desenvolvida em cada estabelecimento da pessoa jurídica, individualizado pelo seu Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro, e não se considerando a empresa como um todo, conforme a regulamentação. Esse entendimento foi consolidado no enunciado da Súmula nº 351, do STJ, a seguir reproduzido:

*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.*

10. Tendo em vista a firme posição do STJ contrária à apuração dessa alíquota conforme regulamentado pelo § 3º do art. 202 do RPS, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), com fundamento no inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e no Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, expediu o Parecer PGFN/CRJ nº 2.120, de 10 de novembro de 2011, recomendando a dispensa da interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, e também da apresentação de contestação, acerca da matéria abordada.

10.1. O referido Parecer foi aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 15/12/2011, e a matéria de que ele trata foi objeto do Ato Declaratório PGFN nº 11, de 20 de dezembro de 2011, publicado no DOU de 15/12/2011.

11. Conforme os §§ 4º, 5º e 7º e o inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, a edição do Ato Declaratório PGFN nº 11, de 2011, vincula a atuação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) em relação ao assunto nele veiculado. Em razão disso, a RFB passou a não mais constituir os créditos tributários relativos à matéria a que se refere o Ato Declaratório e ficou obrigada a rever de ofício os lançamentos referentes aos créditos já constituídos em desacordo com o respectivo entendimento jurisprudencial.

11.1. Observe-se que, uma vez editado o Ato Declaratório a que se refere o inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, o § 7º desse artigo determina que, na hipótese de créditos tributários já constituídos, o lançamento deve ser revisto de ofício pela autoridade lançadora, para o efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário. Tal disposição denota que os reflexos da edição do Ato Declaratório não se restringem aos fatos geradores ocorridos a partir de sua edição, mas se estendem também àqueles ocorridos antes dela, observados os respectivos prazos prescricionais.

12. É importante esclarecer que, com a alteração do critério de apuração da alíquota da contribuição previdenciária destinada ao financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, **não** foi alterada a forma de aferição da atividade preponderante prevista no § 3º do art. 202 do RPS. A atividade preponderante a ser apurada por estabelecimento continua sendo realizada de acordo com a forma prevista nesse dispositivo; ou seja, pela atividade econômica que ocupa “o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos”.

12.1. Nesse contexto, percebe-se que as alterações introduzidas na alínea “c” do inciso I e no inciso II do § 1º do art. 72 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, pela Instrução Normativa RFB nº 1.453, de 2014, tiveram o condão apenas de adequar as disposições desse artigo ao conteúdo do Ato Declaratório PGFN nº 11, de 2011, no que diz respeito à apuração da atividade preponderante por estabelecimento da empresa.

13. Ocorre que não se pode perder de vista que, até a publicação da IN RFB nº 1.453, de 2014, a orientação da RFB contida na IN RFB nº 971, de 2009, era no sentido de que a atividade preponderante deveria ser apurada na empresa como um todo, de modo que a empresa que tiver seguido essa orientação não pode ser penalizada.

14. Por outro lado, registra-se que em 28/03/2014 foi publicada a SC Cosit nº 71, que firmava entendimento no sentido de que era facultado à empresa, para fins de cálculo do RAT, aferir o grau de risco de forma individual, por estabelecimento, ou unificada, considerando a empresa como um todo. Posteriormente, essa Solução de Consulta foi reformada pela SC Cosit nº 180, de 13/07/2015, que concluiu que a empresa somente poderia aferir o RAT por estabelecimento, não sendo mais permitida à pessoa jurídica optar pela forma de aferição.

15. Em conformidade com o art. 17 da IN RFB nº 1.396, de 2013, o entendimento exarado na SC Cosit nº 180, de 2015, alcança apenas os fatos geradores que ocorreram depois da sua publicação, salvo nos casos em que a nova orientação for mais favorável ao contribuinte, hipótese em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

16. Assim, no período compreendido entre a publicação do Ato Declaratório PGFN nº 11, de 2011, e da SC Cosit nº 180, de 2015, em razão de haver entendimentos conflitantes sobre a matéria, deve ser preservada a boa-fé do contribuinte, nos termos do parágrafo único do art. 100 do CTN e tendo em vista a impossibilidade de atuação contraditória da Administração (*venire contra factum proprium*), de modo que a empresa que tiver aferido o grau de risco de forma **unificada**, não poderá ser penalizada, sendo-lhe facultado, todavia,

fazer a aferição do grau de risco por **estabelecimento** caso esse método lhe seja mais favorável.

17. Dessa forma, com a edição do Ato Declaratório, observados os prazos prescricionais, a empresa com mais de um estabelecimento e com mais de uma atividade econômica simulará mensalmente o enquadramento em cada atividade, e prevalecerá como preponderante aquela que ocupa, **no estabelecimento**, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, conforme o disposto nas alíneas “b” e “c” do inciso I e no inciso II do § 1º do art. 72 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

18. Quanto à necessidade de serem “ajustadas as correspondentes GFIPs” relativas ao período anterior à vigência da Instrução Normativa RFB nº 1.453, de 2014, no caso de ser considerada a atividade preponderante “por estabelecimento individualizado e regularmente constituído como critério definidor da alíquota/RAT”, “tendo a consulente definido a alíquota/RAT pela empresa como um todo”, observe-se que, conforme o § 13 do art. 202 do RPS, a empresa deve informar mensalmente, na Guia de Recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social (GFIP), os dados definidores da “alíquota/RAT”. Nos termos do § 10 do art. 72 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, essas informações devem ser prestadas em conformidade com as orientações constantes do Manual da GFIP.

18.1. Conforme visto acima (itens 8 a 17), com a edição do Ato Declaratório PGFN nº 11, de 2011, a “alíquota/RAT” passou a ser aferida com base no grau de risco da atividade econômica preponderante desenvolvida em cada estabelecimento da empresa regularmente inscrito no CNPJ. Por conseguinte, na hipótese de a empresa ter informado em GFIP os dados a que se refere o § 13 do art. 202 do RPS, apurados em desacordo com esse critério de aferição, mas em conformidade com o critério até então estabelecido pela RFB (redação do art. 72 da IN RFB nº 971, de 2009, anterior à alteração feita pela IN RFB nº 1.453, de 2014), **poderá** providenciar a retificação de tais informações, conforme as orientações constantes do Manual da GFIP.

18.2. Em resposta ao questionamento 05, caso essa retificação resulte em recolhimento realizado a maior (presume-se aqui que a consulente cometeu erro material de digitação ao mencionar “recolhimento a menor” na pergunta, eis que não seria logicamente passível de gerar crédito tributário a ser compensado), o crédito poderá ser compensado nos termos do que dispõe a Instrução Normativa RFB 1.717, de 17 de julho de 2017.

19. Em razão das respostas aos itens 01 a 03, fica prejudicado o questionamento efetuado no item 04.

## Conclusão

20. Diante do exposto, conclui-se que:

a) a partir da edição do Ato Declaratório PGFN nº 11, de 2011, a alíquota da contribuição previdenciária destinada ao financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, de que trata o inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, é aferida com base no grau de risco da atividade econômica preponderante desenvolvida em cada

estabelecimento da empresa regularmente inscrito no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), podendo esse critério de aferição da alíquota ser aplicado retroativamente, desde que observados os respectivos prazos prescricionais;

b) com a alteração do critério de apuração da alíquota da contribuição previdenciária destinada ao financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, de que trata o inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, **não** foi alterada a forma de aferição da atividade preponderante prevista no § 3º do art. 202, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999. A atividade preponderante a ser apurada por estabelecimento continua sendo realizada de acordo com a forma prevista nesse dispositivo; ou seja, pela atividade econômica que ocupa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos;

c) com a edição do Ato Declaratório PGFN nº 11, de 2011, observados os prazos prescricionais, a empresa com mais de um estabelecimento e com mais de uma atividade econômica, simulará mensalmente o enquadramento em cada atividade e prevalecerá como preponderante aquela que ocupa, **no estabelecimento**, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, conforme disciplinado nas alíneas “b” e “c” do inciso I, e inciso II, do § 1º do art. 72, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009;

d) com a edição Ato Declaratório nº 11, de 2011, e até a publicação da SC Cosit nº 180, de 2015, a empresa que tiver informado em GFIP os dados a que se refere o § 13 do art. 202 do RPS, cuja apuração tenha levado em consideração como atividade econômica preponderante a que ocupa, **na empresa**, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, **poderá**, observado o prazo prescricional, retificar as informações prestadas de modo que a apuração de tais dados considere como atividade econômica preponderante a que ocupa, **no estabelecimento**, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos;

e) caso essa retificação resulte em recolhimento realizado a maior, o crédito poderá ser compensado nos termos do que dispõe a Instrução Normativa RFB 1.717, de 17 de julho de 2017;

f) a partir da data da publicação da SC Cosit nº 180, de 2015, a apuração da atividade preponderante deverá ocorrer levando-se em consideração, tão somente, a atividade econômica que ocupa, **no estabelecimento**, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, conforme disciplinado nas alíneas “b” e “c” do inciso I, e inciso II, do § 1º do art. 72, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

*Assinatura digital*

MIRZA MENDES REIS

Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Cotir

## Ordem de Intimação

---

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

*Assinatura digital*

FERNANDO MOMBELLI

Coordenador-Geral da Cosit