



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.732479/2018-45
ACÓRDÃO	2101-003.715 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NOVO MUNDO S.A. - EM RECUPERACAO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DE SAT/RAT. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 2 A alegação de que a cobrança da contribuição ao SAT/RAT em qualquer alíquota superior a 1%, por afronta ao princípio da segurança jurídica, seria inconstitucional não pode ser discutida nesta esfera de julgamento, pois se trata de exigência fundada em legislação vigente, a qual o julgador administrativo é vinculado.

DILIGÊNCIA. INOCORRÊNCIA. INDEFERIMENTO. SÚMULA CARF Nº 163.

A prova produzida em processo administrativo tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Nesse sentido, sua realização não constitui direito subjetivo do contribuinte.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. CONTROLE ADMINISTRATIVO. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE. SÚMULA CARF Nº 171.

O Mandado de Procedimento Fiscal MPF é mero instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte, não sendo requisito legal para a validade do lançamento. Somente a lei pode estabelecer os elementos essenciais para a constituição do crédito tributário e o MPF não está entre eles, não havendo, portanto, fundamento para declaração de nulidade do ato administrativo.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. REQUISITOS DO LANÇAMENTO. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. SÚMULA CARF 162.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do

contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento. O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. SAT/RAT. PRINCÍPIOS DA REFERIBILIDADE E DO EQUILÍBRIO ATUARIAL. INOCORRÊNCIA DE OFENSA.

A alíquota do SAT/RAT é definida conforme o grau de risco da atividade econômica preponderante, identificado pelo CNAE declarado pelo contribuinte, nos termos do art. 22, II, da Lei nº 8.212/1991. O princípio da referibilidade não exige aferição individualizada do risco de cada empresa, mas a vinculação da contribuição à atividade econômica exercida.

CONTRIBUIÇÕES. ALÍQUOTA SAT/GILRAT. EMPRESA COM MAIS DE UM ESTABELECIMENTO. INDIVIDUALIZAÇÃO POR CNPJ.

Conforme preleciona a Súmula 351 do STJ, 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. Parecer PGFN/CRJ/ 2120/2011 e Ato Declaratório 11/2011.

CONTRIBUIÇÃO SAT/RAT/GILRAT ATIVIDADE PREPONDERANTE AUTODECLARADA EM GFIP. ALÍQUOTAS DECORRENTE DA LEGISLAÇÃO E DECLARAÇÃO DO CNAE PREPONDERANTE.

A alíquota SAT/RAT/GILRAT decorre da legislação tributária guardando correlação com a atividade econômica preponderante informada e autodeclarada em GFIP, a partir do CNAE informado como preponderante. É devida, por expressa disposição legal, a cobrança da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, em razão da atividade econômica preponderante exercida e autodeclarada pela pessoa jurídica.

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO (FAP). TEMA 554 DO STF.

O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto 3.048/99 (RPS) atende ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88), devendo ser mantido o lançamento realizado para cobrar às diferenças de recolhimentos devidas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer do argumento de inconstitucionalidade da cobrança da contribuição ao SAT/RAT, e na parte conhecida, rejeitar as preliminares e negar-lhe provimento

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Debora Fofano dos Santos, Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por NOVO MUNDO S.A. - EM RECUPERACAO JUDICIAL em face do Acórdão nº 02-95.582 (e-fls. 29592/29607) da 8ª. Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte, que julgou improcedente a impugnação, com manutenção do crédito tributário.

O acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

CONTRIBUIÇÕES.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo.

ALÍQUOTA GILRAT.

A alíquota da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos

ambientais do trabalho (Gilrat) é determinada de acordo com a atividade preponderante da empresa e respectivo grau de risco.

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO - FAP.

A partir da competência 01/2010, para apuração e recolhimento da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, deve ser verificado o Fator Acidentário de Prevenção da empresa, que afere seu desempenho, dentro da respectiva atividade econômica, relativamente aos acidentes de trabalho ocorridos num determinado período e possibilita a redução ou majoração da alíquota de contribuição.

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES.

Apresentar GFIP omitindo fatos geradores ou contribuições previdenciárias constitui infração à legislação.

ILEGALIDADE.

É vedado ao Fisco afastar a aplicação de lei, decreto ou ato normativo por ilegalidade.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se configura ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório se o conhecimento dos atos processuais pelo autuado e o seu direito de manifestação encontram-se assegurados

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Extrai-se do Relatório Fiscal (e-fls. 376/380) que a autoridade tributária lavrou Auto de Infração corresponde a crédito tributário lançado contra o contribuinte identificado em epígrafe, no período de 01/2014 a 13/2015, relativo contribuição devida pela empresa à Seguridade Social, referente à diferença de adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho – RAT/GILRAT, totalizando o montante de R\$ 4.907.271,80.

O procedimento fiscal constatou que a empresa informou em GFIP valor de SAT menor que o devido, o que motivou o lançamento da diferença não declarada.

Cientificada da lavratura do auto de infração, a empresa autuada impugnou o lançamento fiscal de forma tempestiva.

Conforme síntese realizada pela decisão de piso, a autuada apresentou os seguintes argumentos de fato e de direito para a improcedência do crédito tributário:

Preliminarmente. Nulidades.

Vícios na lavratura do Auto de Infração. Divergência entre o relatório e os cálculos. Preterição do direito de defesa.

Afirma que, pela análise do auto de infração, constata-se não estarem cumpridas as exigências contidas nos incisos III (descrição dos fatos), IV (a disposição legal infringida e a penalidade aplicável) e V (determinação da exigência) do artigo 39 Decreto nº 7.574/2011 que assim dispõe sobre lançamento por Auto de Infração.

Assevera que há divergências entre o relatório do Auto de Infração - AI e a memória de cálculo (Anexo I). Aduz que o relatório do AI aponta que o Rat utilizado por ele foi de "1" enquanto o correto seria "2", já o Anexo 04 assinala que o Rat utilizado variou, e o Fap foi considerado a maior. Conclui que sendo o Fap utilizado maior que o devido, o valor recolhido foi maior e não a menor como concluiu a fiscalização.

Alega que esse desencontro entre a narrativa do Auto de Infração e a planilha suporte deste, trouxe total insegurança no exercício do seu direito de defesa, restando clara a nulidade do presente AI, pois a descrição dos fatos não aponta para a conclusão da autuação de que houve recolhimento a menor.

Afirma que o processo administrativo fiscal é regido pelo Decreto nº 70.235/1972 e Decreto nº 7.574/2011, portanto, os atos e termos processuais devem obediência a estes Decretos, o que não se verifica com exatidão na presente autuação. Aponta que se tratam de vícios insanáveis que comprometem o presente AI e, de igual modo, o seu direito de defesa. Diz ser impossível saber de onde se originou a conclusão fiscal.

Tece considerações sobre o Auto de Infração - AI, conclui pela sua nulidade e cita decisões administrativas em processos tributários fiscais do qual não é parte para suportar suas alegações.

Assevera que, qualquer decisão que venha a ser proferida no presente processo restará eivada de vício, porquanto encontra-se cerceada em seu direito de defesa, tendo em vista a obscuridade que paira sobre a "peça vestibular" do presente auto de infração.

Tece considerações sobre o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Conclui que não há que se falar em erro nos lançamentos nem de débito pois recolheu valores a maior, o que seria comprovado nos extratos de Previdência que diz anexar.

Direito.

Afirma ser empresa do ramo varejista de móveis e eletrodomésticos com diversas filiais nas regiões Centro Oeste e sudeste do País e teve lavrado contra si o presente Auto de Infração em face de suposto recolhimento a menor nos anos de 2014 e 2015 do Seguro de Acidentes de Trabalho (Sat), atualmente designada de Risco Ambiental do Trabalho (Rat), inculpada no inciso II do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título aos segurados empregados e trabalhadores avulsos.

Alega que a Constituição da República - CR de 1988 determina que a contribuição ao Sat/Rat deve ser exigida em razão do grau de risco de acidentes do trabalho da atividade preponderante de cada estabelecimento.

Diz que as atividades preponderantes dos seus estabelecimentos, na condição de varejista, estão classificadas nos CNAE: 4753-9/00 - Comércio varejista especializado de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo; 4751-2/01 - Comércio varejista especializado de equipamentos e suprimentos de informática; 4713-0/01 - Lojas de departamentos ou magazines; e 4755-5/03 - Comércio varejista de artigos de cama, mesa e banho conforme GFIP que diz juntar aos autos.

Aponta que o Decreto nº 6.957, promulgado em 9/9/2009, alterou o Anexo V do Decreto nº 3.048/1999, reenquadrando o grau de risco destas atividades de “leve” para o grau de risco “médio”, o que acabou por trazer reflexos diretos na alíquota da contribuição por ela devida, a qual aumentou de 1% para 2%.

Assevera que essas modificações realizadas pelo Poder Executivo na Contribuição ao Sat/Rat se deram de forma imotivada e incoerente, deixando nítido o viés arrecadatório do Decreto, uma vez que foram realizadas sem fundamento em estatísticas de acidentes de trabalho verificadas em inspeção regular. Diz que a maioria dos ramos de atividades em geral foram reclassificadas para o risco de grau grave, passando a recolher a contribuição à alíquota máxima, de 3%.

Princípios do cálculo atuarial e da referibilidade.

Disserta sobre a contribuição relativa ao Gilrat.

Aponta ser necessário ter uma “conta” específica, para a qual serão dirigidos os recursos arrecadados com a contribuição Sat/Rat e da qual serão retirados os recursos necessários ao financiamento de benefícios previdenciários acidentários. Assevera que por essa razão, tal qual o orçamento da Previdência Social, este custeio específico para cobertura de benefícios previdenciários acidentários terá que se estribar em cálculos atuariais e que o equilíbrio atuarial é exigência prevista constitucionalmente.

Alega que a contribuição ao Sat/Rat apenas poderá ser cobrada na medida da necessidade de recursos para o financiamento dos benefícios acidentários do trabalho, tem se definido o primeiro limite que compõe o regime jurídico específico desta exação: equilíbrio financeiro e atuarial.

Tece considerações sobre como se dará a participação dos contribuintes para este financiamento (se solidária ou, de maneira diversa, fundada no princípio da referibilidade). Conclui que o legislador tributário deixou clara a sua opção pelo princípio da referibilidade, na medida em que previu que cada empresa irá contribuir em razão do seu grau de risco.

Aponta que dos ditames legais (artigo 22, da Lei nº 8.212/1991) e constitucionais (artigo 201, combinado com o disposto no artigo 7º, inciso XXVIII) que a

contribuição Sat/Rat deve reger-se por princípios de natureza securitária, quais seja: calculo atuarial e referibilidade, princípios estes que fazem parte do regime jurídico da contribuição em comento, constituindo limites a serem obedecidos pelo interprete e aplicador da norma tributária.

Assevera que no caso sob exame, contudo, as balizas expostas neste tópico, bem como outras de igual importância, não foram adotadas pelo Poder Executivo quando promoveu o reenquadramento do grau de risco de “leve” para “médio”.

Inobservância do artigo 22, inciso II e § 3º e artigo 80, incisos II da Lei 8.212/91 por ausência de demonstração de dados estatísticos que justificassem alteração das alíquotas e do abuso do exercício do poder regulamentar

Continua trazendo considerações acerca da legislação relativa à contribuição relativa ao Gilrat e da apuração dessa contribuição, citando legislação.

Retoma seus argumentos no sentido de que houve uma revisão nos graus de riscos promovida pelo Decreto nº 6.957/2009 e que essa revisão foi arbitrária e injustificada, pois inexistiria qualquer publicação de estatísticas pelo Ministério da Previdência Social justificando a alteração do grau de risco de “leve” para “médio” e o respectivo aumento da alíquota da contribuição Sat/Rat para o ramo das empresas em que atua.

Alega que a única justificativa que se poderia supor como legítima para abalzar os enquadramentos nos respectivos graus de risco seria a elevação das ocorrências acidentárias vinculadas a uma determinada atividade econômica aliada ao desequilíbrio financeiro/atuarial gerado por esta mesma atividade econômica.

Aponta que a estatística exigida pelo inciso II do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, deve levar em consideração, os índices de frequência, gravidade e custo dos benefícios acidentários, conforme critérios metodológicos fixados nas Resoluções CNPS 1.308/2009 e 1.309/2009, vigentes à época da alteração do enquadramento. Aduz que, contudo, os únicos dados divulgados pelo MPS, de forma apartada por setor econômico, dizem respeito ao número de acidentes registrados, não havendo qualquer divulgação quanto a elevação do número de funcionários no ramo de atividade, do custo com benefícios acidentários e da receita arrecadada para cobrir tal despesa.

Conclui que a alteração do Anexo V do Decreto nº 3.048/1999, promovida pelo Decreto nº 6.957/2009 não foi acompanhada de qualquer divulgação de dados que demonstrasse o efetivo aumento de acidentes nas atividades que tiveram seu grau de risco aumentado (e, conseqüentemente, a alíquota do Sat/Rat) e que, sem isso, essa alteração não encontra fundamento de validade na Lei nº 8.212/1991 em clara ofensa ao Princípio da Legalidade.

Afirma que as informações divulgadas pela Portaria Interministerial nº 259/2009 não podem ser consideradas como estatísticas demandadas pela lei citada e que elas são dados bastantes específicas e voltadas à configuração do Fap, não

havendo qualquer demonstração que tenham decorrido da análise e inspeção de acidentes.

Aponta que o Poder Executivo, a fim de promover o reenquadramento das empresas, não pode considerar apenas as estatísticas relativas ao número de ocorrências de acidentes de trabalho, porque o fato de acidentes de trabalho terem aumentado pode ser decorrência lógica do aumento do número de empregos gerado pelo contribuinte e que, dessa forma, terá havido aumento de sua folha de salários e, em consequência, do valor por ele recolhido a título de contribuição ao Sat/Rat. Diz que se impõe, como decorrência do Princípio do Cálculo Financeiro/Atuarial, que só é justificado o aumento do grau de risco dos contribuintes caso se demonstre que houve, também, aumento na concessão de benefícios previdenciários acidentários sem recursos suficientes a cobri-los, levando a um desequilíbrio financeiro/atuarial.

Conclui que, em atenção ao Princípio da Preservação do Equilíbrio Financeiro/Atuarial, só poderia a Administração Pública majorar a contribuição de determinado setor da economia caso demonstrasse, cabalmente, que este mesmo setor onerou em maior quantidade a Previdência Social e que a única forma de se fazer tal demonstração é pela publicação e ampla divulgação dos dados oficiais capazes de fundamentar esta conduta, sob pena de ofensa aos Princípios da Segurança Jurídica e da Proteção da Confiança, bem como aos Princípios da Publicidade, da Motivação e da Moralidade dos atos da Administração Pública.

Diz que esse entendimento foi corroborado pelo Superior Tribunal de Justiça que afastou a incidência da majoração do Sat/Rat instituída pelo Decreto nº 6.957/2009, em razão da ausência de justificativa para o reenquadramento do grau de risco. Cita trecho do REsp 1.425.090/PR (processo do qual não é parte).

Afirma que o reenquadramento de grau de risco leve para grau de risco médio deve ser declarado nulo por ofensa ao Princípio da Legalidade e por abuso do exercício do poder regulamentar, o que desde já requer.

Os dados oficiais constantes dos “Anuários estatísticos da Previdência Social”.

Alega que os dados oficiais até então expedidos pelo próprio Ministério da Previdência Social demonstram a inexistência de causa suficiente que justifique a majoração, em 50%, da contribuição ao Sat/Rat para o segmento específico do qual fazem parte as suas atividades preponderantes classificadas nos CNAEs 4753-9/00 - Comércio varejista especializado de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo, 4751-2/01 - Comércio varejista especializado de equipamentos e suprimentos de informática, 4713-0/01 - Lojas de departamentos ou magazines e 4755-5/03 - Comércio varejista de artigos de cama, mesa e banho. Traz informações acerca desses dados e conclui que o aumento do número de acidentes está diretamente ligado com o aumento do número de funcionários atuando neste setor, não se tratando de aumento do percentual de acidentes de trabalho. Aduz que o aumento no número de funcionários reflete diretamente no

aumento do valor da folha de pagamentos e por consequência no valor arrecadado a título de Rat.

Laudo técnico realizado para o IDV e do baixíssimo número de acidentes no seu ramo de atividade.

Afirma que, objetivando contribuir para a melhoria do setor varejista o IDV - Instituto para Desenvolvimento do Varejo - solicitou à Empresa Athenas – Gestão em segurança e Saúde Ocupacional a elaboração de um laudo técnico baseado em análise documental e pesquisa de campo nas empresas varejistas, o qual constatou não haver justificativas fáticas para o reenquadramento promovido pelo Decreto nº 6.957/2009, conforme cópia integral do Estudo que se anexa como parte integrante da presente peça (Doc. 04).

Tece considerações sobre esse laudo e cita trechos de seu conteúdo.

Conclui que a majoração da alíquota da contribuição ao Sat/Rat, perpetrada pelo Decreto nº 6.957/2009, contrariou os Artigos 22 (inciso II e § 3º) e 80 (inciso VII) da Lei nº 8.212/1991, por ausência de demonstração de dados estatísticos que justificassem alteração das alíquotas e abuso do exercício do poder regulamentar e ainda contrariou a um só tempo:

- a) o Princípio Constitucional da Legalidade (CR de 1988, artigo 150, inciso I), porque inexistente qualquer causa suficiente para a alteração do grau de risco a que se submete a sua atividade preponderante, resultando, assim, em majoração da alíquota com objetivo único de aumento da arrecadação tributária;
- b) da Motivação do ato administrativo (o chamado “substantive due process of law”), porquanto não se demonstrou, em lugar algum, quais foram os motivos ensejadores do referido aumento;
- c) o Princípio Constitucional da Publicidade do ato administrativo, na medida em que o Ministério da Previdência e Assistência Social não divulgou dados estatísticos ou estudos fundamentados suficientes a justificar a necessidade de aumento da alíquota da contribuição paga pelo contribuintes;
- d) do Princípio Constitucional da Preservação do Equilíbrio Financeiro e Atuarial entre os custos envolvidos no pagamento de benefícios acidentários e a sua respectiva fonte de custeio.

Afirma que o STF, quando consolidou seu entendimento no sentido de que o decreto regulamentar pode dispor sobre o conceito de “atividade preponderante” e sobre a definição do “grau de risco leve médio e grave”, não autorizou ao Executivo a utilizar tal expediente para o aumento da arrecadação tributária.

Ilegalidade da graduação das alíquotas da contribuição ao SAT/RAT em função da presunção absoluta de acidentalidade desconsiderando a Realidade da Empresa

Aponta que houve ilegalidade em se considerar, para o aumento da alíquota do Sat/Rat, ocorrências acidentárias presumidas, por Nexo Técnico Epidemiológico –

NTEP, entre a atividade econômica e um determinado agrupamento CID (Classificação Internacional de Doenças), sem, contudo considerar a realidade da empresa. Cita trecho da exposição de motivos do Decreto nº 6.042/2007.

Tece considerações para levar a conclusão de que a metodologia utilizada para modificação do Decreto nº 3.048/1999 não é correta, por ser ilegal e baseada em presunções.

Baixíssimo número de acidentes.

Diz que tem trabalhado para evitar acidentes de trabalho.

Aponta que os investimentos em prevenção de acidentes têm sido positivos, uma vez que apesar de ter quase três mil funcionários, o índice de acidente foi de pouco mais de 2% nos anos de 2014 e 2015 sendo a maioria acidentes de trânsito, e mais, nenhum dos acidentes no ambiente de trabalho foi grave. Aduz que estes números somados aos dados do laudo técnico elaborado pela Athenas – Gestão em segurança e Saúde Ocupacional - baseado em análise documental e pesquisa de campo nas empresas varejistas, corroboram as arguições de que padece de justificativa a alteração do grau de risco de leve para médio efetivado pelo Decreto nº 6.957/2009, pois inexistiria justificativa ante o número ínfimo de acidentes de trabalhos no setor varejista em especial no seu caso.

Pedidos.

Requer: (a) seja declarada a nulidade do lançamento em face dos vícios incorridos pelo mesmo por divergência entre o relatório e as memoriais de cálculo preterindo o direito de defesa da Impugnante; (b) o acolhimento da impugnação declarando-se a improcedência total dos lançamentos.

Intimada da decisão de piso em 30/09/2019 (e-fls. 29616), via DTE, a empresa apresentou Recurso Voluntário, protocolado no dia 29/10/2019 (e-fls 29617 e 29619/29657).

Em preliminar, defende a nulidade do auto de infração por (i) vícios do MPF pela lavratura do auto de infração ter ocorrido após expirado suposto prazo de validade do mesmo; (ii) inexatidão na acusação fiscal em consequência de divergência entre relatório fiscal e memória de cálculo. Entende que houve violação a ampla defesa e contraditório; (iii) vício material consistente na não comprovação de erro por parte do Fisco acerca do autoenquadramento da alíquota RAT/SAT utilizado pela empresa; (iv) ausência de aplicação do FAP por estabelecimento.

No mérito, o sujeito passivo repete as razões trazidas na peça de impugnação, conforme os argumentos a seguir lançados:

Sustenta a ilegalidade do reenquadramento promovido pelo Decreto nº 6.957/2009, que alterou o Anexo V do Decreto nº 3.048/1999, majorando a alíquota do SAT/RAT do grau leve para médio, sob o argumento de ausência de comprovação estatística apta a justificar a alteração, em afronta ao art. 22, II e § 3º, da Lei nº 8.212/1991.

Defende que o Poder Executivo somente poderia proceder ao reenquadramento com base em estatísticas apuradas mediante inspeção, demonstrando aumento da frequência, gravidade e custo dos benefícios acidentários, o que não teria ocorrido.

Invoca precedentes do Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.425.090/PR, REsp 1.499.385/PB e REsp 1.476.581/PR), nos quais se reconheceu a necessidade de demonstração concreta de dados estatísticos para legitimar o reenquadramento, sob pena de abuso do poder regulamentar e violação ao princípio da legalidade. Argumenta que a Portaria Interministerial nº 254/2009 não supre tal exigência, por tratar exclusivamente de parâmetros relacionados ao FAP, além de ser posterior ao decreto questionado e não apresentar dados relativos ao binômio custo/receita por CNAE.

Sustenta que a contribuição ao SAT/RAT possui regime jurídico próprio, regido pelos princípios do equilíbrio financeiro-atuarial e da referibilidade, exigindo que cada empresa contribua na medida de seu risco efetivo, não sendo admissível majoração baseada apenas em números absolutos de acidentes ou em presunções decorrentes do Nexo Técnico Epidemiológico Previdenciário (NTEP), o qual configuraria presunção absoluta indevida.

Alega que os dados constantes dos Anuários Estatísticos da Previdência Social não demonstram aumento proporcional da acidentalidade no setor varejista, destacando que eventual crescimento no número absoluto de acidentes decorre da expansão do setor e do aumento da força de trabalho. Acrescenta laudo técnico elaborado a pedido do IDV, o qual concluiu que as atividades exercidas no setor apresentam risco leve, com baixíssimo índice de exposição a agentes nocivos.

Ao final requer, em síntese, a reforma integral da decisão de primeira instância para que seja declarada a nulidade total do Auto de Infração, sob o fundamento de inexistência de demonstração, pela autoridade fiscal, de erro no enquadramento do SAT/RAT adotado pela empresa, com o conseqüente arquivamento do processo administrativo.

Subsidiariamente, caso não seja esse o entendimento, pleiteia a conversão do julgamento em diligência para que sejam apurados: (i) a efetiva existência de erro no enquadramento do grau de risco médio aplicado, mediante apresentação de dados que justifiquem o reenquadramento e infirmem o autoenquadramento realizado pela Recorrente; e (ii) o correto índice do FAP aplicável a cada estabelecimento (CNPJ), considerando que a fiscalização teria utilizado índice único, em desconformidade com a Solução de Consulta nº 7.017.

Por fim, requer que, uma vez realizada a diligência, seja declarado nulo o valor apurado de forma divergente, observando-se o entendimento consignado na referida Solução de Consulta.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior**, Relator

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, e quanto aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, entendo que o recurso deve ser apenas parcialmente conhecido.

A recorrente argumenta que a cobrança da contribuição ao SAT/RAT em qualquer alíquota superior a 1%, por afronta ao princípio da segurança jurídica seria ilegal. Tal argumento não merece maior digressões uma vez que envolve análise sobre a inconstitucionalidade da legislação, conforme orientação imposta pela Súmula CARF nº. 2:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer do argumento de inconstitucionalidade da cobrança da contribuição ao SAT/RAT.

2. Preliminares

2.1 – Vícios do MPF

A recorrente afirma que o MPF marca o início formal da ação fiscal e constitui pressuposto de validade do procedimento, de modo que eventual irregularidade em sua emissão ou prorrogação contamina os atos subsequentes, inclusive o lançamento. Assim, estando o MPF eivado de vício, o auto de infração dele decorrente igualmente careceria dos requisitos de validade.

Aduz que o TDPF expedido em 25/11/2014 teria sido prorrogado de forma irregular, pois a prorrogação assinada em 15/07/2015 não poderia ultrapassar o prazo máximo de 120 dias previsto na Portaria RFB nº 1.687/2014, extinguindo-se em 13/11/2015. Assim, a nova prorrogação ocorrida em 20/11/2015 teria sido formalizada quando o MPF já estava extinto, tornando inválido o procedimento fiscal concluído apenas em abril de 2016.

Argumenta que tal irregularidade configura vício insanável, por violação aos princípios da legalidade, da segurança jurídica e da boa-fé objetiva, além de implicar preterição do direito de defesa. Invoca precedentes judiciais no sentido de que a prorrogação intempestiva do MPF acarreta nulidade do processo administrativo e do lançamento, requerendo o reconhecimento da nulidade absoluta do auto de infração.

Ao contrário do que afirma o Recorrente não há nenhuma irregularidade no procedimento, tendo em vista que o MPF é ato de controle interno. Compreende, antes de tudo, medida administrativa organizacional, para controle do trabalho e informação ao contribuinte de que a ação fiscal levada a cabo junto a ele é de conhecimento do comando do órgão e como ele poderá se certificar de existência de tal procedimento administrativo.

Cumprir enfatizar que o MPF não é requisito formal do auto de infração, dentre aqueles arrolados no artigo 10 do decreto nº 70.235 de 1972. Portanto, inexistem quaisquer dos vícios que poderiam levar à nulidade do auto de infração, contendo todos os elementos postos na norma.

Ademais a matéria não comporta maiores discussões, sendo pacífico o entendimento neste Conselho, que eventual irregularidades do MPF não acarreta a nulidade do lançamento, consubstanciado na Súmula CARF nº 171, conforme já destacado pela decisão de piso e abaixo reproduzida e de observância obrigatória por parte de seus membros:

Súmula CARF nº 171

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

No tocante ao procedimento fiscal, é importante ressaltar que se trata de fase de natureza oficiosa, de caráter eminentemente inquisitório, na qual ainda não há instaurado o contraditório. O direito de defesa somente surge com a apresentação da impugnação, conforme dispõe o artigo 14 do Decreto nº 70.235/1972.

Nesse sentido, não procede a alegação de nulidade pela ausência de contraditório na fase prévia, uma vez que esta etapa visa apenas à coleta de elementos para a constituição do crédito tributário, cabendo ao contribuinte exercer sua defesa posteriormente, como de fato ocorreu no presente caso.

Quanto a este tema, entendo que se aplica a Súmula CARF nº 162:

Súmula CARF nº 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Por fim, ressalta-se que a atividade fiscal é vinculada à lei e deve obedecer estritamente aos comandos normativos, em conformidade com os princípios da legalidade e da vinculação do julgador administrativo. Tendo sido observados todos os requisitos legais para a constituição do crédito tributário e não havendo prova de prejuízo efetivo à defesa, rejeita-se a preliminar de nulidade do MPF suscitada.

2.2 – Divergência entre o relatório e os cálculos

A recorrente sustenta a nulidade do Auto de Infração por cerceamento do direito de defesa, alegando que a peça fiscal não permite identificar com precisão o conteúdo e os

fundamentos da acusação, gerando insegurança no exercício do contraditório e da ampla defesa. Afirma que o lançamento não teria observado os requisitos formais do art. 39, incisos III e IV, do Decreto nº 7.574/2011, pois a descrição dos fatos e a indicação do enquadramento legal/penalidade não seriam claras e coerentes com a exigência constituída.

Alega que, embora o relatório fiscal trate de suposta diferença de RAT/SAT, há divergências relevantes entre a narrativa do relatório e a memória de cálculo (anexo), especialmente quanto aos valores do FAP indicado como utilizado e o FAP considerado correto. Aponta que o relatório menciona FAP “1” versus “0,1366”, ao passo que a planilha registra FAP correto “1,0963” e FAP utilizado “1,100”. Sustenta que, sendo o FAP fator que pode majorar ou reduzir o valor do RAT, se o FAP utilizado fosse maior do que o devido, o recolhimento tenderia a ser superior (e não inferior), o que tornaria contraditória a conclusão fiscal de recolhimento a menor.

Diz que esse desencontro entre a descrição do fato gerador/infracional e os cálculos que embasam a exigência impede compreender a origem da conclusão fiscal e, por consequência, inviabiliza defesa plena, configurando vício insanável à luz do Decreto nº 70.235/1972 e do Decreto nº 7.574/2011, que regem o processo administrativo fiscal. Invoca, ainda, o princípio da estrita legalidade em matéria tributária e processual para sustentar que, não sendo possível identificar com segurança o suporte fático e aritmético do lançamento, a autuação deve ser anulada.

Por fim, fundamenta a nulidade também em precedentes da jurisdição administrativa federal que reconhecem a invalidade de autos lavrados com descrição deficiente dos fatos e preterição do direito de defesa, bem como nos dispositivos que preveem nulidade de atos praticados com cerceamento defensivo. Conclui que qualquer decisão proferida sobre lançamento formalmente obscuro permaneceria viciada, razão pela qual requer o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração desde a origem.

Antes de adentrar propriamente nas alegações de nulidade formuladas pela recorrente, convém ressaltar, de forma preliminar, o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional e nos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972, os quais delineiam os elementos essenciais para a validade do lançamento tributário, acrescidos dos requisitos gerais aplicáveis aos atos administrativos.

Esses dispositivos constituem o alicerce normativo que assegura a legalidade, a competência da autoridade fiscal e a observância do devido processo administrativo, princípios que devem nortear toda a atuação da Administração Tributária.

Código Tributário Nacional

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente,

determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Decreto 70.235/72

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado; II - o local, a data e a hora da lavratura; III - a descrição do fato; IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Cumpre igualmente destacar as hipóteses que ensejam a nulidade do lançamento, expressamente previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, diploma que rege o Processo Administrativo Fiscal. O referido dispositivo estabelece as situações em que o vício atinge a própria validade do ato, tornando-o insuscetível de convalidação, especialmente quando praticado por autoridade incompetente ou em desrespeito às garantias do devido processo legal:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem

em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

A análise da preliminar de nulidade apresentadas revela que não há fundamento para o acolhimento da tese defensiva. De acordo com a legislação supracitada, a nulidade de um lançamento somente se configura quando os atos são lavrados por pessoa incompetente ou quando há preterição do direito de defesa. No caso em exame, verifica-se que o auto de infração foi regularmente lavrado por autoridade competente e que todos os atos processuais foram realizados em estrita observância às normas legais, assegurando ao contribuinte pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

A alegação de nulidade fundada em suposta contradição entre o Relatório Fiscal e a memória de cálculo não merece prosperar. Embora tenha havido incorreção pontual na redação de determinado trecho do relatório, o próprio documento esclarece, de forma expressa, que os elementos efetivamente considerados para a constituição do crédito tributário: bases de cálculo, alíquota do SAT e fatores do FAP, encontram-se discriminados no Anexo I, o qual integra o lançamento.

No item que descreve os procedimentos de cálculo, a autoridade fiscal consignou que os valores devidos foram apurados por competência, com dedução daqueles declarados em GFIP, indicando que os parâmetros utilizados constam detalhadamente na planilha descrita como Anexo I, na qual se verifica, de maneira objetiva, que a alíquota considerada correta para o RAT foi de 2,0% e o FAP aplicado no levantamento foi de 1,1553 para 2012 e de 1,0638 para 2013, enquanto o contribuinte utilizou alíquota de 1,0% e FAP de 1,100. Esses dados estão expressamente identificados na planilha como “RAT – AL CORRETA” e “FAP CORRETO”, permitindo perfeita compreensão da metodologia empregada.

Desse modo, eventual impropriedade redacional isolada não compromete a higidez do lançamento, pois não gera incerteza quanto aos critérios efetivamente adotados nem impede o pleno exercício do direito de defesa. O vício alegado não possui aptidão para macular o ato administrativo, especialmente porque não houve qualquer prejuízo concreto ao sujeito passivo — requisito indispensável para o reconhecimento de nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal, conforme a disciplina do Decreto nº 70.235/1972.

Ademais, o lançamento foi regularmente formalizado, com a devida intimação do contribuinte e abertura de prazo para impugnação, o que assegurou a observância do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. A própria apresentação de defesa substancial demonstra que a parte compreendeu a acusação fiscal e os fundamentos do crédito constituído.

Assim, inexistindo prejuízo efetivo, obscuridade material ou deficiência que inviabilize a compreensão da exigência, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração, devendo ser rejeitada a preliminar suscitada.

2.3 – Ausência de demonstração para autuar pelo enquadramento realizado pela recorrente.

A recorrente sustenta que, em caso idêntico, a Segunda Turma do CARF reconheceu a nulidade de auto de infração por ausência de comprovação, pela autoridade fiscal, de erro no autoenquadramento da alíquota do RAT/SAT realizado pelo contribuinte, entendendo configurado vício material no lançamento. Afirma que, no presente caso, igualmente não houve demonstração de que o enquadramento adotado pela empresa estivesse incorreto, nem intimação para que comprovasse os critérios utilizados, tampouco prova da atividade preponderante exercida em seus estabelecimentos.

Argumenta que compete ao Fisco, nos termos do art. 142 do CTN, revisar o lançamento por homologação mediante adequada verificação do fato gerador, determinação da matéria tributável, identificação do sujeito passivo e quantificação correta do tributo, instruindo o auto com todos os elementos probatórios exigidos pelo art. 9º do Decreto nº 70.235/72. Sustenta que a ausência de demonstração dos critérios e fundamentos do reenquadramento caracteriza vício material insanável, não passível de suprimento posterior por diligência, impondo-se, portanto, o reconhecimento da nulidade do lançamento.

A alegação recursal não merece acolhimento.

Em primeiro lugar, o precedente citado não possui efeito vinculante e foi proferido à luz de circunstâncias fáticas próprias daquele processo, não sendo possível presumir identidade probatória com o caso ora examinado. A nulidade ali reconhecida decorreu da ausência de demonstração mínima dos elementos que infirmassem o autoenquadramento do contribuinte.

No presente feito, entretanto, a autuação não se limitou a mera discordância abstrata do enquadramento, mas decorreu da correlação objetiva entre o CNAE declarado pela própria Recorrente em GFIP e a alíquota correspondente prevista na legislação e no regulamento.

É importante destacar que o enquadramento da contribuição ao SAT/RAT é determinado com base na atividade econômica preponderante informada pelo contribuinte, identificada pelo CNAE constante de suas declarações fiscais. A fiscalização, ao proceder ao lançamento, não inovou critérios nem realizou reenquadramento discricionário, mas aplicou a alíquota legalmente prevista para o código CNAE declarado. Nessa hipótese, não se exige produção de prova autônoma sobre a atividade exercida, pois o próprio contribuinte já a declarou formalmente, vinculando-se aos efeitos tributários dela decorrentes.

Nos termos do art. 142 do CTN, compete à autoridade fiscal constituir o crédito tributário mediante verificação do fato gerador, determinação da matéria tributável e cálculo do montante devido. Quando a divergência decorre de erro no FAP informado ou de aplicação incorreta da alíquota correspondente ao CNAE declarado, a constituição do crédito resulta de simples confronto entre os dados declarados e os parâmetros normativos vigentes, sendo suficiente a instrução constante do auto de infração e de sua memória de cálculo.

Não há, portanto, inversão do ônus probatório. Caso a recorrente entenda que o CNAE informado não refletia sua atividade preponderante ou que houve equívoco na classificação adotada, incumbia-lhe comprovar tal circunstância de forma inequívoca, o que não se verificou. A ausência de impugnação específica quanto ao CNAE declarado reforça a presunção de legitimidade do lançamento.

Ademais, não procede a alegação de vício material por ausência de prova, pois o auto encontra-se instruído com os demonstrativos de cálculo, identificação das competências, bases de cálculo, alíquotas e índices de FAP aplicados. A discordância quanto à metodologia ou quanto ao reenquadramento promovido pelo Decreto nº 6.957/09 traduz insurgência jurídica contra a norma regulamentar, e não deficiência probatória do lançamento.

Por fim, não há falar em impossibilidade de manutenção do lançamento sob fundamento de vedação à complementação probatória, uma vez que não se trata de inovação ou novação do lançamento, mas de defesa de sua validade à luz dos elementos já constantes dos autos.

Conclui-se, assim, que não se verifica vício material apto a ensejar nulidade, pois a autoridade fiscal observou os critérios legais e regulamentares aplicáveis, limitando-se a aplicar a alíquota correspondente à atividade econômica preponderante declarada pela própria contribuinte.

2.4 – Aplicação de FAP por estabelecimento

No presente tópico, a recorrente sustenta que, conforme entendimento firmado na Solução de Consulta nº 7.017 da 7ª Região Fiscal, vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 71, o Fator Acidentário de Prevenção (FAP) deve ser aplicado por estabelecimento, isto é, individualmente por CNPJ, considerando os respectivos índices de frequência, gravidade e custo dos acidentes de trabalho.

Alega que, no auto de infração, o FAP teria sido apurado de forma linear e uniforme, sem observância da apuração individualizada por estabelecimento, o que demonstraria a utilização de critério genérico na constituição do crédito tributário. Argumenta ser improvável que todas as filiais tenham apurado o mesmo índice de FAP, sobretudo porque algumas não teriam registrado acidentes ou gerado custos à Previdência Social, hipótese em que o fator deveria corresponder ao mínimo legal.

Afirma, ainda, que o auto não apresenta memória de cálculo individualizada por estabelecimento, nem demonstração específica dos índices aplicados a cada CNPJ, o que evidenciaria a adoção de valores genéricos e comprometeria a validade da exigência.

A sistemática do FAP já era estruturada a partir de dados oficiais processados pela Previdência Social, com divulgação anual dos índices atribuídos a cada estabelecimento, disponibilizados ao contribuinte por meio eletrônico. A fiscalização, ao constituir o crédito, valeu-

se justamente desses índices oficiais, não havendo espaço para fixação arbitrária ou genérica do fator.

O fato de os estabelecimentos integrarem o mesmo grupo empresarial não impede que, em determinado período, tenham recebido índices idênticos, sobretudo quando inseridos na mesma subclasse CNAE e submetidos à mesma metodologia de cálculo nacional. A coincidência numérica, por si só, não comprova irregularidade. Para infirmar a exigência, seria indispensável a demonstração concreta de que algum CNPJ possuía FAP diverso do utilizado no lançamento, o que não foi comprovado.

Ademais, a constituição do crédito decorreu do confronto entre as informações declaradas em GFIP e os índices oficiais divulgados pela Administração, de modo que eventual divergência poderia ser facilmente demonstrada mediante apresentação dos extratos específicos de FAP por estabelecimento. A ausência dessa prova reforça a presunção de legitimidade do ato administrativo.

O contencioso administrativo fiscal, instaurado no rito do Decreto nº 70.235, de 1972, não é via apropriada para revisar/questionar os fundamentos e os cálculos do fator acidentário, individualizado pelo CNPJ da empresa em relação à sua atividade econômica, a partir dos índices de frequência, gravidade e custo calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social (art. 202-A, § 4º, do RPS). É dizer que o rito processual não se presta à avaliação da conformidade do FAP publicado com as normas da legislação previdenciária, na medida em que o controle de legalidade do auto de infração restringe-se aos efeitos tributários do índice divulgado pelo Ministério da Previdência Social.

Não se verifica, portanto, utilização de critério genérico ou violação ao dever de individualização. O lançamento foi estruturado com base em dados oficiais e parâmetros normativos aplicáveis às competências atuadas, inexistindo vício material capaz de comprometer sua validade. Rejeito a preliminar

3. Do pedido de diligência

No item destinado aos pedidos do Recurso Voluntário, a recorrente requer, subsidiariamente, a conversão do julgamento em diligência, a fim de que sejam reavaliados os valores considerados no lançamento e verificada a correção dos recolhimentos efetuados, com a consequente adequação ou cancelamento da exigência, caso constatado equívoco na constituição do crédito tributário.

Conforme visto, as teses de defesa, repisadas no recurso já foram devidamente enfrentadas e afastadas pela decisão de piso, o que torna prescindível a realização da diligência solicitada.

Nesse sentido entendo por inócua a realização da diligência pleiteada, uma vez que a documentação constante dos autos é suficiente para confirmar os argumentos adotados no presente voto.

Ademais, o lançamento foi efetuado com base nas informações prestadas pelo contribuinte em GFIP e a defesa não apresenta qualquer documentação capaz de comprovar outro CNAE, que ensejaria aplicação de alíquota diversa daquela aplicada pela fiscalização.

Para além do exposto, entendo que não merece acolhimento o pedido de realização de diligência, tendo em vista que as provas dos autos se mostram aptas para colimar o indeferimento de tal pleito.

Nesse sentido, cabe transcrever o teor da Súmula CARF nº 163:

Súmula CARF nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Pelo exposto, considerando que os elementos dos autos são suficientes para formar a convicção do julgador, indefere-se o pedido de realização de diligência, por considerá-las prescindíveis.

4. Mérito

4.1 – Da alegada ofensa ao princípio do cálculo atuarial e da referibilidade

A recorrente sustenta que a contribuição ao SAT/RAT possui regime jurídico próprio e distinto da contribuição previdenciária patronal destinada ao financiamento geral da Seguridade Social. Argumenta que, nos termos do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, enquanto a contribuição prevista no inciso I destina-se ao custeio global do sistema, a contribuição prevista no inciso II possui finalidade específica: financiar benefícios relacionados a acidentes do trabalho e aposentadoria especial. Por essa razão, defende que os recursos do SAT/RAT estariam vinculados a uma destinação específica, formando espécie de “conta apartada” voltada exclusivamente ao custeio de benefícios acidentários.

A partir dessa premissa, alega que a cobrança do SAT/RAT deve observar limites próprios decorrentes de sua natureza securitária, especialmente o princípio do equilíbrio financeiro e atuarial, previsto no art. 201 da Constituição Federal. Sustenta que a arrecadação dessa contribuição deve guardar correspondência com os custos efetivos dos benefícios acidentários, de modo que eventual majoração de alíquota somente se justificaria diante da demonstração concreta de desequilíbrio entre receitas e despesas.

Afirma, ainda, que o legislador adotou o princípio da referibilidade como critério estruturante da exação, ao estabelecer que cada empresa contribui conforme o grau de risco de sua atividade preponderante. Segundo essa linha argumentativa, a contribuição não teria caráter solidário amplo, mas individualizado, devendo refletir o risco efetivamente atribuído a cada atividade econômica. O § 3º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, ao condicionar o reenquadramento a

estatísticas apuradas mediante inspeção, reforçaria essa lógica de individualização e estímulo à prevenção de acidentes.

Com base nesses fundamentos, a recorrente defende que os princípios do cálculo atuarial e da referibilidade constituem limites jurídicos à atuação do Poder Executivo no reenquadramento de atividades e na alteração de alíquotas. Invoca entendimento do STF no sentido de que a delegação normativa somente é legítima quando exercida dentro de padrões objetivos que não desvirtuem o comando legal. Alega, por fim, que tais balizas não teriam sido observadas no reenquadramento promovido, o que tornaria ilegal ou inconstitucional a majoração da alíquota aplicada às suas atividades.

As teses recursais fundadas nos princípios da referibilidade e do cálculo atuarial não merecem acolhimento.

É pacífico no direito tributário que a alíquota da contribuição destinada ao financiamento do SAT/RAT/GILRAT é definida com base no grau de risco da atividade preponderante exercida em cada estabelecimento, considerado individualmente por CNPJ., conforme entendimento sumulado pelo 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. (SÚMULA 351, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/06/2008, DJe 19/06/2008)

Tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2120/2011, pelo Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15/12/2011, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN expediu o Ato Declaratório PGFN nº 11 de 20 de dezembro de 2011, acolhendo o entendimento da jurisprudência pacificada no âmbito do STJ, nos termos abaixo reproduzidos:

"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."

De acordo com o artigo 202, §§ 3º, 5º e 6º do Decreto nº 3.048 de 1999, é de responsabilidade da empresa o autoenquadramento mensal no grau de risco relativamente à sua atividade preponderante, cabendo ao fisco revê-lo a qualquer tempo na hipótese de verificação de erro, situação que permitirá à autoridade administrativa adotar as medidas cabíveis à sua correção, bem como orientar o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e proceder à notificação dos valores devidos.

No entanto a recorrente não juntou aos autos documentação comprobatória para demonstrar e comprovar a sua atividade preponderante diferenciada para cada filial e matriz.

A legislação de regência estabelece que o enquadramento no grau de risco decorre da atividade econômica preponderante, identificada pelo CNAE informado pelo próprio contribuinte em suas declarações fiscais. Trata-se, portanto, de sistemática objetiva e previamente definida em norma geral, aplicável a todos os contribuintes que desenvolvem a mesma atividade econômica, não havendo exigência legal de cálculo atuarial individualizado por empresa.

O princípio da referibilidade, invocado pela Recorrente, não implica que a contribuição deva refletir a realidade estatística particular de cada contribuinte, mas sim que a tributação esteja vinculada à natureza da atividade econômica exercida. Essa vinculação ocorre justamente por meio do enquadramento no CNAE correspondente e na respectiva classificação de risco estabelecida em regulamento. A lei não condiciona a exigibilidade da alíquota à comprovação de risco concreto individual, mas à atividade preponderante declarada.

Da mesma forma, o equilíbrio financeiro e atuarial mencionado no art. 201 da Constituição dirige-se à organização global do regime geral de previdência social, não constituindo requisito de validade do lançamento individual. A aferição atuarial ocorre em nível sistêmico e macroeconômico, considerando dados agregados do conjunto de contribuintes de determinado setor, e não em relação isolada a cada empresa.

Assim, não há que se falar em ofensa aos princípios invocados quando o lançamento observa a legislação vigente e aplica a alíquota correspondente ao CNAE declarado pelo contribuinte. Caso este entenda que o código informado não reflete sua atividade preponderante, incumbe-lhe comprovar tal circunstância de forma inequívoca. Ausente essa demonstração, prevalece o enquadramento declarado e, por conseguinte, a alíquota legalmente prevista.

Conclui-se, portanto, que o reenquadramento questionado não afronta os princípios da referibilidade ou do equilíbrio atuarial, uma vez que decorre diretamente da sistemática legal aplicável à atividade econômica preponderante informada pelo próprio contribuinte, devendo ser mantido o lançamento.

4.2 – Da inobservância ao art. 22, II e §3º e art. 80, VII da lei 8.212/91

A recorrente sustenta que o reenquadramento promovido pelo Decreto nº 6.957/2009, que alterou o Anexo V do Decreto nº 3.048/1999 e elevou o grau de risco de determinadas atividades do nível “leve” para “médio”, teria ocorrido sem a devida demonstração de dados estatísticos exigidos pelo art. 22, II e § 3º, da Lei nº 8.212/1991. Argumenta que a Constituição prevê o seguro contra acidentes do trabalho e que a legislação ordinária condiciona eventual alteração de enquadramento à existência de estatísticas apuradas mediante inspeção, aptas a demonstrar aumento da frequência, gravidade e custo dos benefícios acidentários.

Afirma que não houve publicação de estudos técnicos que justificassem a majoração da alíquota do SAT/RAT para o setor das Recorrentes, inexistindo comprovação de desequilíbrio financeiro-atuarial decorrente da atividade econômica exercida. Defende que a simples elevação do número absoluto de acidentes não seria suficiente para embasar o

reenquadramento, pois tal aumento poderia decorrer da expansão do setor e do crescimento do número de empregados, o que implicaria também maior arrecadação.

Sustenta que os dados divulgados pela Portaria Interministerial nº 254/2009 não atenderiam às exigências legais, por estarem voltados à metodologia do FAP e não ao reenquadramento do grau de risco do RAT. Além disso, destaca que referida portaria é posterior ao Decreto nº 6.957/2009 e não apresenta informações completas sobre receitas arrecadadas, custos de benefícios e número de trabalhadores por segmento, elementos que reputa essenciais para justificar a alteração das alíquotas.

Alega, ainda, que o art. 80, VII, da Lei nº 8.212/1991 impõe o dever de transparência quanto às receitas e despesas do regime geral, bem como aos critérios adotados para garantir o equilíbrio atuarial, o que não teria sido observado. Assim, entende que a majoração da alíquota teria violado os princípios da legalidade, da motivação, da publicidade e da preservação do equilíbrio financeiro-atuarial, configurando abuso do poder regulamentar.

Por fim, com base nos dados constantes dos Anuários Estatísticos da Previdência Social, sustenta que não houve aumento proporcional da acidentalidade nos CNAEs correspondentes às suas atividades, argumentando que a elevação no número de registros estaria relacionada ao crescimento do setor varejista no período analisado. Conclui, portanto, que não existiria causa suficiente para o reenquadramento do grau de risco e a consequente majoração da alíquota do SAT/RAT

As alegações da recorrente quanto à ausência de demonstração estatística apta a justificar a majoração da alíquota do RAT não merecem acolhimento.

O Fator Acidentário de Prevenção (FAP) possui fundamento legal expresso no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, que autoriza a redução ou majoração da alíquota da contribuição ao RAT conforme o desempenho da empresa em sua respectiva atividade econômica. Trata-se, portanto, de mecanismo legalmente instituído, voltado justamente à individualização da carga contributiva dentro de cada setor econômico, em consonância com a política de prevenção de acidentes do trabalho.

O desempenho das empresas é apurado com base em critérios técnicos objetivos — índices de frequência, gravidade e custo dos benefícios acidentários — conforme metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social (CNPS), órgão dotado de competência normativa e técnica específica sobre a matéria. A metodologia está formalmente disciplinada nas Resoluções MPS/CNPS nº 1.308/2009 e nº 1.309/2009, o que afasta qualquer alegação de arbitrariedade ou ausência de critérios.

A atribuição, o cálculo e a divulgação anual do FAP são de competência do Ministério da Previdência Social, sendo o índice publicado oficialmente e disponibilizado às empresas com todos os elementos necessários à verificação do respectivo desempenho dentro da subclasse do CNAE, conforme determina o § 5º do art. 202-A do Decreto nº 3.048/1999. Caso o

contribuinte discorde dos dados utilizados, a própria sistemática prevê meio específico de contestação administrativa perante o órgão competente.

Importante destacar que a Lei nº 8.212/1991 não impõe a obrigatoriedade de que cada ato normativo que altere ou operacionalize a incidência das alíquotas do RAT venha acompanhado, no mesmo instrumento, da integralidade das bases estatísticas que lhe dão suporte. O que a legislação exige é que os dados estatísticos existam e sejam apurados com base técnica, bem como que sejam disponibilizados ao público, o que ocorre por meio da publicação dos Anuários Estatísticos da Previdência Social e das informações disponibilizadas nos sítios oficiais da Secretaria de Previdência.

As estatísticas relativas a acidentes de trabalho, frequência, gravidade e custo são amplamente divulgadas em meios oficiais de acesso público, possibilitando transparência e controle social. Não se verifica, portanto, qualquer violação aos princípios da legalidade, da publicidade ou da motivação, tampouco abuso do poder regulamentar.

Conclui-se, assim, que o reenquadramento e a aplicação do FAP observaram o arcabouço legal vigente, a metodologia aprovada pelo órgão técnico competente e os mecanismos formais de divulgação e impugnação previstos na legislação, não havendo fundamento para acolher a alegação de nulidade ou ilegalidade da exigência.

4.3 – Da ilegalidade da graduação das alíquotas da contribuição ao SAT/RAT em função da presunção absoluta de acidentalidade Desconsiderando a Realidade da Empresa

A recorrente sustenta que a majoração da alíquota do SAT/RAT teria se fundamentado em presunção absoluta de acidentalidade decorrente da aplicação do Nexo Técnico Epidemiológico (NTEP), o que reputa ilegal. Argumenta que o Decreto nº 6.042/2007 introduziu metodologia pela qual determinadas patologias, quando associadas a certos CNAEs, passam a ser presumidas como de natureza ocupacional, invertendo-se o ônus probatório em desfavor da empresa.

Defende que essa presunção, embora formalmente relativa, na prática assume caráter absoluto, pois ainda que a empresa possa contestar casos específicos a ela atribuídos, não teria como impugnar as presunções aplicadas aos demais contribuintes do mesmo setor econômico, as quais também influenciam o reenquadramento coletivo do grau de risco. Assim, entende que a graduação das alíquotas estaria baseada em presunção irreversível, incompatível com o princípio da legalidade estrita em matéria tributária.

Alega, ainda, que o reenquadramento promovido pelo Decreto nº 6.957/2009 desconsiderou a realidade concreta das empresas do setor varejista, não havendo justificativa fática para a elevação do grau de risco de leve para médio.

Sustenta ainda que, diante da ausência de estudos oficiais suficientes, o Instituto para Desenvolvimento do Varejo (IDV) encomendou laudo técnico à empresa especializada Athenas – Gestão em Segurança e Saúde Ocupacional, com base em análise documental e

pesquisa de campo em empresas varejistas. Segundo o estudo, os trabalhadores do setor estariam predominantemente submetidos a atividades administrativas ou burocráticas, com exposição eventual e abaixo dos limites de tolerância a agentes físicos, químicos e biológicos.

O laudo conclui que o percentual de trabalhadores efetivamente expostos a riscos relevantes seria inferior a 1% da massa analisada, inexistindo elementos que justificassem o reenquadramento para grau médio. A Recorrente afirma que apenas mediante perícia individualizada por CNPJ seria possível aferir corretamente o grau de risco para fins tributários.

Além disso, destaca seu histórico específico de acidentalidade, informando que, em 2011, em universo de 3.901 empregados, registraram-se apenas 28 acidentes de trabalho, sendo a maioria de trajeto, com apenas 10 ocorridos no ambiente laboral e nenhum de natureza grave. Argumenta que tais dados, aliados aos investimentos realizados em prevenção de acidentes, demonstrariam que seu grau de risco é leve.

Com base nesses elementos, sustenta que a autoridade fiscal não comprovou erro no autoenquadramento adotado pela empresa e que, ausente demonstração concreta da inadequação da alíquota aplicada, o lançamento padeceria de vício material, devendo ser declarado nulo. Invoca precedente administrativo no qual se reconheceu a nulidade do lançamento por ausência de comprovação do erro no enquadramento promovido pelo contribuinte.

As alegações da Recorrente quanto à suposta ilegalidade da graduação das alíquotas do SAT/RAT, bem como à utilização do NTEP e ao descompasso entre o grau de risco e a realidade individual da empresa, não merecem prosperar.

A Lei nº 8.212/1991, em seu art. 22, II, com redação conferida pela Lei nº 9.732/1998, fixou expressamente as alíquotas de 1%, 2% e 3%, conforme o grau de risco da atividade econômica preponderante seja classificado como leve, médio ou grave. A lei, portanto, estabeleceu os parâmetros essenciais da incidência tributário – fato gerador, base de cálculo e alíquotas – delegando ao regulamento apenas a complementação técnica dos conceitos de “atividade preponderante” e dos critérios de enquadramento.

É plenamente legítimo que a lei atribua ao regulamento a tarefa de detalhar conceitos técnicos e atualizar o enquadramento das atividades conforme indicadores estatísticos que, por sua própria natureza, são dinâmicos e sujeitos a variações ao longo do tempo. As alíquotas do SAT/RAT variam em função do risco inerente à atividade econômica preponderante, o que confere à contribuição traços de comutatividade e racionalidade atuarial, compatíveis com a finalidade de financiamento dos benefícios acidentários.

No caso concreto, cumpre ressaltar que foi o próprio contribuinte quem indicou o CNAE correspondente à sua atividade preponderante, declarando-o em GFIP. A atuação fiscal limitou-se a aplicar a alíquota legalmente prevista para o grau de risco associado àquele CNAE. Não houve reenquadramento arbitrário individual, mas mera correlação entre o código de atividade informado e a alíquota prevista na legislação vigente.

Importante mencionar que a discussão acerca da alteração das alíquotas do SAT/RAT pelo Decreto nº 6.957/2009 possui natureza eminentemente constitucional, tendo sido submetida ao Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema 554 da Repercussão Geral (RE 677.725/RS), no qual se reconheceu a constitucionalidade da delegação normativa para definição e atualização do grau de risco das atividades econômicas, conforme a seguir se transcreve:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. ALÍQUOTA DEFINIDA PELO FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO - FAT E PELO GRAU DE RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO - RAT. DELEGAÇÃO AO CONSELHO NACIONAL DA PREVIDÊNCIA PARA REGULAMENTAÇÃO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA ANTERIORIDADE, DA RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR E DA MORALIDADE ADMINISTRATIVA. LEI 10.666/03, ARTIGO 10. DECRETO 3.048/89, ART. 202 A, NA REDAÇÃO DO DECRETO 6.957/09. RESOLUÇÕES 1.308/2009 E 1.309/2009, DO CONSELHO NACIONAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. CF, ARTIGOS 5º, INCISO II; 37; 146, INCISO II; 150, INCISOS I E III, ALÍNEA 'A'; 154, INCISO I, E 195, § 4º.

1. O sistema de financiamento do Seguro de Acidente de Trabalho (SAT) e da Aposentadoria Especial visa suportar os benefícios previdenciários acidentários decorrentes das doenças ocupacionais.

2. A Contribuição Social para o Seguro de Acidente de Trabalho (SAT) tem fundamentado nos artigos 7º, XXVIII, 194, parágrafo único, V, e 195, I, todos da CRFB/88.

3. O sistema impregnado, principalmente, pelos Princípios da Solidariedade Social e da Equivalência (custo-benefício ou prêmio versus sinistro), impõe maior ônus às empresas com maior sinistralidade por atividade econômica.

4. O enquadramento genérico das empresas neste sistema de financiamento se dá por atividade econômica, na forma do art. 22, inciso II, alíneas a, b e c, da Lei nº 8.212/91, enquanto o enquadramento individual das empresas se dá por meio do Fator Acidentário de Prevenção (FAP), ao qual compete o dimensionamento da sinistralidade por empresa, na forma do art. 10 da Lei nº 10.666/2003.

5. A Suprema Corte já assentou a constitucionalidade do art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, DOCUMENTO VALIDADO verbis: EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I. I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT. II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar

desigualmente aos desiguais. III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional. V. - Recurso extraordinário não conhecido. (RE 343446, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04-04-2003), o que se aplica as normas ora objurgadas por possuir a mesma *ratio*.

6. A lei que institui tributo deve guardar maior densidade normativa, posto que deve conter os seus elementos essenciais previstos em lei formal (art. 97, CTN), a saber os aspectos material (fatos sobre os quais a norma incide), temporal (momento em que a norma incide) e espacial (espaço territorial em que a norma incide), assim como a consequência jurídica, de onde se extraem os aspectos quantitativo (sobre o que a norma incide - base de cálculo e alíquota) e pessoal (sobre quem a norma incide - sujeitos ativo e passivo), elementos do fato gerador que estão sob a reserva do princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88) (FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 8), premissas atendidas no caso *sub examine*.

7. O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, guarda similaridade com a situação do leading case no RE 343446, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04/04/2003, posto norma a ser colmatada pela via regulamentar, segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional da Previdência Social, verbis: Art. 10. A alíquota de contribuição de um, dois ou três por cento, destinada ao financiamento do benefício de aposentadoria especial ou daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, poderá ser reduzida, em até cinquenta por cento, ou aumentada, em até cem por cento, conforme dispuser o regulamento, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social.

8. As alíquotas básicas do SAT são fixadas expressamente no art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, restando ao Fator Acidentário de Prevenção (FAP), à luz do art. 10 da Lei nº 10.666/2003, a delimitação da progressividade na forma de coeficiente a ser multiplicado por estas alíquotas básicas, para somente então ter-se aplicada sobre a base de cálculo do tributo.

9. O FAP, na forma como prescrito no art. 10 da Lei nº 10.666/2003 ("...conforme dispuser o regulamento, em razão do desempenho da empresa em relação à

respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social) possui densidade normativa suficiente, posto que fixados os standards, parâmetros e balizas de controle a ensejar a regulamentação da sua metodologia de cálculo de forma a cumprir o princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88).

10. A composição do índice composto do FAP foi implementada pelo Conselho Nacional de Previdência Social (CNPS), à luz do art. 10 da Lei nº 10.666/2003, órgão do Ministério da Previdência e Assistência Social, que é instância quadripartite que conta com a representação de trabalhadores, empregadores, associações de aposentados e pensionistas e do Governo, através de diversas resoluções: Resolução MPS/CNPS nº 1.101/98, Resolução MPS/CNPS nº 1.269/06, Resolução MPS/CNPS nº 1.308/09, Resolução MPS/CNPS nº 1.309/09 e Resolução MPS/CNPS nº 1.316/2010. Estas resoluções do CNPS foram regulamentadas pelo art. 202-A, do Decreto nº 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 6.957/09, e, mais recentemente, pelo Decreto 14.410/10, cumprindo o disposto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003.

11. As resoluções do CNPS foram regulamentadas pelo art. 202-A, do Decreto nº 3.048/99, cumprindo o disposto no art. 10, da Lei nº 10.666/2003, a qual autorizou a possibilidade de redução de até 50% ou majoração em até 100% das alíquotas 1%, 2% e 3%, previstas no art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, conforme o desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica.

12. O FAP destina-se a aferir o desempenho específico da empresa em relação aos acidentes de trabalho, tal como previsto no § 1º, do art. 202-A do Decreto nº 3.048/99. A variação do fator ocorre em função do desempenho da empresa frente às demais empresas que desenvolvem a mesma atividade econômica. Foi regulamentado como um índice composto, obtido pela conjugação de índices parciais e percentis de gravidade, frequência e custo, sendo integrado por três categorias de elementos: (i) os índices parciais (frequência, gravidade e custo); (ii) os percentis de cada índice parcial; (iii) os pesos de cada percentil (art. 202-A do Decreto nº 3.048/99).

13. Segundo essa metodologia de cálculo, as empresas são enquadradas em rankings relativos à gravidade, à frequência e ao custo dos acidentes de trabalho e na etapa seguinte, os percentis são multiplicados pelo peso que lhes é atribuído, sendo os produtos somados, chegando-se ao FAP.

14. A declaração de inconstitucionalidade do art. 10 da Lei nº 10.666/2003 e do artigo 202-A do Decreto nº 3.048/99, não se sustenta quando contrastada com o princípio de vedação do retrocesso.

15. Extrai-se deste princípio a invalidade da revogação de normas legais que concedam ou ampliem direitos fundamentais, sem que a revogação seja acompanhada de uma política substitutiva ou equivalente (art. 5º, § 1º, CRFB/88),

posto que invalidar a norma atenta contra os artigos arts. 7º, 150, II, 194, parágrafo único e inc. V, e 195, § 9º, todos da CRFB/88.

16. A sindicabilidade das normas infralegais, artigo 202-A do Decreto nº 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 6.957/09, deve pautar-se no sentido de que não cabe ao Pretório Excelso discutir a implementação de políticas públicas, seja por não dispor do conhecimento necessário para especificar a engenharia administrativa necessária para o sucesso de um modelo de gestão das doenças ocupacionais e/ou do trabalho, seja por não ser este o espaço idealizado pela Constituição para o debate em torno desse tipo de assunto, a pretexto de atuar como legislador positivo.

17. A jurisdição constitucional não é atraída pela conformação das normas infralegais (Decreto nº 3.048/99, art. 202-A) com a lei (Lei nº 10.666/2003, art. 10), o que impede a análise das questões relacionadas à, verbi gratia, inclusão das comunicações de acidentes de trabalho (CAT) que não geraram qualquer incapacidade ou afastamento; das CATS decorrentes dos infortúnios (acidentes *in itinere*) ocorridos entre a residência e o local de trabalho do empregado e, também, daqueles ocorridos após o findar do contrato de trabalho, no denominado período de graça; da inclusão na base de cálculo do FAP de todos os benefícios acidentários, mormente aqueles pendentes de julgamento de recursos interpostos pela empresa na esfera administrativa.

18. O SAT, para a sua fixação, conjuga três critérios distintos de quantificação da obrigação tributária: (i) a base de cálculo (remuneração pagas pelas empresas aos segurados empregados e avulsos que lhes prestam serviços), que denota a capacidade contributiva do sujeito passivo; (ii) as alíquotas, que variam em função do grau de risco da atividade econômica da empresa, conferindo traços comutativos à contribuição; e (iii) o FAP, que objetiva individualizar a contribuição da empresa frente à sua categoria econômica, aliando uma finalidade extrafiscal ao ideal de justiça individual, o que atende aos standards, balizas e parâmetros que irão formatar a metodologia de cálculo deste fator, o que ocorreu quanto à regulamentação infralegal trazida pelo art. 202-A do Decreto nº 3.048/99, na redação dada pelo Decreto nº 6.957/09.

19. As empresas que investem na redução de acidentes de trabalho, reduzindo sua frequência, gravidade e custos, podem receber tratamento diferenciado mediante a redução do FAP, conforme o disposto nos artigos 10 da Lei nº 10.666/03 e 202-A do Decreto nº 3.048/99, com a redução decorrente do Decreto nº 6.042/07. Essa foi a metodologia usada pelo Poder Executivo para estimular os investimentos das empresas em prevenção de acidentes de trabalho.

20. O princípio da razoabilidade e o princípio da proporcionalidade encontram-se consagrados no caso *sub judice*, posto que o conjunto de normas protetivas do trabalhador aplicam-se de forma genérica (categoria econômica) num primeiro momento através do SAT e, num segundo momento, de forma individualizada

através do FAP, ora objurgado, permitindo ajustes, observado o cumprimento de certos requisitos.

21. O Poder Judiciário, diante de razoável e proporcional agir administrativo, não pode substituir o enquadramento estipulado, sob pena de legislar, isso no sentido ilegítimo da expressão, por isso que não pode ser acolhida a pretensão a um regime próprio subjetivamente tido por mais adequado.

22. O princípio da irretroatividade tributária (Art. 150, III, "a", CRFB/88) não restou violado, posto que o Decreto nº 3.048/99, na redação dada pelo Decreto nº 6.957/09, editado em setembro de 2009, somente fixou as balizas para o primeiro processamento do FAP, com vigência a partir de janeiro de 2010, ocorrência efetiva do fato gerador, utilizados os dados concernentes aos anos de 2007 e 2008, tão somente elementos identificadores dos parâmetros de controle das variáveis consideradas para a aplicação da fórmula matemática instituída pela nova sistemática.

23. Os princípios da transparência, da moralidade administrativa e da publicidade estão atendidos na medida em que o FAP utiliza índices que são de conhecimento de cada contribuinte, que estão à disposição junto à Previdência Social, sujeitos à impugnação administrativa com efeito suspensivo.

24. O Superior Tribunal de Justiça afastou a alegação de ofensa ao princípio da legalidade (REsp 392.355/RS) e a Suprema Corte reconheceu a constitucionalidade da Lei nº 8.212/91, que remeteu para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e de "grau de risco leve, médio e grave" (RE nº 343.446/SC). Restou assentado pelo Supremo que as Leis nº 7.787/89, art. 3º, II, e nº 8.212/91, art. 22, II, definiram, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei delegar ao regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implicou ofensa ao princípio da legalidade genérica, art. 5º, II, e da legalidade tributária, art. 150, I, ambos da CF/88, o que se aplica ao tema ora objurgado por possuir a mesma ratio: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. ART. 22, II, DA LEI N.º 8.212/91, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI N.º 9.528/97. ARTS. 97 E 99, DO CTN. ATIVIDADES ESCALONADAS EM GRAUS, PELOS DECRETOS REGULAMENTARES nºs 356/91, 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. SATISFEITO O PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL. - Matéria decidida em nível infraconstitucional, atinente ao art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei n.º 9.528/97 e aos arts. 97 e 99 do CTN. - Atividades perigosas desenvolvidas pelas empresas, escalonadas em graus leve, médio e grave, pelos Decretos nºs 356/91, 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. - Não afronta o princípio da legalidade, o estabelecimento, por decreto, dos mencionados graus de risco, partindo-se da atividade preponderante da empresa. (REsp 392355/RS, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/06/2002, DJ 12/08/2002). EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE

ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I. I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT. II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais. III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional. V. - Recurso extraordinário não conhecido. (RE 343446, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04/04/2003).

25. Mais recentemente a Corte enfrentou matéria similar em outro caso. Pode-se mencionar a tese firmada no Tema 939 de Repercussão Geral: *“É constitucional a flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04, no que permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, estando presente o desenvolvimento de função extrafiscal.”* (RE 1043313, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2020).

26. Na mesma linha dos precedentes já mencionados, há situações outras em que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal apresenta casos em que essa delegação foi reconhecida como legítima, na medida em que formalizada por meio de balizas rígidas e guarnecidas de razoabilidade e proporcionalidade. Nesse sentido: (i) a fixação das anuidades cobradas pelos Conselhos Profissionais, cujas balizas estão estabelecidas na Lei 12.514/11, mas a exigência se faz por ato das autarquias (ADIs 4697 e 4762 Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, DJe 30/03/2017); (ii) a exigência de taxa em razão do exercício do poder de polícia referente à Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) - RE 838284, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 22/09/2017) e (iii) a possibilidade do estabelecimento de pautas fiscais para exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI - RE 602917, Rel. Min. Rosa Weber, Redator p/ Acórdão Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, DJe 21/10/2020).

27. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

28. Proposta de Tese de Repercussão Geral: O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto 3.048/99 (RPS) atende ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88).

(RE 677.725, Relator LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 11/11/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-247, DIVULG 15/12/2021, PUBLIC 16-12 2021)

À luz do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, resta afastada a alegação de ilegalidade ou abuso do poder regulamentar. A Corte Suprema reconheceu que é válida a delegação legal ao Poder Executivo para definir e revisar o enquadramento das atividades econômicas nos respectivos graus de risco, desde que respeitados os limites estabelecidos na lei — o que se verifica no caso.

No que se refere à alegação de baixa acidentalidade específica da empresa, tal argumento não tem o condão de infirmar o lançamento. A sistemática do SAT/RAT é estruturada com base no risco da atividade econômica preponderante classificada pelo CNAE, e não na realidade estatística individual de cada contribuinte isoladamente considerado. A individualização do desempenho empresarial ocorre por meio do FAP, que pode majorar ou reduzir a alíquota dentro dos limites legais, conforme os índices de frequência, gravidade e custo apurados.

Assim, ainda que a empresa apresente número reduzido de acidentes em determinado exercício, tal circunstância não afasta o enquadramento geral da atividade no grau de risco definido para o respectivo CNAE. A contribuição não é calculada mediante perícia individual por CNPJ para fins de definição do grau básico de risco, mas segundo critério normativo objetivo aplicável a todas as empresas que exercem a mesma atividade econômica preponderante.

Conclui-se, portanto, que não há ilegalidade na graduação das alíquotas, tampouco nulidade do lançamento, pois a exigência decorre diretamente da legislação vigente, da atividade econômica declarada pelo próprio contribuinte e da sistemática constitucionalmente validada pelo Supremo Tribunal Federal.

Por último, cumpre esclarecer que os precedentes e/ou jurisprudência trazidos na peça recursal não são dotados de efeito vinculante para a decisão administrativa.

5. Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer do argumento de inconstitucionalidade da cobrança da contribuição ao SAT/RAT, e na parte conhecida, rejeitar as preliminares e negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior

