



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                                     |
|--------------------|---------------------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10410.721564/2020-63</b>                                         |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2003-006.867 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA                     |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 12 de dezembro de 2025                                              |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                                          |
| <b>RECORRENTE</b>  | COOPERATIVA DE COLONIZACAO AGROPECUARIA E INDUSTRIAL PINDORAMA LTDA |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                                    |

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

FATOR DE ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO – FAP. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. DECISÃO DO STF. REPERCUSSÃO GERAL.

Conforme já decidido pelo STF em repercussão geral, o FAP, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto 3.048/99 (RPS), atende ao princípio da legalidade tributária.

FATOR DE ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO – FAP. DISCORDÂNCIA. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

O CARF não detém competência para decidir sobre inconformismo do contribuinte acerca da definição do FAP especificado pelo Ministério da Previdência Social.

RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS.

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto, não se apreciando as alegações tocantes a isenções de rubricas, inconstitucionalidades e apuração do FAP, para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Francisco Ibiapino Luz** – Presidente Substituto

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz (presidente substituto), Leonardo Nunez Campos (substituto integral), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Ronnie Soares Anderson (substituto integral).

## RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 902/915, interposto contra decisão da DRJ 04, de fls. 885/890, que julgou procedente o lançamento da Contribuição Social parte patronal (FUNRURAL), com adicional para o SAT/RAT, e à contribuição de Terceiros (SENAR), incidentes sobre a comercialização da produção rural de produtores rurais pessoas físicas, com sub-rogação, não declaradas nas GFIP, além do lançamento da diferença da contribuição GILRAT sobre bases declaradas em razão da utilização de FAP incorreto, conforme autos de infração de fls. 821/828 e fls. 829/833, lavrados em 05/03/2020, relativo a fatos geradores ocorridos no período de 01/2016 até 12/2016, com ciência da RECORRENTE em 05/03/2020, conforme termo de fl. 859.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 359.906,29 (Contribuições Sociais) e R\$ 944,88 (SENAR), já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício.

De acordo com o relatório fiscal, acostado às fls. 834/845, ora sintetizado pela DRJ de origem com clareza e precisão, o presente lançamento diz respeito ao que segue:

Após novas intimações para a apresentação de outros documentos, fase descrita no item 2 do relatório fiscal, páginas 835 a 839, entendeu o autuante que se fazia necessária a lavratura de auto de infração pelos seguintes motivos:

I) Não oferecimento à tributação de valores de comercialização da produção rural em que se sub-rogaria o fiscalizado pela aquisição de produtos de pessoas físicas não associadas à cooperativa. Tal situação provocou a cobrança de:

- a) Contribuição sobre a produção rural do produtor pessoa física em que se sub-rogou o fiscalizado;
- b) GILRAT concernente à produção rural do produtor pessoa física em que se sub-rogou o fiscalizado;
- c) SENAR sobre produção rural do produtor pessoa física em que se sub-rogou o fiscalizado.

II) Divergência de GILRAT, uma vez que o contribuinte informou em GFIP o FAP de forma equivocada em todas as competências de 2016. Sendo o valor correto 1,2807, conforme planilha de página 852, o valor informado em GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, pelo contribuinte para o fator acidentário de prevenção foi 0,50 ou 1,00 ao longo do ano fiscalizado.

## Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 864/878, em 19/05/2020, considerado tempestivo em razão da Portaria RFB nº 543/2020 (fl. 882). Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ de origem, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Cientificado em 05/03/2020, conforme página 859, contribuinte manejou impugnação, páginas 864 a 878, em 19/05/2020, folha 862, na qual informou inicialmente o pagamento da exigência descrita no item I deste relatório, suscitando, em seguida, as teses de defesa abaixo relacionadas:

1. O aumento da alíquota GILRAT pela multiplicação feita pelo respectivo fator acidentário fere o princípio da legalidade insculpido no artigo 97, II e V do CTN e no artigo 150, I da CF/88 uma vez que feita a majoração por delegação legislativa contida na Lei 10.666/2003;

Com efeito, os artigos citados estabelecem que alíquota é matéria de reserva legal, não podendo o executivo majorá-la por decreto e o FAP pode sim representar majoração de tributo, uma vez que o seu multiplicador é de 0,5 a 2,0;

Nessa senda invoca a inconstitucionalidade do artigo 10 da Lei 10.666/2003.

Citados precedentes do STF, RE 238166/SP e 290.079/SC, e do STJ REsp 31.970/RS.

2. Adicionalmente, afirma ser nulo o lançamento pois a base de cálculo encontra-se eivada de verbas indenizatórias que não possuem cunho salarial;

3. Contesta o cálculo do FAP, pois o mesmo considerou três aposentadorias por invalidez que não possuíram relação com a atividade laborativa, o que resultaria na redução do fator de 1,2807 para 1,1904;

4. Discorda da representação feita pela autoridade fiscal que aponta a ocorrência, em tese, do crime de sonegação fiscal, uma vez que o dolo, elemento subjetivo da conduta, não ocorreu no caso concreto. Além disso entende que enquanto não constituído o crédito definitivamente em âmbito administrativo é inviável a instauração de persecução penal. Citou a Portaria 1.750/2018 RFB.

Requer a extinção do crédito tributário e sobrestamento da Representação fiscal para fins Penais, nos termos da súmula vinculante 24.

Salienta-se que a contribuinte afirma ter efetuado o pagamento do crédito tributário envolvendo a comercialização da produção rural de produtores rurais pessoas físicas (FUNRUAL, GILRAT e SENAR). Sendo assim, apenas apresentou defesa somente em face do lançamento da diferença GILRAT sobre as bases já declaradas.

O crédito tributário não litigioso foi transferido para o processo nº 11277-721.853/2020-15 (fls. 879/881)

#### **Da Decisão da DRJ**

Quando da apreciação do caso, a DRJ de origem julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 885/890):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

FAP. CONTESTAÇÃO. COMPETÊNCIA.

As contestações relativas ao cálculo do FAP devem ser feitas ao órgão competente, carecendo atribuição às esferas de julgamento administrativas da Receita Federal nesta matéria.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

ÔNUS. PROVA. PRECLUSÃO.

É ônus do impugnante a juntada de elementos documentais que respaldem as teses de defesa apresentadas. O momento preclusivo para tal é a apresentação da impugnação.

CONSTITUCIONALIDADE. APRECIAÇÃO COMPETÊNCIA

Carece competência ao órgão julgador administrativo para se manifestar em relação à adequação de norma à constituição.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 19/10/2020, conforme termo de ciência por abertura de mensagem de fl. 899, apresentou recurso voluntário de fls. 902/915, em 17/11/2020.

Em suas razões, basicamente reiterou os argumentos da impugnação, conforme os seguintes tópicos:

- Inconstitucionalidade e ilegalidade da forma de cálculo da divergência de GILRAT sobre as bases declaradas (ocasionada em razão do FAP);
- Impossibilidade de cobrança de contribuições previdenciárias sobre as verbas indenizatórias (tema atrelado ao lançamento de diferenças da contribuição GILRAT) e da consequente nulidade do lançamento neste ponto; e
- Equívoco no cálculo de divergência de GILRAT, por erro no cálculo para apuração do FAP.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

### VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

### MÉRITO

**Inconstitucionalidade e ilegalidade da forma de cálculo da divergência de GILRAT sobre as bases declaradas**

Neste tópico, a RECORRENTE contesta o lançamento da divergência de GILRAT sobre as bases já declaradas. Basicamente, o lançamento decorre da utilização, pela contribuinte, de FAP incorreto, pois, a despeito de ter declarado corretamente a alíquota RAT (3%), se valeu do

FAP equivocado (ora de 0,5, ora de 1,0) e não do fator 1,2807, que seria o correto para o ano de 2016. Assim, recolheu a contribuição com base no RAT ajustado de 1,5% ou 3% (a depender da competência) enquanto o correto seria a alíquota ajustada de 3,8424%, conforme planilha de fl. 852.

Desta feita, a autoridade fiscal promoveu o lançamento da diferença de alíquota incidente sobre a mesma base de cálculo já declarada e considerada pela própria contribuinte.

Em suas razões de apelo, a RECORRENTE contesta o fato do acórdão recorrido não ter se debruçado sobre os argumentos de defesa envolvendo a inconstitucionalidade e ilegalidade da utilização do FAP para majoração da alíquota GILRAT.

Contudo, irretocável a decisão recorrida neste sentido.

Em seu recurso, a contribuinte contesta a utilização do FAP como forma de majoração de alíquota. A despeito de todo o arrazoado trazido pela contribuinte acerca da delegação ao Poder Executivo da possibilidade de aumentar o GILRAT através do FAP supostamente constituir violação à regra da legalidade, não merecem prosperar seus argumentos.

Em princípio, não compete ao CARF se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, nos termos da Súmula nº 02 deste Tribunal Administrativo:

Súmula CARF nº 02

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

Ademais, o STF já proferiu decisão definitiva sobre o tema ao julgar o RE 677725, quando entendeu pela constitucionalidade do FAP, ocasião em que firmou a seguinte tese de repercussão geral em 11/11/2021:

Tema 0554:

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).

Portanto, não merece acolhida o inconformismo da RECORRENTE.

### **Erro no Cálculo para Apuração do FAP**

No último tópico de seu recurso, a contribuinte defende o equívoco no cálculo do lançamento de divergência de GILRAT, vez que o FAP utilizado não estaria correto. Nas razões da contribuinte (fl. 914):

54. O cálculo do FAP leva em consideração três benefícios referentes à Aposentadoria por Invalidez por Acidente de Trabalho (B92), conforme tabela em anexo de “Detalhamento do Valor Total de Benefício Pagos” de 2016, especificamente nos itens 27, 28 e 29:

(...)

55. Ocorre que as doenças que originaram as aposentadorias por invalidez desses funcionários não guardam qualquer relação com a atividade laborativa que eles exerciam à época na Cooperativa Pindorama.

56. Nesse sentido, para o cálculo do FAP essa data deveria ser considerada apenas até 31.12.2015, e não as datas de expectativa de vida apontadas como data final de contabilização, resultando nos ajustes a seguir detalhados:

(...)

57. Registre-se: em se fazendo os ajustes supramencionados, o valor total dos benefícios, que serviu de base para a composição do cálculo índice, é reduzido de R\$ 965.929,03 para R\$ 229.796,85.

58. Vale dizer: o índice composto passa de 1,2807 para 1,19049, o que por si só vicia o lançamento ora contraposto.

Verifica-se, portanto, que o inconformismo da RECORRENTE diz respeito ao cálculo efetuado para apuração do FAP que lhe foi atribuído.

Contudo, o FAP é calculado e atribuído pelo Ministério da Previdência, não cabendo à Receita Federal analisar razões relativas a divergências quanto aos elementos previdenciários que compõem o cálculo do FAP, eis que tal competência é do próprio Ministério da Previdência. Neste sentido, cito o precedente abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2010

**FATOR DE ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO - FAP. DISCORDÂNCIA. INCOMPETÊNCIA DO CARF.**

**O CARF não detém competência para decidir sobre inconformismo do contribuinte acerca da definição do FAP especificado pelo Ministério da Previdência Social.**

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA. SÚMULA CARF.

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

(acórdão nº 2201-010.835, publicado em 24/07/2023)

Ou seja, a autoridade lançadora apenas aplica o FAP atribuído pelo Ministério da Previdência, que é de 1,2807 para o ano de 2016, e não de aquele apontado pela RECORRENTE.

Desta feita, este Tribunal não tem competência para alterar o FAP estabelecido pelo Ministério da Previdência Social, pois compete ao citado Ministério apreciar as contestações acerca dos citados índices FAP.

Portanto, não conheço desta parte do recurso.

**Impossibilidade de Cobrança de Contribuições Previdenciárias Sobre Verbas Indenizatórias**

Por fim, ainda relacionado ao lançamento de diferenças da contribuição GILRAT tratada no tópico acima, a contribuinte pleiteia a nulidade do lançamento por ter sido efetuado sobre verbas consideradas indenizatórias. Contudo, sequer cita que verbas indenizatórias seriam essas, pois apenas afirma que *“a base de cálculo utilizada no lançamento é a folha de pagamento, que corresponde à remuneração do trabalhador individualmente considerado, subtraindo-se as exclusões previstas na Lei nº 8.212/91 e outras admitidas pela jurisprudência (outras verbas de natureza indenizatórias), inclusive expurgando-se os efeitos “em cascata” de umas verbas sobre as outras”* (fl. 913).

Neste mesmo trecho de sua peça recursal, prossegue afirmando que a base de cálculo apurada nos termos antes descrito é, ainda, *“deduzida(o) com valores pagos pela empresa a título de salário-família, na forma do art. 86 da IN RFB nº 971/20098, para se obter a base de cálculo final do lançamento tributário”*.

Ou seja, não aponta nem mesmo qual (ou quais) verba(s) que integraram a base de cálculo não estariam sujeitas à incidência das contribuições previdenciárias.

Ademais, cumpre salientar que a base de cálculo utilizada para o lançamento foi aquela mesma informada pela própria RECORRENTE em GFIP, sendo que as informações contidas no documento são de inteira responsabilidade da contribuinte, conforme Lei nº 8.212/1991, art. 32, inciso IV, combinado com o art. 225, inciso IV e parágrafos 2º, 3º e 4º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n. 3.048/99.

Ou seja, tendo em vista que a própria contribuinte declarou esses montantes como base de incidência da contribuição já recolhida (recorda-se que o lançamento tem por objeto a diferença de GILRAT, pois a contribuinte já recolheu a contribuição parcial com o alíquota inferior à devida), caso entendesse, agora, ter sido equivocada a sua declaração quanto às bases de cálculo, seria imprescindível a individualização dos valores nelas incluídos para os quais mudou a sua opinião.

Contudo, a RECORRENTE não comprovou que supostas verbas indenizatórias estavam incluídas na base de cálculo, muito menos as quantificou.

Sendo assim, verifica-se que o contribuinte não acostou aos autos nada que comprovasse ter recolhidos as rubricas questionadas. Nestes termos, sabe-se que a RECORRENTE tem o ônus de apresentar (e comprovar) fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito do Fisco de efetuar o lançamento. Sem a apresentação de provas, não há como efetuar qualquer alteração no lançamento. Dispõe neste sentido o art. 16 do Decreto 70.235/76, assim como o art. 373 do CPC, abaixo transcritos:

**Decreto 70.235/76**

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

### **CPC**

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Neste sentido, caberia à RECORRENTE ter demonstrado de forma específica os valores que teriam caráter indenizatório, apresentando provas de suas alegações.

Sequer apresentou as folhas de salário para constatação das rubricas alegadas como indenizatórias.

Ademais, as alegações de inconstitucionalidade da cobrança da contribuição previdenciária sobre as várias verbas mencionadas pela RECORRENTE não podem ser objeto de apreciação pelo CARF, nos termos da já citada Súmula CARF nº 02:

Ante o exposto, deixo de conhecer das alegações acerca da isenção de rubricas pleiteada pela RECORRENTE, pois não se pode ter um julgamento condicionado a análise futura de determinado fato cuja existência sequer está comprovada nos autos.

### **CONCLUSÃO**

Em razão do exposto, voto por CONHECER EM PARTE do recurso voluntário, não conhecendo das seguintes matérias:

- i) alegações acerca da isenção de rubricas (verbas indenizatórias);
- ii) inconstitucionalidades alegadas; e
- iii) questionamentos envolvendo o cálculo para apuração do FAP atribuído.

Na parte conhecida, no mérito, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**