



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10480.721293/2019-89</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2102-003.450 – 2 <sup>a</sup> SEÇÃO/1 <sup>a</sup> CÂMARA/2 <sup>a</sup> TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	8 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SPBRASIL ALIMENTAÇÃO E SERVIÇOS LTDA
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

DUPLICIDADE DE LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em duplicidade de lançamento fiscal quando os autos de infração se referem a fatos geradores distintos.

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO (FAP). FORMA DE APURAÇÃO E CÁLCULO. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

Falece competência ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para apreciar questões sobre a forma de apuração e cálculo do FAP, atribuído à empresa segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social.

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, conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE).

GILRAT. AUTOENQUADRAMENTO NA ATIVIDADE PREPONDERANTE. GRAU DE RISCO. REVISÃO. ÔNUS DA PROVA DA EMPRESA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Para efeito da alíquota da contribuição previdenciária ao GILRAT, incumbe à empresa o ônus de comprovar, com base em documentação hábil e idônea, a incorreção do autoenquadramento na atividade preponderante e atividade do estabelecimento, informado mensalmente na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP).

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. REDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O patamar mínimo da multa de ofício, no percentual de 75%, é fixo e definido objetivamente pela lei, não dando margem a considerações sobre a graduação da penalidade, o que impossibilita o órgão julgador administrativo afastar ou reduzi-la.

**MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.**

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é incompetente para se pronunciar sobre a constitucionalidade da lei tributária que fixe a multa de ofício no patamar de 75% do tributo devido.

(Súmula CARF nº 2)

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Cleberson Alex Friess** – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Márcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Rodrigo Alexandre Lázaro Pinto, Yendis Rodrigues Costa e Cleberson Alex Friess (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 01-36.985, de 14/04/2019, prolatado pela 4<sup>a</sup> Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Belém (DRJ/BEL), cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação do sujeito passivo (fls. 10992/11002):

O acórdão está assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO. FAP. QUESTIONAMENTO. COMPETÊNCIA.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil não possui competência para apreciar questionamentos referentes aos critérios utilizados na formação do FAP.

#### EFETO CONFISCATÓRIO DA MULTA DE OFÍCIO.

A vedação constitucional de utilização de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador, que deve observar tal princípio na elaboração da lei. Uma vez editada a norma legal, ao agente do fisco cabe, apenas, a sua aplicação.

#### MULTA.

Não compete ao órgão julgador administrativo aplicar entendimentos divergentes das normas legais, para redução de valores de multas lançados de conformidade com a legislação pertinente.

#### PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1<sup>a</sup> instância nas situações expressamente previstas na legislação.

#### CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI FEDERAL. RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal em vigor, posto que tal mister incumbe tão somente aos órgãos do Poder Judiciário.

#### Impugnação Improcedente

Extrai-se do Relatório Fiscal que a autoridade tributária lavrou 3 (três) Autos de Infração (AI), relativos às competências de 01/2015 a 12/2015, inclusive décimo terceiro, nos quais são exigidas (fls. 49/58):

- (i) contribuições previdenciárias patronais, correspondentes à parte da empresa e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados (fls. 02/09);
- (ii) contribuição dos segurados empregados (fls. 10/14); e
- (iii) contribuições devidas a terceiros, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados - outras entidades e fundos (fls. 15/27).

Os valores lançados foram apurados com base nas folhas de pagamento disponibilizadas pela empresa, deduzidas, por competências, as parcelas declaradas em Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP).

Ciente da lavratura dos autos de infração, em 08/03/2019, a empresa autuada impugnou o lançamento fiscal (fls. 10854/10858).

Em síntese, a autuada apresentou os seguintes argumentos de fato e de direito para a improcedência do crédito tributário, acompanhados de prova documental (fls. 10864/10885 e 10886/10982):

- (i) a autuação é nula, porque contra o contribuinte foi lavrado auto de infração em decorrência de divergências da contribuição ao GILRAT sobre bases declaradas dos segurados empregados no período de 2014 a 2017, portanto incluído o ano de 2015, conforme Processos nº 10469-726.146/2018-72 e 10480-730.563/2018-61;
- (ii) a majoração da alíquota da contribuição ao GILRAT via FAP divulgado pelo Ministério da Previdência Social é indevida, visto que a empresa adotou investimentos em bem-estar e segurança de seus funcionários, incluindo programas de saúde ocupacional e prevenção de riscos ambientais;
- (iii) as dúvidas com relação ao FAP vão desde a sua constitucionalidade, passando pela sua legalidade e findando-se na sua própria sistemática de apuração;
- (iv) a forma de apuração e cálculo do FAP atribuído ao contribuinte apresenta uma série de equívocos e incongruências, que comprometem a sua validade; e
- (v) o percentual de 75% para a multa de ofício proporcional é confiscatório, cabendo sua redução ao patamar razoável de 20%.

Intimada da decisão de piso em 15/10/2019, a empresa apresentou recurso voluntário, protocolado no dia 07/11/2019 (fls. 11010/11017 e 11018/11041).

Em seu apelo o sujeito passivo repete as razões trazidas na peça de impugnação, em especial, a duplicidade do lançamento, a ilegalidade da majoração, via FAP, das alíquotas para a contribuição ao GILRAT e, por último, em caráter subsidiário, a necessidade de redução do percentual da multa para 20%, uma vez que caracterizado o desvio de finalidade da sanção fiscal e violação ao princípio da vedação constitucional do confisco.

É o relatório, no que interessa ao feito.

## VOTO

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

### Juízo de admissibilidade

Realizado o juízo de validade do procedimento, estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

**a) Duplicidade de lançamento**

A recorrente se insurge contra a decisão recorrida que deixou de reconhecer duplicidade do lançamento.

Especificamente, aponta a necessidade de cancelar a presente autuação quanto à exigência de GILRAT sobre bases declaradas dos segurados empregados, considerando a lavratura de auto de infração sobre mesmo tributo e período, controlado nos Processos nº 10469.726146/2018-72 e 10480.730563/2018-61.

Não tem razão.

No presente caso, o lançamento fiscal é decorrente de diferenças de remunerações e das contribuições descontadas dos segurados empregados apuradas nas folhas de pagamentos, que não foram declaradas em GFIP pela empresa.

Senão vejamos o Relatório Fiscal (fls. 51/53):

**3 Auto de Infração: CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR****3.1 Infração: REMUNERAÇÃO A SEGURADOS EMPREGADOS NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO**

3.1.1 A base de cálculo desta infração consiste na remuneração dos segurados empregados apurada nas folhas de pagamento (anexas) apresentadas pelo autuado. Nestas folhas de pagamento, tomamos como base para a contribuição previdenciária patronal, em cada estabelecimento (anexos de I a IV), as seguintes rubricas: Base INSS Empresa (salário); Base INSS Empresa (férias); e Base INSS Empresa (rescisão).

(...)

3.1.3 Para chegarmos aos valores lançados neste auto de infração, das bases de cálculo consolidadas em cada competência, subtraímos as bases de cálculo declaradas pelo autuado nas GFIP, conforme demonstrado nos anexos VI e VII.

(...)

**3.2 Infração: GILRAT SOBRE RUBRICAS DE EMPREGADOS NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO**

3.2.1 Sobre as mesmas bases apuradas descritas no subitem 3.1, incidem contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), lançadas neste auto de infração.

(...)

**4 Auto de Infração: CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR****Infração: CONTRIBUIÇÕES DE EMPREGADOS DESCONTADAS PELA EMPRESA**

4.1 Os valores lançados que compõem esta infração consistem nas contribuições dos segurados empregados destinadas à seguridade social, apuradas e descontadas pela empresa nas folhas de pagamento.

4.2 Foram consideradas como contribuição dos segurados descontadas de sua remuneração, em cada estabelecimento (anexos de I a IV), as seguintes rubricas: INSS sobre Salários; INSS sobre Férias; e INSS Rescisão.

(...)

4.4 Para chegarmos aos valores lançados neste auto de infração, das contribuições descontadas dos empregados consolidadas em cada competência, subtraímos as contribuições descontadas dos empregados declaradas pelo autuado nas GFIP, conforme demonstrado nos anexos VI e VII.

(...)

#### **5 Auto de Infração: CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS**

5.1 Sobre as mesmas bases apuradas descritas no subitem 3.1, incidem contribuições destinadas a outras entidades e fundos, segregadas nas seguintes infrações:

(...)

Quanto ao Processo nº 10480.730563/2018-61, o auto de infração refere-se a diferenças da contribuição ao GILRAT, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados declarada em GFIP; glosa de compensação e multa isolada por compensação com falsidade de declaração.

Por sua vez, o Processo nº 10469.726146/2018-72 engloba o lançamento de diferenças da contribuição ao GILRAT, a partir da base de cálculo declarada em GFIP, decorrentes da utilização pelo contribuinte do grau de risco de acidente do trabalho e do FAP em desacordo com a legislação de regência.

Como se observa, se existe alguma duplicidade de lançamento, ocorre entre os Processos nº 10469.726146/2018-72 e 10480.730563/2018-61, jamais com os autos de infração deste processo administrativo.

Aliás, os três processos, 10469.726146/2018-72, 10480.730563/2018-61 e 10480.721293/2019-89, estão sendo julgados nesta mesma reunião de julgamento.

#### **b) Possibilidade de Contestação do FAP**

A decisão recorrida declarou que a RFB não possuía competência para apreciar questionamentos sobre a legalidade e metodologia de cálculo do FAP.

Em sede recursal, a recorrente alega que o CARF já reconheceu a possibilidade de contestação do FAP através de impugnação a auto de infração. Para ilustrar a afirmação reproduz a ementa do Acórdão nº 2803-002.814, de 19/11/2013, proferido no Processo nº 11516.721225/2011-71.

Não lhe assiste razão.

Em primeiro lugar, o precedente não socorre a recorrente, pois se restringe à discussão da correção do procedimento adotado pela fiscalização em relação à alíquota SAT/RAT, na hipótese de reenquadramento do grau de risco de acidente de trabalho da atividade preponderante da empresa declarado em GFIP.

Quanto ao FAP, o acórdão citado apenas manteve, no período de 01/2010 a 13/2010, o multiplicador de 1,6998 aplicado ao lançamento fiscal, em conformidade com a legislação de regência, em vez de 1,0000 informado pelo contribuinte.

Por outro lado, a jurisprudência do CARF é firme no sentido da impossibilidade de apreciar questões atinentes à forma de apuração e cálculo do FAP divulgado pelo Ministério da Previdência Social.

A título exemplificativo, a ementa do recente Acórdão nº 2402-012.553, de 05/03/2024:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

(...)

**FATOR 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.

(...)

Como bem assinalou a decisão de primeira instância, a discussão pretendida pelo recorrente avança em matéria estranha ao processo administrativo fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

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.

No início o FAP atribuído às empresas poderia ser contestado perante o Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional da Secretaria de Políticas de Previdência Social. Atualmente, compete ao Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS) processar e julgar as contestações e os recursos relativos à atribuição do FAP (art. 202-B e art. 305, inciso III, ambos do RPS).

Também são ineficazes argumentos sobre legalidade ou constitucionalidade do FAP, por força da vedação contida no art. 98 do Regimento Interno do CARF (RICARF/23), aprovado pela Portaria MF nº 1.643, de 21 de dezembro de 2023:

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

(...)

Por último, cumpre registrar que o Supremo Tribunal Federal (STF), ao apreciar ao Recurso Extraordinário (RE) nº 677.725/RS, na sistemática da repercussão geral, paradigma do Tema 554/STF, entendeu que é constitucional a fixação de alíquota da contribuição ao GILRAT a partir de parâmetros estabelecidos por regulamentação do Conselho Nacional de Previdência Social, mediante aplicação do FAP.

A Corte fixou a seguinte tese para o Tema 554/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).

## **Mérito**

Como justificado no tópico anterior, controvérsias em relação ao FAP sobre constitucionalidade, legalidade e a própria sistemática de apuração e cálculo são matérias estranhas à competência do CARF, razão pela qual se deixa de apreciá-las.

A fiscalização classificou o grau de risco de acordo com a CNAE principal da recorrente, devidamente informada em GFIP pelo contribuinte (CNAE 5620-1/01).<sup>1</sup> A alíquota GILRAT era de 3%, de acordo com o Anexo V do RPS.

Ao mesmo tempo, utilizou o FAP de 1,2809 para o ano de 2015, atribuído à empresa pelo Ministério da Previdência Social.

Convém reproduzir trechos do Relatório Fiscal (fls. 50 e 52):

(...)

---

<sup>1</sup> CNAE 5620-1/01: Fornecimento de alimentos preparados preponderantemente para empresas.

1.4 O sujeito passivo autuado se auto enquadrou na GFIP no CNAE Fiscal 5620-1/01 (Fornecimento de alimentos preparados preponderantemente para empresas) e no FPAS 507-0.

(...)

### **3.2 Infração: GILRAT SOBRE RUBRICAS DE EMPREGADOS NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO**

(...)

3.2.3 De acordo com as informações do cadastro do contribuinte, constantes dos sistemas informatizados da RFB, o FAP da empresa, para o ano de 2015, atribuído pelo Ministério da Previdência Social, foi de 1,2809.

3.2.4 Já a alíquota GILRAT legalmente instituída, de acordo com o Anexo I da Instrução Normativa – IN RFB 971, de 13/11/2009, na redação da IN RFB 1071, de 15/09/2010, para as empresas enquadradas no CNAE 5620-1/01 (Fornecimento de alimentos preparados preponderantemente para empresas), é 3%.

Em que pese à irresignação, a conduta fiscal seguiu estritamente o previsto na legislação tributária, incluindo a forma de aferição da atividade preponderante da empresa, dela não extrapolando.

Cabe reforçar, a autoridade lançadora manteve o enquadramento realizado pela empresa e informado em GFIP, considerando a CNAE 5620-1/01 (art. 202, “caput”, §§ 3º a 5º e 13, do RPS).

Eventual procedimento de revisão do grau de risco, a partir da atividade econômica preponderante e atividade do estabelecimento, conforme a CNAE, impõe ao sujeito passivo a demonstração da existência de incorreção no autoenquadramento feito em GFIP, apoiado em documentação hábil e idônea, haja vista que o ônus probatório incumbe a quem alega.<sup>2</sup>

Contrariamente ao afirmado no recurso voluntário, o ônus da prova de demonstrar tecnicamente a impropriedade do enquadramento no risco grave, de acordo com a atividade preponderante, não cabe ao Fisco. Por sua vez, compulsando aos autos, verifica-se que a recorrente nada trouxe para demonstrar equívoco na alíquota do risco de acidente do trabalho, levando-se em conta o Anexo V do RPS.

A atividade preponderante é aquela que ocupa, em cada estabelecimento da empresa, o maior número de segurados empregados e de trabalhadores avulsos.

Não há margem na legislação para a autoridade fiscal reduzir o percentual de risco de acidente de trabalho a partir de avaliação dos investimentos efetuados pela empresa para a melhoria das condições ambientais de trabalho a que seus funcionários estão expostos, que geram redução dos riscos de acidente e doenças do trabalho.

---

<sup>2</sup> Art. 373, I e II, da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).

O regulamento prevê a possibilidade de redução da alíquota da contribuição para o GILRAT, em até cinquenta por cento, em razão do desempenho da empresa, desde que aferido pelo FAP (art. 202-A, do RPS).

Em consequência, a legislação tributária não atribuiu competência à autoridade fiscal para avaliar documentação que vise comprovar a implementação de política na empresa favorável ao ambiente de trabalho mais seguro.

A perspectiva de redução da alíquota, por meio da multiplicação pelo FAP, está baseada em índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social, tomando como parâmetro a atividade econômica da empresa.

Quanto à multa de ofício, incide de maneira proporcional sobre o tributo não declarado/recolhido espontaneamente, em que o patamar mínimo de 75% é fixo e definido objetivamente pela lei.

Aqui, também, a lei não deu liberdade a ponderações sobre graduação da penalidade, o que impossibilita o julgador administrativo afastar ou reduzir o percentual no caso concreto.

Escapa à competência dos órgãos julgadores administrativos a análise de questões sobre o caráter ilegal e confiscatório da penalidade prevista em lei, tampouco cabe examinar a alegação de desproporcionalidade do percentual aplicado tendo em conta o dano causado pela ação ou omissão.

A alegação de falta de compatibilidade do dispositivo de lei, que impõe a penalidade, com a Constituição da República de 1988 é questão inoponível na esfera administrativa.

Nesse sentido, não só o "caput" do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, como também o enunciado da Súmula nº 2 do CARF, assim redigido:

**Súmula CARF nº 2:** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

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

## Conclusão

Pelo exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Cleberson Alex Friess**