



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10920.723151/2015-04
ACÓRDÃO	2002-009.438 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BAVARIA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2015

CONTRIBUIÇÃO PARA O SAT/RAT. LEGALIDADE.

O art. 22, inc. II da Lei nº 8.212/91 define satisfatoriamente todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida, e o fato da 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.

PROCURADOR. INTIMAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 110.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. *escolha um item*

Sala de Sessões, em 25 de julho de 2025.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores conselheiros, André Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral, Carlos Marne Dias Alves (substituto[a] integral), Marcelo Freitas de Souza Costa, Marcelo Valverde Ferreira da Silva (substituto[a] integral), Marcelo de Sousa Sateles(Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo às contribuições previdenciárias correspondentes a diferença de alíquota GILRAT.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 03/28), extrai-se:

5. Da Apuração do Débito:

5.1 Das Diferenças de SAT/RAT: Mensalmente, para apurar as diferenças de SAT/RAT (1%), não declaradas em GFIP, foram utilizados os próprios dados e informações constantes nas respectivas declarações apresentadas. Ou seja, por estabelecimento (Matriz e Filial 3-13), foram utilizadas as bases de cálculo informadas nas próprias GFIP informadas, apresentadas no período Fiscalizado. Em sendo assim, para apurar as diferenças mensais, sabido que a diferença de SAT/RAT equivale a 1% (3% - 2%), pelo menos no tocante à Matriz, foi aplicada tal diferença de percentual sobre as respectivas bases mensais (montante Remuneração SEs) declaradas, ver quadro demonstrativo abaixo, subitem "5.3".

Ressalta-se também que foram detectadas diferenças relacionadas à aplicação do Fator FAP utilizado na composição do valor mensal do SAT/RAT. Diferenças estas verificadas nos dois estabelecimentos incluídos nesta Ação Fiscal. Portanto, as diferenças de Contribuições mensais incidentes de SAT/RAT, não declaradas, oriundas de erro de aplicação do fator FAP, a menor, também estão sendo apuradas, Matriz e Filial.

5.2 CNAE Preponderante: Conforme cadastro apresentado, pela Autuada (CNPJ Matriz), constante no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica, o CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL informado é 47.11-3- 01 - Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - hipermercados. Tal código numérico equivale ao CNAE (Código Nacional de Atividade Econômica). Código este também Declarado em GFIP como sendo o da sua Atividade Preponderante em todo o período Fiscalizado. O percentual do SAT/RAT é determinado em função do CNAE Preponderante declarado, conforme tabela legalmente pré estabelecida. Relatamos ainda que, no caso da Autuada, no seu Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica, também existem

informadas outras atividades econômicas, CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS, ou seja, são elas:

...

No caso da FILIAL 3-13, localizada no mesmo endereço, mas utilizando a Sala 19, conforme informado no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica, a sua Atividade Econômica Principal informada está como sendo 47.31-8-00 - Comércio varejista de combustíveis para veículos automotores. Já as Atividades Econômicas Secundárias informadas são as seguintes:

Auto-Enquadramento: A Autuada, no período Fiscalizado, sempre declarou, em GFIP, como preponderante as respectivas atividades principais, a da Matriz e a da Filial 3-13. No caso da Matriz, de forma diversa ao previsto para a sua atividade principal declarada, declarou um Grau de Risco inferior, ou seja, declarou Grau de Risco Médio (2%), ao invés do Grau de Risco Máximo (3%). No caso da Filial 3-13, declarou Grau de Risco previsto na legislação em conformidade com sua atividade principal declarada. Ou seja, declarou Grau de Risco Máximo Então, a princípio, o único erro de auto enquadramento estaria ligado ao Grau de Risco, declarado, do estabelecimento Matriz, pois não estaria de acordo com o previsto na legislação.

Como previsto no respectivo Decreto (RPS - §5º combinado com o §13º, Artigo 202), inclusive ratificado na IN nº 971/2009 (Alínea "b" combinada ou não, conforme período, com a alínea "c", Inciso I, §1º; Alíneas "a" e "b", conforme período, do Inciso II, todos do Artigo 72), conforme já transcritas e analisadas acima, em suma, seguindo as regras apresentadas, respectivamente, "É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante," e informar, mensalmente, "... por meio da GFIP, a alíquota correspondente ao seu grau de risco, a respectiva atividade preponderante e a atividade do estabelecimento, apuradas de acordo com o disposto nos §§ 3o e 5o." (Conforme RPS)

Seguindo o disposto na legislação, a Autuada certamente fez a opção pela Atividade Preponderante seguindo a legislação, tanto que, no caso da Filial 3- 13, a princípio, nada de errado foi declarado. O único equívoco estaria relacionado à escolha do Grau de Risco da Matriz.

A resposta dada pela Autuada, por escrito, à intimação cientificada, conforme já analisada, não esclarece de forma efetiva e eficaz o seu posicionamento com relação ao Grau de Risco declarado, em GFIP, no período Fiscalizado. Mesmo porque, além de tal resposta não seguir as regras legais previstas vigentes (Lei nº 8.212/91 - RPS - IN nº 971/2009), trata o assunto de forma muito genérica enquanto a legislação determina que o mesmo deva ser tratado por competência, ou seja, mensalmente.

Conclusão: Então, diante da análise realizada, levando-se em consideração a legislação, o declarado e a resposta oferecida pela Autuada, a decisão é no sentido de rever o percentual informado, pela mesma, em GFIP, no tocante ao

percentual de Grau de Risco para o estabelecimento Matriz, de 2% para 3%, e proceder a notificação da diferença (1%) incidente sobre o total da Remuneração mensal dos seus Segurados Empregados (SEs), tudo também conforme previsto na legislação vigente analisada, relacionada ao objeto desta Ação Fiscal.

Suplementarmente também, como está demonstrado abaixo através de respectivas planilhas e quadros anuais, foram detectadas diferenças relacionadas à aplicação do Fator FAP utilizado na composição valor mensal final do SAT/RAT. Diferenças estas verificadas nos dois estabelecimentos incluídos nesta Ação Fiscal. Portanto, diferenças de Contribuições mensais incidentes de SAT/RAT, não declaradas, oriundas de erro de aplicação do FAP, a menor, também estão sendo apuradas, neste caso, nos dois estabelecimentos Matriz e Filial 3-13.

Após apresentação da impugnação, foi proferido Acórdão nº 09-59.058 - 5ª TURMA DA DRJ em Juiz de Fora/MG de e-fls. 126/133, a qual julgou procedente o lançamento.

Inconformado com referida decisão, o contribuinte apresentou recurso (e-fls. 141/155), repisando às alegações da defesa inaugural, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão recorrida:

Alega que a definição das alíquotas do RAT é matéria reservada à lei, sendo vedado ao Poder Executivo a normatização sobre o assunto.

A Lei 8.212/1991 determinou que o recolhimento da contribuição para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) se desse em razão do grau de risco da atividade preponderante. No entanto, não definiu o que seria risco leve, médio ou grave. Tal foi feito pelo Decreto 612/1992.

A Medida Provisória 1.523-9/1997, alterando a Lei 8.212/1991, determinou o cálculo em conformidade com o regulamento. Este, o Decreto 2.173/1997 passou a considerar atividade preponderante aquela que ocupa o maior número de segurados, gerando oneração expressiva aos contribuintes. Atualmente, o Decreto 6.957/2009 atualiza a lista anexa do Decreto 3.048/1999, regulamentando a citada lei.

Cita decisão judicial que corrobora seu entendimento no sentido de que teria de haver dados estatísticos de acidentes de trabalho que justificasse a citada alteração de alíquota. Condição que entende também não ter ocorrida para a impugnante.

É requerido também que as intimações seja realizadas na pessoa do procurador, sob pena de nulidade

Ao fim, o recorrente pugna que seja julgado totalmente improcedente os presentes Autos de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Freitas de Souza Costa**, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

MÉRITO**Contribuição para o O SAT/RAT – Legalidade**

A contribuição da empresa destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão de maior incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho *retira seu fundamento* do art. 7º, XXVIII, conjugado com os arts. 149 e 195, inciso I, da Constituição, na redação original e na redação da Emenda Constitucional nº 20, de 1998, estando todos os elementos aptos a fazer nascer a obrigação tributária válida, presentes na Lei nº 8.212, de 1991, que fixa a hipótese de incidência, a base de cálculo, a alíquota, o sujeito ativo e o sujeito passivo, satisfazendo ao princípio da reserva legal, previsto no artigo 97 do CTN. Nesse contexto, não há que se falar em exercício de competência residual.

Definidos os elementos essenciais do tributo na própria lei, ficou a cargo do regulamento dar fiel cumprimento à lei, ou seja, pormenorizar as condições e definição de critérios determinantes para o enquadramento das atividades econômicas preponderantes e correspondentes graus de risco acidentário, ponderando as estatísticas de acidentes do trabalho. Logo, essa atribuição não poderia ficar atrelada ao legislador, por versar sobre questão fática e circunstancial das atividades empresariais, o que exige constante revisão da tabela de enquadramentos. Não se extrapola o comando legal, visto que nenhum dos elementos essenciais da obrigação tributária é alterado e tem-se como fundamento de validade o preconizado no § 3º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, o qual visa a incentivar os investimentos na prevenção de acidentes.

Os Decretos nº 356, de 1991, nº 612, de 1992, nº 2.173, 1997 e nº 3.048, de 1999, ao disciplinarem a atividade econômica preponderante e o enquadramento nos graus de risco acidentário apenas delimitaram conceitos necessários à aplicação concreta do comando previsto na Lei nº 8.212, de 1991.

A análise do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, especificamente do inciso II, alíneas a, b e c, e do § 3º, revela que a lei, fixando parâmetros e padrões, reservou ao regulamento a complementação técnica da lei.

Não há, por conseguinte, delegação pura, mas atribuição à autoridade administrativa para aferir dados, em concreto, para a boa aplicação da lei.

Assim, não há afronta ao princípio da legalidade (Constituição, art. 5º, I) à tipicidade cerrada da tributação (Constituição, art. 150, I; e CTN art. 97) ou à indelegabilidade da competência legislativa (Constituição, arts. 2º e 48; ADCT, art. 25, I; e CTN, art. 7º).

Não se trata, também, de majoração ou inovação do texto legal, de imposição de dever, obrigação, limitação ou restrição, porque tudo está previsto na lei regulamentada. Portanto, os regulamentos permaneceram dentro dos limites impostos pelo artigo 22, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou pela constitucionalidade da presente contribuição, tendo sido prolatada pelo Tribunal Pleno a seguinte decisão unânime:

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 / SC Rel. Ministro CARLOS VELLOSO, TRIBUNAL PLENO, julgado em 20.03.2003, DJ DATA-04-04-2003 PP-00040 EMENT VOL-02105-07 PP-01388)

Além disso, encontra pendente de julgamento¹ o RE 677725², paradigma do Tema repetitivo nº 554 (fixação de alíquota da contribuição ao SAT a partir de parâmetros estabelecidos por regulamentação do Conselho Nacional de Previdência Social).

¹<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4216984&numeroProcesso=677725&classeProcesso=RE&numeroTema=554>

² Discute-se, à luz do inciso II do art. 5º, do § 1º do art. 37, do § 1º do art. 145, bem como dos incisos I, II, III (alínea a) e IV do art. 150, todos da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, do art. 10 da Lei 10.666/2003 e de sua regulamentação pelo art. 202-A do Decreto 3.048/99, com a redação conferida pelo Decreto 6.957/2009. Dispositivos que disciplinaram a redução ou a majoração das alíquotas de contribuição ao Seguro do Acidente do Trabalho – SAT,

No que tange a legalidade do estabelecimento por decreto dos graus de risco, o Superior Tribunal de Justiça solidificou entendimento segundo o qual o regulamento observa o princípio da legalidade. Nesse sentido, colaciono as seguintes ementas:

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 Nº 9.528/97. ARTS. 97 E 99, DO CTN. ATIVIDADES ESCALONADAS EM GRAUS, PELOS DECRETOS REGULAMENTARES N.ºS 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 n.º 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 n.ºs 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 345601/PR, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13.08.2002, DJ 16.09.2002 p. 149)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. SUBMISSÃO À REGRA PREVISTA NO ENUNCIADO ADMINISTRATIVO 3/STJ. CONTRIBUIÇÃO PARA O RAT/SAT. LEGALIDADE NA DEFINIÇÃO DE ATIVIDADE PREPONDERANTE E GRAUS DE RISCO POR DECRETOS REGULAMENTADORES. PRECEDENTES.

1. Este Superior Tribunal de Justiça firmou orientação no sentido da legalidade do enquadramento, por decreto, das atividades perigosas desenvolvidas pela empresa, com os respectivos escalonamentos, para fins de fixação da contribuição para o Riscos Ambientais do Trabalho - RAT (antigo Seguro de Acidentes de Trabalho - SAT). Precedentes.

2. Ainda, consoante orientação desta Corte Superior, falece ao Poder Judiciário competência para imiscuir-se no âmbito da discricionariedade da Administração com o fito de verificar o efetivo grau de risco da atividade desenvolvida pela empresa recorrente. Nesse sentido: REsp 1604032/SC (Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/09/2016, DJe 11/10/2016).

3. Agravo interno não provido.

(AgInt nos EDcl no AREsp 1071562/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/09/2017, DJe 02/10/2017)

A contribuição em tela não cria plano previdenciário específico, sendo que a aplicação das alíquotas diferenciadas em questão tem a finalidade de repartir o ônus de custeio da

atualmente denominado Riscos Ambientais do Trabalho - RAT, em razão do desempenho da empresa, a ser aferido de acordo com o Fator Acidentário de Prevenção - FAP, fixado a partir de índices calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social, órgão integrante do Poder Executivo.

previdência social de maneira justa, a ensejar contribuição proporcional aos riscos da atividade do contribuinte, informando-se pelo princípio da igualdade.

Destarte, conclui-se pela inocorrência de ilegalidade ou inconstitucionalidade da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão de maior incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho. De qualquer forma, o presente colegiado não tem competência para, *sponte propria*, afastar norma legal sob o fundamento de ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Intimação dirigida ao patrono

Por fim, ante o pedido do patrono sobre intimações e publicações, cabe chamar a atenção para o enunciado sumulado nº 110 do CARF, a seguir reproduzido.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, regula exhaustivamente os meios de intimação dos atos processuais administrativos, não havendo previsão legal para intimação, notificação e/ou publicação na pessoa do procurador do sujeito passivo, inclusive advogados, tampouco dirigida ao endereço do seu escritório profissional.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa