



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10935.722858/2015-26</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2402-013.027 – 2 <sup>a</sup> SEÇÃO/4 <sup>a</sup> CÂMARA/2 <sup>a</sup> TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	25 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	EUCATUR-EMPRESA UNIAO CASCAVEL DE TRANSPORTES E TURISMO LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/06/2014

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS OU ATOS NORMATIVOS. SÚMULA CARF N. 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de lei tributária.

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

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. RAT/SAT. AUTOENQUADRAMENTO EM GRAU DE RISCO. RESPONSABILIDADE DA EMPRESA.

O grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho é mensurado conforme a atividade econômica preponderante da empresa, elaborada com base na Classificação Nacional de Atividades Econômicas CNAE, prevista no Anexo V do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

É responsabilidade da empresa o autoenquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, em caso de erro no autoenquadramento, adotar as medidas necessárias à sua correção.

Configura-se ônus da empresa a demonstração, mediante documentação idônea, do enquadramento diferenciado da atividade preponderante de cada um de seus estabelecimentos individualmente considerados.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO. FAP. PUBLICAÇÃO.  
INTERNET.

O FAP da empresa é publicado pelo Ministério da Previdência Social na internet. A contribuição a cargo da empresa destinada à Seguridade Social para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho poderá ser majorada ou reduzida em função da aplicação do Fator Acidentário de Prevenção.

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO. FAP. CONTESTAÇÃO.

Se houver discordância quanto ao FAP atribuído pelo Ministério da Previdência Social, a empresa poderá contestá-lo perante o Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional da Secretaria Políticas de Previdência Social do Ministério da Previdência Social, no prazo de trinta dias da sua divulgação oficial.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**João Ricardo Fahrion Nüske** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Duarte Firmino** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz (substituto[a] integral), Gregorio Rechmann Junior, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria, Rodrigo Duarte Firmino (Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 10935.722858/2015-26, em face do acórdão nº 12-83.704, julgado pela 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, na qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

Trata-se de crédito tributário lavrado contra a municipalidade acima identificada em virtude de:

- Insuficiência de recolhimento da contribuição previdenciária prevista no Art. 22, II, da Lei 8.212/91, com o ajuste determinado pela Lei 10.666/03, Art. 10 - Fator Acidentário de Prevenção -FAP.
2. O contribuinte ajuizou Mandado de Segurança visando não recolher a diferença determinada pelo ajuste da alíquota para o SAT.
3. A liminar foi negada, bem como a decisão de 1º grau lhe foi desfavorável. A derrota foi mantida pelo Tribunal. Atualmente há o Recurso Extraordinário.

Em julgamento a DRJ firmou a seguinte posição:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/06/2014

**CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS EM RAZÃO DO GRAU DE INCIDÊNCIA DE INCAPACIDADE LABORATIVA DECORRENTE DOS RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO (GILRAT). ATIVIDADE PREponderante.**

A contribuição da empresa, para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, varia de 1% a 3%, de acordo com sua atividade preponderante.

**FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO -FAP. LEGALIDADE.**

O art. 10 da Lei nº 10.666/03, ao criar o FAP (Fator Acidentário de Prevenção) determina que a alíquota de contribuição 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 ou aumentada 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. O Decreto nº 6.957/09

alterou o Decreto nº 3.048/99 e regulou a matéria quanto à aplicação, acompanhamento e avaliação do Fator Acidentário de Prevenção - FAP.

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO PELO JULGADOR ADMINISTRATIVO.

Não pode o julgador administrativo apreciar questões de constitucionalidade de lei tributária ou de ilegalidade de ato normativo, sob pena de responsabilização administrativa. Inteligência do Art. 26-A do Decreto 70.235/72.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. FATO EXTINTIVO. ÔNUS DA PROVA.

A alteração do crédito tributário constituído deve se basear em fatos extintivos ou modificativos, arguidos como matéria de defesa, devidamente demonstrados pelo contribuinte mediante produção de provas.

Sobreveio Recurso Voluntário alegando, em síntese 1) ilegalidade do art. 202-A do Decreto nº 3.048/99; 2) apuração equivocada do RAT.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **João Ricardo Fahrion Nüske**, Relator

Sendo tempestivo e preenchidos parcialmente os demais requisitos, conheço em parte do recurso voluntário.

### **1. ILEGALIDADE DO ART. 202-A DO DECRETO Nº 3.048/99**

Sustenta o recorrente a ilegalidade do art. 202-A do Decreto nº 3.048/99.

É preciso salientar que este órgão possui vedação para análise de constitucionalidade e ilegalidade de norma tributária vigente e eficaz, nos termos da Súmula 2 do CARF:

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

Assim, as alegações de ilegalidade do art. 202-A do Decreto nº 3.048/99, não merecem provimento.

Desta forma, nego provimento no ponto.

### **2. APURAÇÃO EQUIVOCADA DO RAT**

Sustenta o recorrente a ocorrência de apuração equivocada do RAT, que deveria ser apurado em cada estabelecimento da empresa, bem como considerar os empregados que atuam na atividade meio no cálculo da alíquota.

Afirma em recurso:

A fiscalização apurou as diferenças lançadas no auto de infração aplicando os índices do FAP relacionados no item 2.15 do Relatório Fiscal das Infrações, sobre a alíquota de 3% que foi **espontaneamente atribuída pela recorrente a todos os seus estabelecimentos e assim restou declarada em GFIP, (...)**

**A atribuição do RAT na alíquota máxima, de 3%, para todos os estabelecimentos da empresa, foi feito de maneira equivocada pela recorrente quando apurou o valor devido e declarou o crédito tributário em GFIP.**

O equívoco não foi corrigido por ocasião da lavratura do auto de infração, eis que a fiscalização limitou-se a aplicar os ajustes do FAP sobre as alíquotas atribuídas pelo contribuinte, quando deveria ter retificado o RAT nos estabelecimentos em que há mais trabalhadores nas atividades-meio do que nas atividade-fim.

Constata-se do relatório fiscal, em item 2.15 e 2.16 que o objeto do lançamento foi a aplicação incorreta do **FAP**:

- 2.15 No presente caso a alíquota do FAP é de 1,7185 para o ano de 201, 1,7454 para o ano de 2012, 1,4626 para o ano de 2013 e 1,5520 para o ano de 2014
- 2.16 Durante a ação fiscal verificou-se que a empresa informou nas GFIP, alíquotas de FAP inferiores as alíquotas corretas devidas, efetuando também recolhimentos interiores aos valores corretos, desde 01/2011.

Saliento que a divergência quanto a alíquota do FAP não foi objeto de questionamento do contribuinte, que cingiu-se a afirmar que a base de cálculo do FAP estaria equivocada, viciando a diferença do FAP.

Sobre o tema, trago como razões de decidir o voto proferido pelo Conselheiro Matheus Soares Leite no Acórdão nº 2401-010.357:

Pois bem. Cabe pontuar que é devida à Seguridade Social as Contribuições Sociais destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, na forma estabelecida no art. 22, II, da Lei nº 8.212/91.

O grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho é mensurado conforme a atividade econômica preponderante da empresa, elaborada com base na Classificação Nacional de Atividades Econômicas CNAE, prevista no Anexo V do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

O art. 202, do Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social), por sua vez, em complemento ao art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, para fins de determinação da alíquota do RAT, elegeu o critério da atividade preponderante da empresa, compreendida como aquela atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

O Anexo V do RPS, por sua vez, traz a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco (1, 2 ou 3%). A relação de atividades nele listadas tem como referência a Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, que é de responsabilidade da Comissão Nacional de Classificação Econômica – CONCLA, presidida pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, conforme autoriza o § 3º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 e estabelece o art. 202, § 4º, do RPS, acima transcritos.

Cabe destacar, ainda, que sobreveio a Súmula nº 351, do Superior Tribunal de Justiça, que assentou o entendimento segundo o qual “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” (DJe 19.06.2008 – ed. n. 164).

Sobre essa matéria, após o Parecer nº 2.12/2011 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, foi publicado o Ato Declaratório PGFN nº 11/2011, aprovado pelo Exmo.

Senhor Ministro da Fazenda em 15/12/2011, que acolheu o entendimento da jurisprudência pacificada no âmbito do STJ.

Ainda, de acordo com o artigo 202, § 5º do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, a responsabilidade do autoenquadramento é de inteira responsabilidade da empresa, 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.

Verifica-se, portanto, que a regra em relação ao ponto controvertido é bastante clara. A empresa faz o autoenquadramento mensal no grau de risco relativamente à sua atividade preponderante, conforme § 3º do artigo 202, do RPS, e, se incorreto, o fisco lançará a diferença.

(...)

Para além do exposto, também não prospera a alegação do sujeito passivo, nº sentido de que a fiscalização não teria demonstrado que os fatores aplicados no auto de infração(FAP) correspondem, de fato, ao índice atribuído pelo Ministério da Previdência Social.

Isso porque, conforme bem destacado pela decisão recorrida, nos termos do art. 202-A, §5º do Decreto 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto n. 6.957 de 09/09/2009, o Ministério da Previdência Social deve publicar anualmente no Diário Oficial da União o rol dos percentuais de frequência, gravidade e custo por subclasse da Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE e divulgar na internet o FAP de cada empresa.

Portanto, o FAP da empresa não é algo que tenha que ser demonstrado pela fiscalização, sendo uma informação que a própria empresa já deveria possuir, inclusive, para contestar, se fosse o caso, aquele índice utilizado pela fiscalização no lançamento do débito.

Cabe esclarecer que o FAP é calculado pelo (então) Ministério da Previdência Social, considerando o desempenho de cada empresa em sua atividade econômica:

Art. 202-A.

(...)

§ 2º Para fins da redução ou majoração a que se refere o caput, proceder-se-á à discriminação do desempenho da empresa, dentro da respectiva atividade econômica, a partir da criação de um índice composto pelos índices de gravidade, de frequência e de custo que pondera os respectivos percentis com pesos de cinquenta por cento, de trinta cinco por cento e de quinze por cento, respectivamente.

(...)

§ 5º O Ministério da Previdência Social publicará anualmente, sempre no mesmo mês, no Diário Oficial da União, os róis dos percentis de frequência, gravidade e custo por Subclasse da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE e divulgará na rede mundial de computadores o FAP de cada empresa, com as respectivas ordens de frequência, gravidade, custo e demais elementos que possibilitem a esta verificar o respectivo desempenho dentro da sua CNAE-Subclasse.

Com efeito, havia um rito próprio para desbloqueio e/ou contestação dos elementos previdenciários que compõe o cálculo do FAP, de modo que o sujeito passivo, em caso de discordância, deveria, oportunamente, contestar o FAP a ele atribuído, nos termos do art.

202-B do Decreto 3.048/1999:

Art. 202-B. O FAP atribuído às empresas pelo Ministério da Previdência Social poderá ser contestado perante o Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional da Secretaria Políticas de Previdência Social do Ministério da Previdência Social, nº prazo de trinta dias da sua divulgação oficial.

§ 1º A contestação de que trata o caput deverá versar, exclusivamente, sobre razões relativas a divergências quanto aos elementos previdenciários que compõem o cálculo do FAP.

§ 2º Da decisão proferida pelo Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional, caberá recurso, no prazo de trinta dias da intimação da decisão, para a Secretaria de Políticas de Previdência Social, que examinará a matéria em caráter terminativo.

Como não constam dos autos que tenha havido contestação, junto ao órgão competente, dos valores do FAP, restou à fiscalização aplicar o ajuste às alíquotas RAT com base nos dados do Ministério da Previdência Social, como explicitado no relatório fiscal.

Portanto, sem razão ao recorrente. A propósito, a mera insatisfação do sujeito passivo em relação ao FAP adotado pela fiscalização, não é suficiente para a redução da alíquota.

No caso, o recorrente afirma ter autodeclarado a alíquota do RAT de forma equivocada, exigindo que a fiscalização realizasse a correção de ofício, para alíquotas menores, o que não se mostra possível.

No que tange a decisão judicial transitada em julgado que o contribuinte se refere, a mesma tem como objeto exclusivamente as alíquotas do SAT/RAT considerando atividades preponderantes, ou seja, matéria diversa do lançamento, que é a aplicação equivocada do FAP.

De qualquer sorte, a decisão transitada em julgado deve ser observada, porém em nada interfere no presente feito por se tratar de objetos distintos.

Desta forma, nego provimento ao recurso

## Conclusão

Ante o exposto voto por conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**João Ricardo Fahrion Nüske**