



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



**Processo nº** 11516.720954/2013-71  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-009.841 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de maio de 2021  
**Recorrente** HANTEI CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). LANÇAMENTO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. NULIDADE. INEXISTENTE.

Cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade quando o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

PAF. INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIÇÃO. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 2. APLICÁVEL.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa. Ademais, trata-se de matéria já sumulada neste Conselho.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

RAT. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. REENQUADRAMENTO NO GRAU DE RISCO

Para fins da contribuição prevista no art.22, II da Lei 8.212/91, na redação da Lei 9.732, de 11/12/98, o enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, devendo ser feito de acordo com sua atividade preponderante, podendo ser revisto a qualquer tempo pela RFB, a quem cabe lançar os valores porventura devidos, nos termos do Art. 202, § 5º e 6º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO - FAP. PUBLICAÇÃO. INTERNET.

O FAP da empresa é publicado pelo Ministério da Previdência Social na internet, sendo por isso de pleno conhecimento da empresa, não se configurando como obrigação da fiscalização a demonstração de tal fator.

A contribuição a cargo da empresa destinada à Seguridade Social para o financiamento do SAT, poderá ser majorada ou reduzida em função da aplicação do Fator Acidentário de Prevenção, nos termos das Leis n.º 8.212/91 e 10.666/03, com a regulamentação dos Decretos n.º 3.048/99, 6.042/07 e 6.957/09.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Ana Claudia Borges de Oliveira, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Francisco Ibiapino Luz.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com o fito de extinguir crédito tributário decorrente das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados, diferença destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do GILRAT.

### **Auto de Infração e Impugnação**

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância – Acórdão n.º 03-59.042 - proferida pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DRJ/BSB - transcritos a seguir (processo digital, fls. 109 a 117):

Trata-se de crédito tributário constituído contra a empresa em epígrafe, por meio do Auto de Infração de Obrigação Principal - DEBCAD n.º 51.011.620-5, consolidado em 28/06/2013, no valor de R\$ 149.173,49 (cento e quarenta e nove mil cento e setenta e

três reais e quarenta e nove centavos), referente à diferença de contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, incidentes sobre as remunerações dos segurados do Regime Geral de Previdência Social, no período de 01/2010 a 12/2011, inclusive 13º terceiros salários.

De acordo com o Relatório Fiscal, de fls. 80/85, a empresa emprega mão de obra preponderantemente na construção civil, sendo seu Código de Atividade Econômica - CNAE: 4120-4-00 correspondente à atividade de construção de edifícios, cuja alíquota GILRAT, de acordo com o Anexo V do Decreto 3.048/99, alterada pelo Decreto 6.957/09 é de 3% (três cento), ajustado de acordo com o Fator Acidentário de Prevenção - FAP da empresa de 1,4175, para 2010 e 0,8122 para 2011.

Informa que nas GFIP que transmitiu relativas ao período de 01/2010 a 12/2011, a empresa declarou deter o direito de ajustar as alíquotas de cálculo de 3% para a contribuição do inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, por um índice de FAP de apenas 0,555, inferior, portanto, aos fixados administrativamente para este contribuinte.

Registra que a empresa não apresentou nada acerca de existência de processo administrativo e que em consulta aos bancos de dados do Ministério da Fazenda e Ministério da Previdência Social não consta nenhuma informação de que o contribuinte estivesse pleiteando ou tivesse obtido o direito à redução dos índices do FAP para o período em questão.

Registra ainda que durante a ação fiscal o contribuinte também não apresentou nenhuma justificativa que explicasse a diferença entre os índices de FAP atribuídos a ele originalmente, nos termos do art. 202-A do Regulamento da Previdência Social -RPS, aprovado pelo Decreto nº 3048/99 e os declarados nas GFIP que transmitiu.

Assim é o presente auto de infração para lançar de ofício a diferença de GILRAT, não recolhida nem declarada, para o citado período.

#### Da Multa

Esclarece que os valores dos juros acrescidos às contribuições foram apurados nos termos do art. 34 da Lei nº 8.212/91, já a multa aplicada baseou-se no art. 35-A da Lei 8.212/91 c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/96, conforme item 17 do relatório fiscal, de fls. 84.

#### DA IMPUGNAÇÃO

Tempestivamente a empresa apresentou, às fls. 90/104, impugnação com as seguintes alegações, em síntese:

##### Da Preliminar

Em preliminares requer a nulidade do auto de infração, uma vez que formalizada sem observância aos requisitos contidos nos artigos 10 e 11 do Decreto 70.235/72, em afronta ao princípio do contraditório e ampla defesa.

Afirma não poder diferenciar se descumpriu obrigação acessória de deixar de declarar em GFIP ou se simplesmente deixou de recolher tributos, no caso, contribuição do GILRAT.

##### DO MÉRITO

Aduz entender que o reenquadramento das alíquotas do GILRAT definida pelo Anexo V do Decreto nº 6.957/2009 e a exação do FAP são inconstitucionais e ilegais, principalmente em delegar a elaboração da fórmula de sua identificação a normas infralegais, delegando poder ao executivo, o qual foi feito pelo art. 202 do Decreto nº 3.048/99 e Decretos nº 6.042/2007 e 6.967/2009, os quais incluíram o art. 202-A ao Decreto nº 3.048/99, o que afronta o princípio da legalidade.

E afirma ainda que a Lei nº 10.666/2003, modificou as circunstâncias referentes aos cálculos para a apuração e recolhimento do tributo em questão, ao prever o Fator

Acidentário de Prevenção – FAP, na redação de seu artigo 10, admitindo a redução ou majoração da citada alíquota.

Alega que além da ofensa ao princípio da estrita legalidade, o foi também ao princípio da publicidade, pois o reenquadramento dos graus de risco das empresas, de acordo com o seu CNAE e a criação do FAP foi levado a efeito pelo Governo de modo totalmente abusivo, sem qualquer esclarecimento, nem mesmo a divulgação de dados estatísticos e atuariais que justificassem as modificações.

Salienta que muito embora o FAP tenha sido criado com o objetivo de proteger a vida e a saúde dos trabalhadores, verifica-se pela metodologia criada pelas Resoluções nº 1.308/09 e 1309/09, que o FAP ultrapassa os limites da função social, tornando unicamente um instrumento de arrecadação.

Ante o exposto requer o cancelamento do crédito tributário, por:

- vício formal, visto não ter sido utilizado o meio adequado em afronta ao Decreto 70.235/72;

- inconstitucionalidade e ilegalidade da exação do FAP devido ao ferimento dos princípios da legalidade, da publicidade e razoabilidade.

(Destakes no original)

### **Julgamento de Primeira Instância**

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília, por unanimidade, julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 109 a 117):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

AIOP - DEBCAD Nº 51.011.620-5

RAT. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. REENQUADRAMENTO NO GRAU DE RISCO

Para fins da contribuição prevista no art.22, II da Lei 8.212/91, na redação da Lei 9.732, de 11/12/98, o enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, devendo ser feito de acordo com sua atividade preponderante, podendo ser revisto a qualquer tempo pela RFB, a quem cabe lançar os valores porventura devidos, nos termos do Art. 202, § 5º e 6º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO - FAP. PUBLICAÇÃO. INTERNET.

O FAP da empresa é publicado pelo Ministério da Previdência Social na internet, sendo por isso de pleno conhecimento da empresa, não se configurando como obrigação da fiscalização a demonstração de tal fator.

A contribuição a cargo da empresa destinada à Seguridade Social para o financiamento do SAT, poderá ser majorada ou reduzida em função da aplicação do Fator Acidentário de Prevenção, nos termos das Leis nº 8.212/91 e 10.666/03, com a regulamentação dos Decretos nº 3.048/99, 6.042/07 e 6.957/09.

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.

CONSTITUCIONALIDADE. LEGALIDADE.

A declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos federais, bem como de ilegalidade destes últimos, é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.

#### CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. IMPROCEDÊNCIA

Incorre cerceamento do direito de defesa quando os fatos descritos nos relatórios do Auto de Infração permitem a exata compreensão dos valores apurados no computo da multa.

#### Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente repisando os argumentando apresentados na impugnação, o qual nada acrescenta de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, 123 a 134).

#### Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

#### Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz - Relator

#### Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 27/2/2014 (processo digital, fl. 121), e a peça recursal foi interposta em 27/3/2014 (processo digital, fl. 123), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

#### Preliminares

#### Nulidade do lançamento

Inicialmente, registre-se que o lançamento é ato privativo da Administração Pública, pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de responsabilidade funcional em caso de descumprimento, pois a autoridade não deve nem pode fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência do lançamento. Confirma-se:

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.

Assim sendo, não se apresenta razoável o argumento da Recorrente de que o lançamento ora contestado é nulo, supostamente por vício formal decorrente da utilização de meio inadequado para o lançamento dos débitos, consoante o excerto abaixo transcrito:

A constituição de crédito tributário resultante de diferença entre as "alíquotas ajustadas" para o cálculo da contribuição do RAT não é obrigação acessória, posto não ser meio procedimental com a finalidade de apurar o tributo; também não é hipótese de incidência em razão das inconstitucionalidades e/ou ilegalidades a seguir expostas.

Não obstante mencionadas alegações, entendo que o auto de infração contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos seus incisos I a VI, especialmente aquelas necessárias ao estabelecimento do contraditório, permitindo a ampla defesa do autuado. Confirma-se:

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

Nestes termos, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, o Contribuinte foi regularmente intimado a apresentar documentos e esclarecimentos relativos ao período fiscalizado. Portanto, compulsando os preceitos legais juntamente com os supostos esclarecimentos disponibilizados pelo Recorrente, a autoridade fiscal formou sua convicção, o que não poderia ser diferente, conforme preceitua o já transcrito art. 142 do CTN (processo digital, fls. 2 e 3).

A tal respeito, dito lançamento identificou a irregularidade apurada e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o procedimento adotado, tudo feito de forma transparente e precisa, como se pode observar no "Auto de Infração" e "Relatório Fiscal", em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da legalidade (processo digital, fls. 70 a 85).

Tanto é verdade, que o Interessado refutou, de forma igualmente clara, a imputação que lhe fora feita, como se observa do teor de sua contestação e da documentação a ela anexada. Neste sentido, expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, discutindo o mérito da lide relativamente a matéria envolvida, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, não restando dúvidas de que compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência.

Além disso, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, incisos I e II, a nulidade processual opera-se somente quando o feito administrativo foi praticado por autoridade incompetente ou, **exclusivamente** quanto aos despachos e decisões, ficar caracteriza preterição ao direito de defesa respectivamente, nestes termos:

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.

Como se vê, cogitação acerca do cerceamento de defesa é de aplicação **restrita** nas fases processuais ulteriores à constituição do correspondente crédito tributário (despachos e decisões). Por conseguinte, suposta nulidade de autuação (auto de infração ou notificação de lançamento) transcorrerá **tão somente** quando lavrada por autoridade incompetente.

Ademais, conforme art. 60 do mesmo Decreto, outras falhas prejudiciais ao sujeito passivo, quando for o caso, serão sanadas no curso processual, sem que isso importasse forma diversa de nulidade. Confira-se:

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.

Ante o exposto, cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição de nulidade, eis que o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto. Logo, já que o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade, incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado, razão por que esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

Por fim, embora referida arguição tenha sido apresentada em sede preliminar, tratando-se, também, da formulação de mérito, como tal será analisada em sua completude, nos termos do já transcrito art. 60 do PAF.

### **Princípios constitucionais**

Ditos princípios caracterizam-se preceitos programáticos frente às demais normas e extensivos limitadores de conduta, motivo por que têm apreciação reservada ao legislativo e ao judiciário respectivamente. O primeiro, deve considerá-los, preventivamente, por ocasião da construção legal; o segundo, posteriormente, quando do controle de constitucionalidade. À vista disso, resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa, sob o pressuposto de se vê tipificada a invasão de competência vedada no art. 2º da Constituição Federal de 1988.

Nessa perspectiva, conforme se discorrerá na sequência, o princípio da legalidade traduz adequação da lei tributária vigente aos preceitos constitucionais a ela aplicáveis, eis que regularmente aprovada em processo legislativo próprio e ratificada tacitamente pela suposta inércia do judiciário. Por conseguinte, já que de atividade estritamente vinculada à lei, não cabe à autoridade tributária sequer ponderar sobre a conveniência da aplicação de outro princípio, ainda que constitucional, em prejuízo do desígnio legal a que está submetida.

Como visto no art. 142, § único, do CTN já transcrito em tópico precedente, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, que desempenha suas atividades nos estritos termos determinados em lei. Logo, haja vista reportada vinculação legal, a fiscalização está impedida de fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência da aplicação de suposto princípio constitucional, enquanto não traduzido em norma proibitiva ou obrigacional da respectiva conduta.

Diante do exposto, concernente aos argumentos recursais de que tais comandos foram agredidos, supostamente em face da inconstitucionalidade e/ou ilegalidade do Fator Acidentário de Prevenção (FAP), manifesta-se não caber ao CARF apreciar questão de feição

constitucional. Nestes termos, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual determina:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

[...]

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

Ademais, trata-se de matéria já pacificada perante este Conselho, conforme Enunciado n.º 2 de súmula da sua jurisprudência, transcrito na sequência:

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

Do exposto, improcede a argumentação do Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

Por fim, embora referida arguição tenha sido apresentada em sede preliminar, tratando-se, também, da formulação de mérito, como tal será analisada em sua completude, nos termos do já transcrito art. 60 do PAF.

## Mérito

### Fundamentos da decisão de origem

Por oportuno, vale registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 4 de junho de 2017, facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

Nessa perspectiva, o Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

[...]

**Da contribuição pelos Riscos Ambientais do trabalho (GILRAT) e do Fator Acidentário de Prevenção (FAP).**

Da análise da documentação da empresa, a fiscalização constatou que esta informou incorretamente em suas GFIP, no período compreendido entre as competências 01/2010 a 12/2011, o campo Alíquota GILRAT com o percentual ajustado pelo FAP divergente aos fixados administrativamente para este contribuinte, lançando, de ofício, a diferença de GILRAT não recolhida nem declarada, para o citado período.

Em sua impugnação a empresa insurge-se contra o dispositivo legal que regulamentou a cobrança dos valores das contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, dispondo que a alíquota a ser efetivamente suportada pelos contribuintes não está suficientemente disciplinada no seu rigor normativo, uma vez que por meio de Decreto, o que no seu entendimento afronta o princípio da legalidade

Quanto às contribuições destinadas ao custeio dos benefícios concedidos em função do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, tratam-se de contribuições devidas pelas empresas em geral sobre as remunerações de segurados obrigatórios da Previdência Social.

A contribuição em comento está prevista no art. 22, I da Lei nº 8.212/91 que determina o enquadramento, pelas empresas, nas alíquotas de 1%, 2% ou 3% conforme o exercício de suas atividades preponderantes sejam reveladores de um grau de risco acidentário leve, médio ou grave, respectivamente. Para tanto a Administração tributária valeu-se do CNAE e de pesquisas de acidente de trabalho para determinar, por uma tabela, qual o grau de risco de cada uma dessas atividades.

Observa-se que a Lei 8.212/91 em seu artigo 22, II, instituiu o tributo, fixou as alíquotas e a base de cálculo, definindo, da mesma forma, o fato gerador, cumprindo assim todas as exigências previstas no artigo 97 do Código Tributário Nacional - CTN e satisfazendo o princípio da reserva legal.

Ao Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, restrito aos limites da lei, restou a determinação dos graus de risco das empresas, o que é feito com base em estatísticas de acidente de trabalho, sempre com a plena observância dos ditames legais. Por se tratar de situação mutável, não poderia a lei desempenhar tal função. Transcrevo abaixo, julgado do Superior Tribunal de Justiça que tratou do tema, nos seguintes termos:

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO-SAT. DEFINIÇÃO REGULAMENTAR DO GRAU DE RISCO DAS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA EMPRESA. LEGALIDADE. ENTENDIMENTO DA PRIMEIRA SEÇÃO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.*

*1. Trata-se de demanda em que se discute a exigibilidade da Contribuição ao Seguro de Acidentes do Trabalho - SAT, instituída pela Lei 8.212/91. O acórdão atacado reconheceu a ilegalidade da contribuição discutida determinado que empresa autora se abstenha do seu recolhimento.*

*2. No julgamento dos EREsp 297.215/PR, da relatoria do eminente Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 12/09/2005, a Primeira Seção deste Tribunal decidiu que não há ofensa ao princípio da legalidade tributária a definição*

*regulamentar do grau de periculosidade das atividades desenvolvidas pelas empresas para fins de incidência do SAT.*

*3. Recurso especial provido.*

*(REsp 1065205/SP, Ministro BENEDITO GONÇALVES, DJe 18/05/2009).*

A partir de janeiro de 2010, em razão do viés extrafiscal da contribuição em comento, que visa incentivar a prevenção de acidentes trabalhistas, instituiu-se o Fator Acidentário de Prevenção - FAP, pelo qual o contribuinte é analisado de *per si* dentro do seu grupo de atividades econômicas, possibilitando-lhe a redução das alíquotas em até 50% ou sua majoração em até 100%, conforme o seu desempenho.

Pelas mesmas razões, considera-se válida a aplicação da alíquota ao GILRAT majorada pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP. A possibilidade de majoração ou redução das alíquotas de contribuição ao GILRAT foi prevista no artigo 10 da Lei n.º 10.666/03, abaixo transcrito, em função do desempenho da empresa na respectiva atividade econômica, apurada em função de índices de frequência, gravidade e custo, segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional da Previdência Social.

Lei n.º 10.666, de 08 de maio de 2003.

*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.*

Foi, então, editado o Decreto n.º 6.042/2007, posteriormente alterado pelo Decreto n.º 6.957/2009, o qual acrescentou o artigo 202-A ao Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, regulamentando efetivamente o FAP, como segue:

*Art. 202-A. As alíquotas constantes nos incisos I a III do art. 202 serão reduzidas em até cinquenta por cento ou aumentadas em até cem por cento, em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP. (Incluído pelo Decreto n.º 6.042, de 12 de fevereiro de 2007) (Vide inciso III do art. 5.º do Decreto n.º 6.042, de 2007, alterado pelo art. 1.º do Decreto n.º 6.257, de 19 de novembro de 2007).*

*§ 1.º O FAP consiste num multiplicador variável num intervalo contínuo de cinco décimos (0,5000) a dois inteiros (2,0000), aplicado com quatro casas decimais, considerado o critério de arredondamento na quarta casa decimal, a ser aplicado à respectiva alíquota. (Redação dada pelo Decreto n.º 6.957, de 9 de setembro de 2009).*

*§ 2.º 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. (Redação dada pelo Decreto n.º 6.957, de 9 de setembro de 2009).*

Observa-se que a própria lei de custeio da Previdência Social - Lei n.º 8.212/91, através de seu artigo 22, §3.º, concedeu poder ao Ministério da Previdência Social para alterar, com base em estatísticas de acidente de trabalho, o enquadramento das empresas para fins da contribuição ao GILRAT, com a finalidade de incentivar o investimento por parte das empresas na prevenção de acidentes:

*Art. 22. (...)*

*§ 3º O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes.*

Denota-se do exposto que os decretos editados para a regulamentação da redução ou da majoração das alíquotas da contribuição ao GILRAT, em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP, não ultrapassam os limites estabelecidos pelas Leis n.º 8.212/91 e 10.666/03, limitando-se a conferir executoriedade às mesmas. Da mesma forma, o Poder Executivo, através de Decreto, apenas definiu os graus de risco das empresas para fins de fixação da alíquota devida ao RAT, uma vez que os elementos definidores do tributo encontram-se devidamente delineados na lei, conforme acima exposto.

A vinculação do procedimento administrativo de lançamento impõe ao agente da fiscalização a obediência aos dispositivos legais, dos quais só pode se afastar se houver decisão judicial proferida em caso concreto, afastando a aplicação da norma, por ilegalidade ou inconstitucionalidade. Desta forma, a fiscalização agiu corretamente ao aplicar a alíquota RAT ajustado de acordo com o Fator Acidentário de Prevenção - FAP, correspondente ao código CNAE da empresa impugnante.

Quanto aos índices do Fator Acidentário de Prevenção - FAP, o mesmo encontra-se disponível no sítio do Ministério da Previdência Social - MPS na Internet, juntamente com as respectivas ordens de frequência, gravidade, custo e demais elementos que possibilitem a verificação, por parte da empresa, do seu desempenho dentro da sua SubClasse da CNAE, bem como a legislação correlata e dúvidas frequentes das empresas.

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 de Políticas de Previdência Social do Ministério da Previdência Social, no prazo de trinta dias da sua divulgação oficial. O FAP entrou em vigor a partir da competência janeiro/2010 e está normatizado no Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, atualizado pelo Decreto 6.957/2009. As Portarias interministeriais MPS/MF n.ºs 329, de 10/12/2009, a de n.º 451, de 23/09/2010 e por último a de n.º 424, de 24/09/2012 estabeleceram os procedimentos para contestação do FAP.

O Fator Acidentário de Prevenção - FAP pode ser contestado administrativamente, por meio de formulário eletrônico dirigido ao Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional (DPSSO). São analisadas apenas as contestações de possíveis divergências de dados previdenciários que compõem o cálculo do fator.

O art. 5º da Portaria Interministerial MPS/MF n.º 424, de 24/09/2012, assim dispõe:

*Art. 5º O FAP atribuído às empresas pelo Ministério da Previdência Social - MPS poderá ser contestado perante o Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional - DPSSO da Secretaria Políticas de Previdência Social - SPPS do Ministério da Previdência Social - MPS, exclusivamente de forma eletrônica, por intermédio de formulário que será disponibilizado na rede mundial de computadores nos sítios do Ministério da Previdência Social - MPS e da Receita Federal do Brasil - RFB.*

*§ 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 O formulário eletrônico de contestação deverá ser preenchido e transmitido no período de 1º de novembro de 2012 a 04 de dezembro de 2012.*

*§ 3º O resultado do julgamento proferido pelo Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional - DPSSO, da Secretaria de Políticas de Previdência Social - SPPS, do Ministério da Previdência Social - MPS, será publicado no Diário Oficial da União, e o inteiro teor da decisão será divulgado*

*no sítio do Ministério da Previdência Social, na rede mundial de computadores, com acesso restrito à empresa.*

*§ 4º O processo administrativo de que trata este artigo tem efeito suspensivo.*

*§ 5º Caso não haja interposição de recurso, o efeito suspensivo cessará na data da publicação do resultado do julgamento.*

Não constam dos autos, nem do relato fiscal, nem mesmo da impugnante de que tenha interposto recurso contestando as alíquotas do FAP, mesmo assim esta optou, sem qualquer justificativa, por aplicar um índice de FAP diferente ao destinado a sua atividade econômica, tendo então a fiscalização levantado, corretamente a diferença, uma vez que o lançamento é uma atividade vinculada e obrigatória, não cabendo juízo de valor quanto a este suposto aspecto alegado pela impugnante.

No tocante às demais alegações da impugnante de que o FAP ultrapassa os limites da função social para que foi instituído e que a sua criação foi levado a efeito pelo Governo de modo totalmente abusivo, sem qualquer esclarecimento, nem mesmo a divulgação de dados estatísticos e atuariais que justificassem as modificações, não cabe a esta instância julgadora se manifestar.

Assim, o presente AIOP encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, vigentes na data do lançamento, consoante o disposto no "caput" do art. 37 da Lei nº 8.212/91.

### **Conclusão**

Ante o exposto, rejeito as preliminares suscitadas no recurso interposto e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz