



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12420.000067/2018-10
ACÓRDÃO	2004-000.467 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MC SERVICOS FINANCEIROS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/08/2013 a 31/12/2016

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 2.

É vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de inconstitucionalidade.

ALÍQUOTA GILRAT. ENQUADRAMENTO. RESPONSABILIDADE DA EMPRESA.

A alíquota GILRAT é determinada de acordo com a atividade preponderante de cada estabelecimento da empresa e respectivo grau de risco, sendo de sua responsabilidade o enquadramento correto.

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO (FAP) EXTRAÍDO DOS SISTEMAS INFORMATIZADOS DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. PROGRESSIVIDADE.

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), poderá, a partir da competência 01/2010, ser majorada ou reduzida em função da aplicação do Fator Previdenciário de Prevenção (FAP), atribuído pela Previdência Social.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, exceto quanto a apreciar inconstitucionalidades, e no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Jorge Claudio Duarte Cardoso – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Miriam Denise Xavier, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Jorge Claudio Duarte Cardoso (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 90/106), com efeito suspensivo, interposto pelo recorrente, qualificado nos fólios processuais, relativo ao inconformismo com a decisão da DRJ – Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (e-fls. 78/81), consubstanciada no Acórdão nº 09-72.522 - 5ª Turma da DRJ/JFA, de 10/10/2019, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2013 a 31/12/2016

GILRAT.

É vedado, em sede administrativa, o afastamento de lei ou ato normativo em vigor ao argumento de inconstitucionalidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, para fatos geradores nas competências destacadas na ementa do acórdão recorrido, com Relatório Fiscal motivando o ato (e-fls. 11/12; e Despacho Decisório do e-fls. 65/72), foi sumariado no relatório do acórdão vergastado, pelo que passo a adotá-lo com breves adaptações quando necessárias:

Trata-se de lançamento relativo a divergência de GILRAT sobre bases declaradas de empregado em Guia de Recolhimento de Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) no período 8/2013 a 13/2016, no valor originário de R\$ 84.512,56 mais multa e juros.

O lançamento ocorreu em decorrência do cruzamento das informações declaradas pelo contribuinte, informações dispostas em legislação tributária e informações constantes de outros órgãos.

Foi verificada a adequação da informação fornecida em GFIP com seu CNAE face às disposições legais pertinentes. Também foi verificada com a GFIP as informações disponibilizadas pelo Conselho Nacional de Previdência Social sobre o Fator Acidentário de Prevenção (FAP) do sujeito passivo.

Consta que o setor de atividade da autua era do CNAE 7020400 (atividades de consultoria em gestão empresarial) a qual sofreu majoração de 1% para 2%, por força do Decreto nº 6.957/2009.

Constatada a divergência entre o apurado e o informado, nos estabelecimentos disponíveis, a diferença foi lançada através do presente processo.

O lançamento foi objeto de revisão de ofício por meio de despacho decisório (e-fl. 65), com redução da exigência constante do auto de infração originário, onde houve constatação que, **exclusivamente para a competência 05/2015**, houve lançamento de um CNAE indevido, pois foi lançado o CNAE 4311801 (*Demolição de Edifícios e outras estruturas*) o qual não corresponde a atividade da empresa na competência, inclusive de acordo com contrato social. Com isso, o GILRAT apurado foi majorado em 1%, ou seja ao invés de constar no Demonstrativo de Apuração 2%, foi lançado 3%, na competência 05/2015. A diferença de RAT na competência 05/2015 constante no Demonstrativo de Apuração da Diferença de RAT Ajustado foi retificado de 2,2406 para 1,1204. As demais competências permanecem inalteradas.

Houve ciência ao sujeito passivo do despacho decisório.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação (e-fls. 20/32; e e-fls. 35/47), que instaurou o contencioso administrativo fiscal, foi apresentada pelo recorrente conforme consta sumariado no relatório da decisão vergastada, pelo que peço vênha para, igualmente, reproduzir com breves adaptações quando necessárias:

Alega inconstitucionalidade/ilegalidade a majoração do RAT por decreto.

Entende também inconstitucional/ilegal o aumento efetuado na contribuição via FAP através de Resolução do Conselho Nacional da Previdência.

Pede, ao fim a procedência de seus motivos.

Do Acórdão de Impugnação

Na DRJ, primeira instância do contencioso tributário, lavrou-se a decisão *a quo* cujos fundamentos são pela improcedência dos pedidos deduzidos na impugnação, conforme teses sintetizadas na ementa alhures transcrita.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, também com esboço na ilegalidade, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento de ofício lavrado pela autoridade fiscal.

É o que importa relatar.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo (notificação em 07/11/2019, e-fl. 87, protocolo recursal em 05/12/2019, e-fl. 88, e despacho de encaminhamento, e-fl. 113), mas não atende a todos os pressupostos de admissibilidade, sendo caso de conhecimento parcial. Explico.

Pretende o recorrente o reconhecimento de inconstitucionalidade por alegada ilegalidade de majoração ou redução de alíquota por ato infralegal, pelo Decreto nº 6.957, de 2009. Neste sentido, a majoração de alíquota do SAT/RAT/GILRAT de sua atividade econômica preponderante foi ato ilegal praticado pelo Decreto nº 6.957, de 2009.

Por outras palavras, sustenta que não houve estudo técnico para corroborar a elevação das alíquotas. O Decreto nº 6.957 não traz qualquer estudo.

Pode-se sintetizar que pretende debate de inconstitucionalidade em torno do que entende deva prevalecer, de modo a ser afastado o Decreto nº 6.957, de 2009. Pretende, em certa medida, a inaplicabilidade da legislação tributária (referido decreto), sob pena de violações principiológicas com violação da própria legalidade.

Na minha ótica, afastar o decreto é pretender inconstitucionalidade.

Também, desenvolve argumentos de inconstitucionalidade questionando o FAP.

Ocorre que, este Egrégio Conselho não pode adentrar no controle de constitucionalidade. O assunto já resta sumulado, a teor da **Súmula CARF nº 2**, sendo pacificado o entendimento de que: *"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"*.

Por conseguinte, sintetizo concluindo que conheço parcialmente do recurso voluntário, exceto quanto a apreciar tese de inconstitucionalidades de majoração do RAT/SAT e sobre o FAP.

Mérito

A controvérsia é relativa ao lançamento de ofício e se refere a exigência de contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (*SAT/RAT/GILRAT, código de receita 2158*), competências de 01/08/2013 a 31/12/2016.

A fiscalização apurou diferenças na alíquota RAT a que corresponde a atividade econômica autodeclarada pelo contribuinte para sua atividade CNAE correspondente, bem como apurou diferenças no percentual FAP utilizado para recolhimento pelo sujeito passivo e, neste horizonte, lavrou lançamento de ofício suplementar.

Passo a apreciação em dois momentos, embora em capítulo único.

Inicialmente, faço o enfrentamento global da autuação em relação ao CNAE e crítica ao Decreto nº 6.957. Na sequência, em mesmo capítulo, trato da irresignação quanto ao FAP no cálculo da exação.

À análise.

- Exigência de GILRAT/SAT/RAT – RAT Ajustado FAP

Consta que, por regra, o contribuinte autodeclarou o seu CNAE, o qual aponta para uma alíquota correspondente regulamentar de 2%, conforme Decreto nº 6.957, de 2009, que alterou o Anexo V do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, porém os recolhimentos consideraram uma alíquota de 1%, o que motivou o lançamento.

O CNAE, por regra, autodeclarado foi o 7020400 (atividades de consultoria em gestão empresarial), cujo RAT correspondente é de 2%, porém o contribuinte inseriu 1%.

O lançamento de ofício, também, foi motivado pelo uso de FAP com incorreções, em relação ao divulgado pelos Sistemas da Previdência Social responsável pela divulgação.

As diferenças encontradas pela fiscalização exigiram o lançamento de ofício, inclusive para correção do *RAT Ajustado*.

O contribuinte se insurge contra o lançamento de ofício lavrado, inclusive crítica o Decreto nº 6.957, de 2009, que elevou a alíquota do CNAE de sua atividade preponderante.

Muito bem.

A temática da contribuição previdenciária patronal destinada ao financiamento SAT/RAT/GILRAT, inclusive quanto ao multiplicador FAP, é bastante conhecida na jurisprudência.

No caso dos autos está reportado como incontroverso que o recorrente autodeclarou CNAE preponderante que gera uma alíquota RAT/SAT que foi reenquadrada quando o Decreto nº 6.957, de 2009, alterou o Anexo V do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999.

O contribuinte não nega o seu CNAE. A irresignação é contra a modificação da alíquota pelo Decreto.

O lançamento é posterior ao Decreto nº 6.957, de 2009.

Consta que a fiscalização verificou que o valor correto da alíquota RAT mais o FAP, conforme os dispositivos da legislação tributária, são maiores do que as bases que serviram ao recolhimento, por isso procedeu ao lançamento de ofício das diferenças.

O RAT do CNAE deveria ser 2%, mas o contribuinte considerou 1%, enquanto o FAP também teve diferenças (conferir e-fls. 07/08 coluna “FAP Apurado” e comparativo com coluna “FAP GFIP”).

Fato é que houve recolhimento a menor.

Quanto ao RAT, resta evidente que o contribuinte não fez o reajuste de reenquadramento dado pelo Decreto nº 6.957, de 2009, que alterou o Anexo V do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999.

Portanto, não lhe assiste razão na irresignação.

O lançamento é lastreado na constatação das diferenças de alíquota que se apresentam corretas pela fiscalização a partir da legislação tributária no momento dos fatos geradores.

A mudança foi legislativa. Demais disto, o índice FAP é controlado e controvertido junto ao Ministério da Previdência Social e não junto ao Ministério da Fazenda.

Ademais, não houve questionamento quanto ao próprio CNAE autodeclarado e, no mais, o Decreto nº 3.048, que trata do Regulamento da Previdência Social, reza que: “Art. 202, § 5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, (...). (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 2007)”.

Logo, acertado o lançamento. Além do mais, a natureza confessional das informações inseridas em GFIP não impõem à autoridade fiscal realizar diligência probatória do que declarado pelo próprio contribuinte. Presume-se verdadeiro o declarado pelo próprio sujeito passivo, inexistindo necessidade de análise *in loco* de atividade preponderante autodeclarada pelo autuado para fins de enquadramento na contribuição destinada ao financiamento do SAT/RAT/GILRAT.

No caso concreto o próprio contribuinte indicou e informou o seu CNAE de atividade exercida, para fins de atividade preponderante, sendo ele correspondente, a partir de

01/2010, a alíquota de 2%. Se a alíquota que veio informada na GFIP era menor, então a fiscalização poderia proceder com o lançamento de ofício para cobrar a exigência da diferença.

Não competiria à fiscalização realizar diligência *in loco* para controverter o CNAE autodeclarado, para fins de atividade preponderante, informado pelo sujeito passivo. Doutro lado, se o contribuinte entendesse que o seu autodeclarado CNAE, para fins de atividade preponderante, havia sido informado de forma equivocada, então precisaria produzir prova suficiente para demonstrar uma alegação neste viés, o que não sobrevêm na análise das provas do processo.

É de todos conhecido no direito tributário que a alíquota da contribuição destinada ao financiamento para o SAT/RAT/GILRAT é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada estabelecimento, individualizado pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade econômica preponderante quando houver apenas um registro¹. A matéria é assentada na jurisprudência (Súmula/STJ nº 351) e em ato declaratório aprovado pelo Ministro (Ato Declaratório nº 11/2011) ao aprovar o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.120, de 2011.

Noutro vértice, é fato que compete ao contribuinte prestar as informações para a Administração Tributária acerca das atividades que seus colaboradores desenvolvem e que definem a sua atividade preponderante.

A alíquota SAT/RAT/GILRAT decorre do correspondente CNAE informado pelo contribuinte em declaração, inclusive por estabelecimentos, para fins de atividade preponderante, e se este não comprova que o autodeclarado código de atividade está incorreto para determinado estabelecimento por CNPJ, o lançamento de ofício deve ser mantido, especialmente quando o ato de lançar resulta de diferenças em alíquota decorrendo da mudança dela pela legislação tributária, guardando correlação com a atividade econômica preponderante informada.

É devida, por expressa disposição legal, a cobrança da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, em razão da atividade econômica preponderante exercida no estabelecimento da empresa.

O ponto nevrálgico é que o contribuinte informou na GFIP alíquota menor do que o referenciado para o CNAE autodeclarado e não observou o FAP informado nos sistemas da Previdência Social.

Destaque-se, ainda, que as bases de cálculo foram extraídas das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), apresentadas pelo contribuinte.

A apuração do crédito tributário operou-se corretamente a partir da declaração prestada pelo próprio contribuinte, o qual manteve o seu autoenquadramento no CNAE, para fins de atividade preponderante.

¹ Não prevalece a tese Fazendária no sentido de que o critério para identificação da atividade preponderante seria o maior número de segurados da empresa como um todo (*grau de risco da empresa e não de cada estabelecimento*).

É dever do contribuinte proceder, mensalmente, ao enquadramento da atividade nos correspondentes graus de risco, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, prevista no Anexo V do Decreto nº 3.048.

A realização de diligências *in loco* ou sobre as folhas de pagamento seria necessária se se tratasse de requalificação ou reclassificação de código CNAE indicado pelo contribuinte, para fins de atividade preponderante, o que não foi a hipótese.

Decerto, sabe-se que há o CNAE principal da empresa (como um todo) e o CNAE da atividade preponderante em dados estabelecimentos (matriz ou filiais). A atividade econômica principal da empresa (como um todo), que define o código CNAE principal a ser informado no cadastro do CNPJ (*com foco em aspectos econômicos, importando a atividade de maior faturamento*)², não se confunde com a atividade econômica preponderante do estabelecimento (matriz ou filial), a qual é utilizada para se determinar o grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT/SAT), tratando-se essa última da atividade com maior desempenho no estabelecimento³. **Ambos precisam ser informados e nada impede que o contribuinte indique ser o mesmo.**

Não se olvida que, para fins da legislação tributária, deve-se observar as atividades efetivamente desempenhadas pelos segurados empregados e trabalhadores avulsos, independentemente do objeto social da pessoa jurídica ou das atividades descritas em sua inscrição no CNPJ, competindo ao sujeito passivo fazer tal declaração. O enquadramento do estabelecimento no correspondente grau de risco é de responsabilidade da empresa, e deve ser feito mensalmente, de acordo com sua atividade econômica preponderante do estabelecimento. Os segurados empregados que prestam serviços em atividades-meio deverão ser considerados na apuração do grau de risco.

De qualquer sorte, **se o contribuinte precede com a autodeclaração de atividade preponderante e a fiscalização concorda, então não há nada de errado com esse procedimento. Se o sujeito passivo entende que declarou com erro de fato, então precisa provar de forma objetiva e inconteste, o que não foi o caso.**

Se compete ao contribuinte a autodeclaração e se ele o faz, não cabe à fiscalização realizar atividade fiscalizatória *in loco*, quando concorda com o CNAE apresentado para fins de atividade preponderante. Não é dever do auditor fiscal confirmar ou aferir a atividade preponderante do estabelecimento se o contribuinte declara e a fiscalização aceita o declarado.

² O CNAE principal é informado no Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral da Pessoa Jurídica, através do campo “Código e Descrição da Atividade Econômica Principal”. Aparece, com muita clareza, no cartão CNPJ, seja da matriz ou de filial. Se baseia no maior faturamento.

³ O CNAE da atividade preponderante é declarado pelo empregador no evento que identifica os estabelecimentos e obras (*atualmente no eSocial, Registros do Evento S-1005*). É a classificação usada pela pessoa jurídica para detalhar as atividades econômicas realizadas pela maior parte dos segurados dentro do estabelecimento. Por isso, define o grau de riscos ambientais do trabalho. Não necessariamente converge com o CNAE principal relacionado com o faturamento.

A responsabilidade pela informação é do contribuinte. Cabe-lhe o ônus também de comprovar eventual erro de fato.

O caso destes autos, com muita nitidez, é o diferencial de alíquotas por conta da mudança legislativo no Anexo V, o que é válido e regular. Ou por não observar o FAP divulgado.

Importante pontuar, pela ocasião, ser forte a jurisprudência no sentido de não haver ilegalidade no Decreto nº 6.957, de 2009, que alterou o Decreto nº 3.048, promovendo o reenquadramento de atividades econômicas quanto ao grau de risco envolvido, para os fins do art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212, observadas as alíneas “a”, “b” e “c”. Aliás, o Supremo Tribunal Federal (STF) no *leading case* RE 677.725 (**Tema 554**) firmou ementa assentando:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. ALÍQUOTA DEFINIDA PELO FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO - FAT E PELO GRAU DE RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO - RAT. DELEGAÇÃO AO CONSELHO NACIONAL DA PREVIDÊNCIA PARA REGULAMENTAÇÃO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA ANTERIORIDADE, DA RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR E DA MORALIDADE ADMINISTRATIVA. LEI 10.666/03, ARTIGO 10. DECRETO 3.048/89, ART. 202-A, NA REDAÇÃO DO DECRETO 6.957/09. RESOLUÇÕES 1.308/2009 E 1.309/2009, DO CONSELHO NACIONAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. CF, ARTIGOS 5º, INCISO II; 37; 146, INCISO II; 150, INCISOS I E III, ALÍNEA 'A'; 154, INCISO I, E 195, § 4º.

1. O sistema de financiamento do Seguro de Acidente de Trabalho (SAT) e da Aposentadoria Especial visa suportar os benefícios previdenciários acidentários decorrentes das doenças ocupacionais.

2. A Contribuição Social para o Seguro de Acidente de Trabalho (SAT) tem fundamentado nos artigos 7º, XXVIII, 194, parágrafo único, V, e 195, I, todos da CRFB/88.

3. O sistema impregnado, principalmente, pelos Princípios da Solidariedade Social e da Equivalência (custo-benefício ou prêmio versus sinistro), impõe maior ônus às empresas com maior sinistralidade por atividade econômica.

4. O enquadramento genérico das empresas neste sistema de financiamento se dá por atividade econômica, na forma do art. 22, inciso II, alíneas a, b e c, da Lei nº 8.212/91, enquanto o enquadramento individual das empresas se dá por meio do Fator Acidentário de Prevenção (FAP), ao qual compete o dimensionamento da sinistralidade por empresa, na forma do art. 10 da Lei nº 10.666/2003.

5. A Suprema Corte já assentou a constitucionalidade do art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, *verbis*: **EMENTA**: - 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, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04-04-2003), o que se aplica as normas ora objurgadas por possuir a mesma ratio.

6. A lei que institui tributo deve guardar maior densidade normativa, posto que deve conter os seus elementos essenciais previstos em lei formal (art. 97, CTN), a saber os aspectos material (fatos sobre os quais a norma incide), temporal (momento em que a norma incide) e espacial (espaço territorial em que a norma incide), assim como a consequência jurídica, de onde se extraem os aspectos quantitativo (sobre o que a norma incide - base de cálculo e alíquota) e pessoal (sobre quem a norma incide - sujeitos ativo e passivo), elementos do fato gerador que estão sob a reserva do princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88) (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 8), premissas atendidas no caso subexamine.

7. O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, guarda similaridade com a situação do leading case no RE 343446, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04/04/2003, posto norma a ser colmatada pela via regulamentar, segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional da Previdência Social, *verbis*: 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.*

8. As alíquotas básicas do SAT são fixadas expressamente no art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, restando ao Fator Acidentário de Prevenção (FAP), à luz do art. 10 da Lei nº 10.666/2003, a delimitação da progressividade na forma de coeficiente a ser multiplicado por estas alíquotas básicas, para somente então ter-se aplicada sobre a base de cálculo do tributo.

9. O FAP, na forma como prescrito no art. 10 da Lei nº 10.666/2003 (*"...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*) possui densidade normativa suficiente, posto que fixados os *standards*, parâmetros e balizas de controle a ensejar a regulamentação da sua metodologia de cálculo de forma a cumprir o princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88).

10. A composição do índice composto do FAP foi implementada pelo Conselho Nacional de Previdência Social (CNPS), à luz do art. 10 da Lei nº 10.666/2003, órgão do Ministério da Previdência e Assistência Social, que é instância quadripartite que conta com a representação de trabalhadores, empregadores, associações de aposentados e

pensionistas e do Governo, através de diversas resoluções: Resolução MPS/CNPS nº 1.101/98, Resolução MPS/CNPS nº 1.269/06, Resolução MPS/CNPS nº 1.308/09, Resolução MPS/CNPS nº 1.309/09 e Resolução MPS/CNPS nº 1.316/2010. Estas resoluções do CNPS foram regulamentadas pelo art. 202-A, do Decreto nº 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 6.957/09, e, mais recentemente, pelo Decreto 14.410/10, cumprindo o disposto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003.

11. As resoluções do CNPS foram regulamentadas pelo art. 202-A, do Decreto nº 3.048/99, cumprindo o disposto no art. 10, da Lei nº 10.666/2003, a qual autorizou a possibilidade de redução de até 50% ou majoração em até 100% das alíquotas 1%, 2% e 3%, previstas no art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, conforme o desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica.

12. O FAP destina-se a aferir o desempenho específico da empresa em relação aos acidentes de trabalho, tal como previsto no § 1º, do art. 202-A do Decreto nº 3.048/99. A variação do fator ocorre em função do desempenho da empresa frente às demais empresas que desenvolvem a mesma atividade econômica. Foi regulamentado como um índice composto, obtido pela conjugação de índices parciais e percentis de gravidade, frequência e custo, sendo integrado por três categorias de elementos: (i) os índices parciais (frequência, gravidade e custo); (ii) os percentis de cada índice parcial; (iii) os pesos de cada percentil (art. 202-A do Decreto nº 3.048/99).

13. Segundo essa metodologia de cálculo, as empresas são enquadradas em *rankings* relativos à gravidade, à frequência e ao custo dos acidentes de trabalho e na etapa seguinte, os percentis são multiplicados pelo peso que lhes é atribuído, sendo os produtos somados, chegando-se ao FAP.

14. A declaração de inconstitucionalidade do art. 10 da Lei nº 10.666/2003 e do artigo 202-A do Decreto nº 3.048/99, não se sustenta quando contrastada com o princípio de vedação do retrocesso.

15. Extrai-se deste princípio a invalidade da revogação de normas legais que concedam ou ampliem direitos fundamentais, sem que a revogação seja acompanhada de uma política substitutiva ou equivalente (art. 5º, § 1º, CRFB/88), posto que invalidar a norma atenta contra os artigos arts. 7º, 150, II, 194, parágrafo único e inc. V, e 195, § 9º, todos da CRFB/88.

16. A sindicabilidade das normas infralegais, artigo 202-A do Decreto nº 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 6.957/09, deve pautar-se no sentido de que não cabe ao Pretório Excelso discutir a implementação de políticas públicas, seja por não dispor do conhecimento necessário para especificar a engenharia administrativa necessária para o sucesso de um modelo de gestão das doenças ocupacionais e/ou do trabalho, seja por não ser este o espaço idealizado pela Constituição para o debate em torno desse tipo de assunto, a pretexto de atuar como legislador positivo.

17. A jurisdição constitucional não é atraída pela conformação das normas infralegais (Decreto nº 3.048/99, art. 202-A) com a lei (Lei nº 10.666/2003, art. 10), o que impede a análise das questões relacionadas à, verbi gratia, inclusão das comunicações de acidentes de trabalho (CAT) que não geraram qualquer incapacidade ou afastamento; das CATS decorrentes dos infortúnios (acidentes *in itinere*) ocorridos entre a residência e o local de trabalho do empregado e, também, daqueles ocorridos após o findar do contrato de trabalho, no denominado período de graça; da inclusão na base de cálculo do FAP de

todos os benefícios acidentários, mormente aqueles pendentes de julgamento de recursos interpostos pela empresa na esfera administrativa.

18. O SAT, para a sua fixação, conjuga três critérios distintos de quantificação da obrigação tributária: (i) a base de cálculo (remuneração pagas pelas empresas aos segurados empregados e avulsos que lhes prestam serviços), que denota a capacidade contributiva do sujeito passivo; (ii) as alíquotas, que variam em função do grau de risco da atividade econômica da empresa, conferindo traços comutativos à contribuição; e (iii) o FAP, que objetiva individualizar a contribuição da empresa frente à sua categoria econômica, aliando uma finalidade extrafiscal ao ideal de justiça individual, o que atende aos standards, balizas e parâmetros que irão formatar a metodologia de cálculo deste fator, o que ocorreu quanto à regulamentação infralegal trazida pelo art. 202-A do Decreto nº 3.048/99, na redação dada pelo Decreto nº 6.957/09.

19. As empresas que investem na redução de acidentes de trabalho, reduzindo sua frequência, gravidade e custos, podem receber tratamento diferenciado mediante a redução do FAP, conforme o disposto nos artigos 10 da Lei nº 10.666/03 e 202-A do Decreto nº 3.048/99, com a redução decorrente do Decreto nº 6.042/07. Essa foi a metodologia usada pelo Poder Executivo para estimular os investimentos das empresas em prevenção de acidentes de trabalho.

20. O princípio da razoabilidade e o princípio da proporcionalidade encontram-se consagrados no caso *sub judice*, posto que o conjunto de normas protetivas do trabalhador aplicam-se de forma genérica (categoria econômica) num primeiro momento através do SAT e, num segundo momento, de forma individualizada através do FAP, ora objurgado, permitindo ajustes, observado o cumprimento de certos requisitos.

21. O Poder Judiciário, diante de razoável e proporcional agir administrativo, não pode substituir o enquadramento estipulado, sob pena de legislar, isso no sentido ilegítimo da expressão, por isso que não pode ser acolhida a pretensão a um regime próprio subjetivamente tido por mais adequado.

22. O princípio da irretroatividade tributária (Art. 150, III, "a", CRFB/88) não restou violado, posto que o Decreto nº 3.048/99, na redação dada pelo Decreto nº 6.957/09, editado em setembro de 2009, somente fixou as balizas para o primeiro processamento do FAP, com vigência a partir de janeiro de 2010, ocorrência efetiva do fato gerador, utilizados os dados concernentes aos anos de 2007 e 2008, tão somente elementos identificadores dos parâmetros de controle das variáveis consideradas para a aplicação da fórmula matemática instituída pela nova sistemática.

23. Os princípios da transparência, da moralidade administrativa e da publicidade estão atendidos na medida em que o FAP utiliza índices que são de conhecimento de cada contribuinte, que estão a disposição junto à Previdência Social, sujeitos à impugnação administrativa com efeito suspensivo.

24. O Superior Tribunal de Justiça afastou a alegação de ofensa ao princípio da legalidade (REsp 392.355/RS) e a Suprema Corte reconheceu a constitucionalidade da Lei nº 8.212/91, que remeteu para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e de "grau de risco leve, médio e grave" (RE nº 343.446/SC). Restou assentado pelo Supremo que as Leis nº 7.787/89, art. 3º, II, e nº 8.212/91, art. 22, II, definiram, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei delegar ao regulamento a complementação dos conceitos

de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implicou ofensa ao princípio da legalidade genérica, art. 5º, II, e da legalidade tributária, art. 150, I, ambos da CF/88, o que se aplica ao tema ora objurgado por possuir a mesma ratio: 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 N.º 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 392355/RS, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/06/2002, DJ 12/08/2002). EMENTA: - 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, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04/04/2003).

25. Mais recentemente a Corte enfrentou matéria similar em outro caso. Pode-se mencionar a tese firmada no Tema 939 de Repercussão Geral: *"É constitucional a flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04, no que permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, estando presente o desenvolvimento de função extrafiscal."* (RE 1043313, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2020).

26. Na mesma linha dos precedentes já mencionados, há situações outras em que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal apresenta casos em que essa delegação foi reconhecida como legítima, na medida em que formalizada por meio de balizas rígidas e guarnecidas de razoabilidade e proporcionalidade. Nesse sentido: (i) a fixação das anuidades cobradas pelos Conselhos Profissionais, cujas balizas estão estabelecidas na Lei 12.514/11, mas a exigência se faz por ato das autarquias (ADIs 4697 e 4762 Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, DJe 30/03/2017); (ii) a exigência de taxa em razão do exercício do poder de polícia referente à Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) - RE

838284, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 22/09/2017) e (iii) a possibilidade do estabelecimento de pautas fiscais para exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI - RE 602917, Rel. Min. Rosa Weber, Redator p/ Acórdão Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, DJe 21/10/2020).

27. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

28. Proposta de Tese de Repercussão Geral: 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).

(RE 677.725, Relator LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 11/11/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-247, DIVULG 15/12/2021, PUBLIC 16-12-2021)

Portanto, pode a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave”, assim como, pode permitir mudanças entre graus de risco em determinada atividade, não implicando qualquer ilegalidade, sendo certo que as alíquotas, que variam em função do grau de risco da atividade econômica preponderante, conferem traços comutativos à contribuição e indicadores podem variar no tempo e ocorrer alterações.

Interessante anotar, inclusive, que o STJ já se manifestou por diversas vezes no sentido de que: “A discussão quanto à alteração de alíquotas da contribuição ao SAT/RAT pelo Decreto n. 6.957/2009 é de cunho constitucional, tendo sido inclusive analisado em Repercussão Geral pelo Pretório Excelso no julgamento do Tema nº 554/STF (RE 677.725/RS). Precedentes.” (AgInt no REsp n. 2.100.506/RS, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 4/3/2024, DJe de 7/3/2024). Daí a transcrição da ementa supra.

Dito isto, tem-se que a Lei nº 8.212, em seu inciso II, com redação conferida pela Lei nº 9.732, estabelece as alíquotas de 1% (um por cento), 2% (dois por cento) ou 3% (três por cento) conforme o grau do risco da atividade preponderante seja considerado leve, médio ou grave. Neste diapasão, o que se tem, em verdade, foi uma modificação da alíquota, com majoração, para a atividade econômica preponderante informada pelo próprio contribuinte, fatos bem anotados pela fiscalização, não sendo necessário qualquer inspeção para legitimar o lançamento de ofício.

Como já ponderado, compete ao contribuinte prestar as informações acerca das atividades que seus colaboradores desenvolvem e que definem a sua atividade preponderante no estabelecimento (matriz ou filial). Para apurá-la, a empresa faz, sob sua responsabilidade, o enquadramento da atividade no correspondente CNAE de atividade preponderante, mensalmente, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco prevista no Anexo V do Decreto nº 3.048, obedecendo as seguintes disposições:

- a) a empresa com um estabelecimento e uma única atividade econômica preponderante, enquadrar-se-á na respectiva atividade;
- b) a empresa com estabelecimento único e mais de uma atividade econômica preponderante deverá simular o enquadramento em cada atividade e

prevalecerá, como preponderante, aquela que tenha o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos;

c) A empresa com mais de um estabelecimento deverá aferir o grau de risco desenvolvido em cada um deles, de forma segregada, individualizado por CNPJ. No caso de mais de uma atividade econômica no estabelecimento deverá simular o enquadramento em cada atividade e prevalecerá, como preponderante, aquela que tenha o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

Vale dizer, o grau de risco da atividade preponderante deve ser aferido na empresa como um todo, quando esta possuir uma única inscrição no CNPJ (único registro), todavia, quando houver mais de um estabelecimento, deve corresponder ao grau de risco da atividade desenvolvida em cada estabelecimento, individualizado por seu CNPJ.

Para a apuração do grau de risco, devem ser considerados os segurados empregados que prestam serviços em atividade-meio, assim entendidas aquelas que auxiliam ou complementam indistintamente as diversas atividades econômicas da empresa, tais como serviços de administração geral, recepção, faturamento, cobrança, contabilidade, vigilância, dentre outros.

No caso concreto quem informou o código CNAE de atividade preponderante foi o próprio sujeito passivo, ademais, de forma nítida, houve mudança de alíquota por força normativa na ocasião, o que demonstra que não há nulidade no lançamento, mas inconformismo, quiçá, com a modificação do padrão de gravidade para a atividade preponderante do estabelecimento em razão da alteração promovida na alíquota.

Quanto ao FAP, vê-se que no *leading case* RE 677.725 (**Tema 554**) o STF assentou tese segundo a qual: “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)”.

Assim, a Excelsa Corte resolveu discussão, 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, quanto a constitucionalidade do art. 10 da Lei nº 10.666/2003 e de sua regulamentação pelo art. 202-A do Decreto nº 3.048/99, com a redação conferida pelo Decreto nº 6.957/2009.

Logo, dispositivos que disciplinaram a redução ou a majoração das alíquotas de contribuição ao Seguro do Acidente do Trabalho – SAT, 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, são regulares e legítimos.

Ainda, tem-se também outro precedente do STF de clareza solar, no RE 343.446, quando assenta a constitucionalidade do SAT, na forma a seguir elucidada:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO – AST. 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, Relator: CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20-03-2003, DJ 04-04-2003 PP-00061 EMENT VOL-02105-07 PP-01388)

Conclui-se que o FAP é regular e exigível na forma divulgada nos sistemas da Previdência Social.

Por conseguinte, é devida, por expressa disposição legal, a cobrança da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, em razão da atividade econômica principal exercida pela empresa.

Sendo assim, sem razão o recorrente.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em apreciação racional com base na legislação tributária e processual, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço parcialmente do recurso voluntário, exceto quanto a apreciar tese de inconstitucionalidades de majoração do RAT/SAT e sobre o FAP; e no mérito, quanto a parte conhecida, negar-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, exceto quanto apreciar inconstitucionalidades; e no mérito, em NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros