



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13896.722036/2015-47
ACÓRDÃO	2101-003.102 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de abril de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ELETROPAULO METROPOLITANA ELETRICIDADE DE SÃO PAULO S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 02.

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL DESTINADA AO FINANCIAMENTO SAT/RAT/GILRAT. GFIP. DÉBITO CONFESSADO. ATIVIDADE ECONÔMICA PREPONDERANTE AUTODECLARADA. CÓDIGO CNAE. ALÍQUOTAS SAT/RAT/GILRAT. INEXISTÊNCIA DE DEVER DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA REALIZAR IN LOCO AUDITORIA DAS ATIVIDADES REALIZADAS NO ESTABELECIMENTO.

A natureza confessional das dívidas inseridas em GFIP não impõe a necessidade de diligência probatória, à autoridade fiscal, a fim de confirmar o que já foi informado pelo contribuinte. Presumem-se verdadeiro o declarado pelo próprio contribuinte, inexistindo necessidade de análise in loco de atividade preponderante autodeclarada pelo sujeito passivo para fins de enquadramento na contribuição destinada ao financiamento do SAT/RAT/GILRAT. Fica ressalvada, todavia, a possibilidade de infirmação, conquanto desde que lastrada pela suficiente comprovação do alegado.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

CONTRIBUIÇÃO PARA O GILRAT. GRAU DE RISCO.

A contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho tem alíquota variável (1%, 2% ou 3%) e deve ser calculada com base na atividade preponderante declarada em GFIP,

aplicando-se o grau risco determinado para a atividade pela Classificação Nacional de Atividades Econômicas-CNAE, constante do Anexo V, do Decreto nº 3.048/99 - RPS.

GILRAT. AUTOENQUADRAMENTO PELA EMPRESA. GRAU DE RISCO CONFORME ATIVIDADE PREPONDERANTE. REENQUADRAMENTO PELA FISCALIZAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Considera-se preponderante a atividade que ocupa, em cada estabelecimento da empresa, o maior número de segurados empregados e de trabalhadores avulsos. No caso de erro no autoenquadramento da atividade econômica preponderante da empresa e respectivo risco de acidente do trabalho, a fiscalização procederá ao lançamento de ofício das diferenças de valores devidos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo dos argumentos relativos à constitucionalidade da contribuição do GILRAT e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Cleber Ferreira Nunes Leite, Ricardo Chiavegatto de Lima (substituto[a] integral), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Wesley Rocha, Mario Hermes Soares Campos (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Antonio Savio Nastureles, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Ricardo Chiavegatto de Lima.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela empresa ELETROPAULO METROPOLITANA ELETRICIDADE DE SÃO PAULO S/A contra o Acórdão nº 15-44.275, proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (DRJ/SDR), que julgou improcedente a impugnação e manteve o lançamento do crédito tributário no valor histórico de R\$ 6.206.443,56.

O Auto de Infração DEBCAD nº 51.045.069-5 foi lavrado pela Receita Federal do Brasil após ação fiscalizatória que identificou recolhimentos a menor da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT, antigo SAT) no período de 01/2012 a 13/2012, resultando em um crédito tributário no valor histórico de R\$ 6.206.443,56.

A controvérsia central diz respeito ao enquadramento da empresa no grau de risco para fins de determinação da alíquota do GILRAT. A fiscalização constatou que a empresa informou em suas GFIPs o código de atividade econômica CNAE 3514-0/00 (Distribuição de Energia), que corresponde ao grau de risco grave com alíquota de 3%, conforme o Anexo V do Decreto nº 3.048/99. No entanto, a empresa aplicou a alíquota de 2% (grau de risco médio) ao realizar os recolhimentos, gerando a diferença lançada pela autoridade fiscal.

Em sua defesa, a Eletropaulo alegou que realizou o autoenquadramento no grau de risco médio com base em estudo detalhado da legislação e das atividades desenvolvidas, bem como em laudos técnicos (LTCAT) elaborados por engenheiro do trabalho. Segundo a empresa, sua atividade preponderante seria a de "serviços combinados de escritório e apoio administrativo" (CNAE 8211-3/00), e não a distribuição de energia elétrica, pois argumentou que a maioria de seus funcionários estaria alocada em atividades administrativas.

A empresa sustentou ainda que caberia à Fazenda o ônus de comprovar o erro no autoenquadramento, demonstrando de modo fático a atividade preponderante. Apresentou "Estudo de Enquadramento de Atividade Preponderante" indicando que 26,02% dos trabalhadores estariam na atividade de serviços de escritório, sendo esta a atividade com maior número de funcionários. Também argumentou que os LTCATs demonstravam que as atividades exercidas não expunham os funcionários a agentes nocivos ou, quando expostos, a exposição era neutralizada por equipamentos de proteção.

Por outro lado, a autoridade fiscal, com base na análise dos dados informados pela própria empresa em GFIP, incluindo os códigos de Classificação Brasileira de Ocupações (CBO) dos empregados, concluiu que a maioria dos segurados empregados (entre 66% e 69% ao longo de 2012) exercia atividades diretamente relacionadas com distribuição de energia elétrica. A ocupação predominante era a classificada no CBO 7321 (Instaladores e reparadores de linhas e cabos elétricos, telefônicos e de comunicação de dados), representando sozinha entre 34,2% e 38,8% do total de empregados.

A DRJ/SDR, ao analisar a impugnação, entendeu que o estudo de enquadramento apresentado pela empresa, elaborado em setembro de 2011, não poderia servir de base para o

ano de 2012, pois o enquadramento no grau de risco deveria ser feito mensalmente. Além disso, identificou inconsistências no estudo, apontando que a empresa utilizou diferentes critérios para classificar os funcionários, notadamente fracionando o enquadramento de profissionais que atuavam diretamente em atividades de manutenção do sistema de distribuição de energia elétrica.

Em seu Recurso Voluntário, a Eletropaulo reiterou os argumentos da impugnação e acrescentou questões relacionadas à natureza jurídica do GILRAT, defendendo que se trataria de taxa, informada pelo princípio da retributividade, argumentando que o valor recolhido deveria corresponder ao custo efetivo de prestação do serviço público. Invocou ainda a regra da contrapartida (§5º do art. 195 da CF), alegando que a cobrança da alíquota de 3% geraria superávit no caixa da Previdência, o que seria vedado pela Constituição Federal.

Além das questões de mérito, a empresa alegou preliminarmente a nulidade do auto de infração por ausência de elementos necessários ao julgamento, sustentando que a autoridade fiscal não produziu provas para fundamentar o lançamento, nos termos do art. 9º do Decreto nº 70.235/72.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Roberto Junqueira de Alvarenga Neto**, Relator

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende parcialmente aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72.

A recorrente argumenta que a contribuição do GILRAT teria natureza de taxa, informada pelo princípio da retributividade, e que a cobrança da alíquota de 3% geraria superávit no caixa da Previdência, o que seria vedado pela "regra da contrapartida" prevista no § 5º do art. 195 da Constituição Federal.

Tais argumentos envolvem discussão sobre a constitucionalidade e legalidade de normas, matéria que foge à competência das instâncias administrativas, conforme a Súmula CARF nº 2 e o disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, acrescentado pela Lei nº 11.941/09.

Portanto, o recurso deve ser parcialmente conhecido, não se conhecendo dos argumentos relativos à constitucionalidade da contribuição do GILRAT.

2. Preliminares

2.1. Da alegação de nulidade por ausência de provas e inversão do ônus probatório

A Recorrente alega nulidade do Auto de Infração por suposta ausência de elementos probatórios por parte da fiscalização, argumentando que o Fisco não teria produzido provas suficientes para justificar o lançamento tributário referente à diferença de alíquota do GILRAT/SAT e que teria havido indevida inversão do ônus probatório.

Não assiste razão à Recorrente. Conforme se depreende dos autos, não houve revisão de enquadramento por parte da autoridade fiscal, mas sim a constatação de incongruência entre a atividade econômica preponderante declarada pela própria empresa em GFIP (CNAE 3514-0/00 - Distribuição de Energia Elétrica) e a alíquota RAT informada (2% em vez de 3%).

A distinção é fundamental para definir a distribuição do ônus da prova, pois este somente se desloca para o Fisco nos casos de revisão de ofício do enquadramento realizado pelo contribuinte. No presente caso, a fiscalização apenas identificou a inconsistência entre o CNAE informado e a alíquota aplicada, cabendo à Recorrente demonstrar o motivo da discrepância na alíquota da contribuição RAT informada em GFIP, o que não foi feito satisfatoriamente.

A autoridade fiscal, no exercício de suas atribuições, elaborou planilha demonstrativa contendo o total dos trabalhadores da Recorrente, por mês, subdivididos conforme a CBO (Classificação Brasileira de Ocupações), com base nos dados informados pela própria empresa em GFIP, que confirmou ser a atividade preponderante, em todos os meses fiscalizados, compatível com o CNAE 3514-0/00, cuja alíquota RAT correspondente é 3%.

Ademais, o próprio estudo de enquadramento apresentado pela Recorrente demonstra que a maioria de seus empregados (64,48%) exerce atividade cujo Risco de Acidente do Trabalho é grave (alíquota 3%), o que contradiz sua própria argumentação e corrobora o lançamento fiscal.

Ressalta-se que é pacífico o entendimento do CARF no sentido de que é desnecessária a análise “in loco” (vide Acórdão nº 9202-011.674, julgado em 11/02/2025).

Portanto, a autuação fiscal foi devidamente fundamentada e instruída com todos os elementos necessários à comprovação da infração tributária, não havendo que se falar em nulidade por ausência de provas ou inversão indevida do ônus probatório.

2.2. Não caracterização de vícios formais ou materiais no lançamento de nulidade

A atividade de lançamento tributário, conforme previsto no art. 142 do CTN, é procedimento administrativo vinculado, 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

No caso em análise, o Auto de Infração está adequadamente fundamentado, contendo todos os elementos necessários à identificação da infração tributária e ao exercício do direito de defesa pelo contribuinte. A autoridade fiscal identificou com precisão a divergência entre o CNAE declarado pela empresa e a alíquota RAT aplicada, demonstrando, por meio de

planilhas detalhadas, a classificação dos empregados conforme suas ocupações (CBO) e a consequente confirmação do enquadramento no grau de risco grave.

O lançamento atendeu, portanto, às exigências dos arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 243 do Decreto nº 3.048/99, não se verificando qualquer vício, seja formal ou material, que macule sua validade.

3. Mérito

3.1. Identificação da atividade preponderante

A recorrente sustenta que sua atividade preponderante seria a de "serviços combinados de escritório e apoio administrativo" (CNAE 8211-3/00), correspondente ao grau de risco médio, e não a de distribuição de energia elétrica, como informado em suas GFIPs.

O art. 202, § 3º, do Decreto nº 3.048/99 definia que "considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos" (redação vigente à época).

Inicialmente, cabe observar que a recorrente concentrou todos os seus empregados no estabelecimento matriz (CNPJ 61.695.227/0001-93), conforme verificado nas GFIPs apresentadas. Quando questionada sobre esta prática, a empresa informou que "todos os funcionários foram alocados no CNPJ da matriz a fim de facilitar o cumprimento das obrigações e formalidades relativas ao contrato de trabalho, inexistindo qualquer relação com o enquadramento no grau de risco do SAT."

Este procedimento adotado pela recorrente contraria o disposto no art. 72, §1º, I, c da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, que estabelece expressamente que "a empresa com mais de 1 (um) estabelecimento e com mais de 1 (uma) atividade econômica deverá apurar a atividade preponderante em cada estabelecimento." A concentração de todos os empregados em um único estabelecimento, independentemente de onde efetivamente desempenham suas funções, impossibilita a correta apuração da atividade preponderante em cada unidade da empresa, conforme exigido pela legislação.

No entanto, mesmo desconsiderando esta irregularidade e analisando a totalidade dos empregados declarados no estabelecimento matriz, a autoridade fiscal comprovou, mediante análise meticulosa dos dados de CBO (Classificação Brasileira de Ocupações) informados pela própria recorrente em GFIP, que entre 66% e 69% dos trabalhadores da empresa, ao longo de 2012, exerciam atividades diretamente relacionadas com distribuição de energia elétrica.

Destaca-se, em particular, que a ocupação classificada no CBO 7321 (Instaladores e reparadores de linhas e cabos elétricos, telefônicos e de comunicação de dados) representava sozinha entre 34,2% e 38,8% do total de empregados da empresa durante o ano de 2012, conforme demonstrado na planilha abaixo, elaborada com base nas informações prestadas pela própria recorrente:

CBO	jan	fev	mar	abr	mai	jun
-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----

Total	5761	5766	5830	5820	5833	5814
7321	1971	1993	2004	1992	2021	2012
%	34,20%	34,60%	34,40%	34,20%	34,60%	34,60%

jul	ago	set	out	nov	dez	13Sal
5863	5832	5732	5685	5776	5888	5844
2021	2027	1988	2019	2172	2283	2252
34,50%	34,80%	34,70%	35,50%	37,60%	38,80%	38,50%

Esta evidência, por si só, já seria suficiente para descaracterizar a alegação da recorrente de que sua atividade preponderante seria a de "serviços combinados de escritório e apoio administrativo" (CNAE 8211-3/00). A ocupação CBO 7321, indiscutivelmente predominante, está diretamente associada à atividade de distribuição de energia elétrica (CNAE 3514-0/00).

Em contraposição a estes dados concretos, a recorrente apresentou um "Estudo de Enquadramento de Atividade Preponderante", elaborado em setembro de 2011, o qual padece de diversas inconsistências e não pode ser considerado para o enquadramento no exercício de 2012, pelos seguintes motivos:

1. Intempestividade: O enquadramento no correspondente grau de risco deve ser realizado mensalmente, conforme determina o § 5º do art. 202 do Decreto nº 3.048/99. Um estudo realizado em **setembro de 2011** não pode servir de base para todo o exercício de 2012, especialmente considerando as constantes mudanças no quadro de funcionários decorrentes de admissões, demissões e reestruturações internas.
2. Inconsistências metodológicas: O estudo aplica critérios inconsistentes para classificar os funcionários nas diferentes atividades. Por um lado, enquadra como "serviços combinados de escritório e apoio administrativo" profissionais que exercem atividades específicas e possuem classificações distintas (como analistas, engenheiros e coordenadores); por outro, fraciona o enquadramento de profissionais que atuam diretamente em atividades de manutenção do sistema de distribuição de energia elétrica em diferentes CNAEs.
3. Contradição interna: Conforme destacado pela autoridade fiscal, o próprio estudo apresentado pela recorrente revela que 64,48% dos seus empregados exercem atividades classificadas como de risco grave (alíquota 3%), como demonstrado na tabela abaixo, extraída do referido estudo (conforme fls. 885/886 do estudo):

Grau de Risco	Nº de Segurados	%
Risco Grave	3427	64,48
Risco Médio	1493	28,09
Risco Leve	395	7,43
Total	5315	100

Esta contradição evidencia a tentativa da recorrente de, por meio de artifícios classificatórios, enquadrar-se em grau de risco inferior ao efetivamente correspondente à sua atividade preponderante, visando reduzir indevidamente o montante da contribuição devida.

Verificou-se, ainda, que a recorrente procedeu a um fracionamento inadequado do enquadramento de profissionais que atuam diretamente em atividades de manutenção do sistema de distribuição de energia elétrica, distribuindo-os entre os CNAEs 4221-9/03 (manutenção de redes de distribuição de energia elétrica) e 4321-5/00 (instalação e manutenção elétrica), quando deveriam estar corretamente classificados na atividade de distribuição de energia elétrica (CNAE 3514-0/00).

Este fracionamento, aliado ao enquadramento indevido de diversos profissionais especializados na categoria genérica de "serviços combinados de escritório e apoio administrativo", distorce significativamente a real distribuição dos empregados entre as diferentes atividades da empresa, comprometendo a credibilidade do estudo apresentado.

Convém ressaltar que o critério legal para determinação da atividade preponderante é puramente quantitativo, baseado no maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos em determinada atividade, não cabendo interpretações que busquem relativizar este critério objetivo em função da maior ou menor exposição dos trabalhadores a agentes nocivos.

Diante das evidências apresentadas, resta inequívoco que a atividade preponderante da recorrente, no período fiscalizado, era a de distribuição de energia elétrica (CNAE 3514-0/00), correspondente ao grau de risco grave (alíquota 3%), conforme corretamente verificado pela autoridade fiscal.

3.2. Laudos técnicos de condições ambientais de trabalho (LTCAT)

A recorrente apresentou Laudos Técnicos de Condições Ambientais de Trabalho (LTCAT) para fundamentar seu enquadramento no grau de risco médio, alegando que as atividades exercidas não exporiam seus funcionários a agentes nocivos ou, quando expostos, tal exposição seria neutralizada pelo uso de equipamentos de proteção individual.

Tal argumentação não encontra amparo na legislação que rege a matéria. O critério legal para determinação da alíquota do GILRAT, estabelecido no art. 22, II, da Lei nº 8.212/91 e regulamentado pelo art. 202 do Decreto nº 3.048/99, baseia-se exclusivamente na identificação da atividade preponderante da empresa, segundo classificação prevista no Anexo V do referido Decreto, não havendo qualquer disposição que permita a redução da alíquota em função da adoção de medidas de proteção individuais ou coletivas.

A eventual neutralização de agentes nocivos pela utilização de equipamentos de proteção individual, bem como a análise da efetiva exposição dos trabalhadores a tais agentes, constituem elementos relevantes para fins de caracterização do direito à aposentadoria especial, nos termos do art. 57 da Lei nº 8.213/91, e para a incidência da contribuição adicional prevista no

§ 6º do mesmo artigo, matéria que não se confunde com o enquadramento no grau de risco para fins de determinação da alíquota do GILRAT.

Ressalte-se, novamente, que os laudos apresentados pela recorrente datam de setembro de 2011, não tendo sido apresentadas as atualizações anuais exigidas pelo art. 58, § 3º, da Lei nº 8.213/91 e pelo art. 254, § 3º, da Instrução Normativa INSS/PRES nº 45/2010, o que compromete sua validade para o período fiscalizado (exercício de 2012).

Por fim, cabe observar que, ainda que os LTCATs pudessem ser considerados para fins de determinação da alíquota do GILRAT – o que se admite apenas para argumentar –, sua análise não teria o condão de alterar o resultado da fiscalização, uma vez que, como já demonstrado, a atividade preponderante da recorrente, segundo o critério quantitativo estabelecido na legislação, é inquestionavelmente a de distribuição de energia elétrica, correspondente ao grau de risco grave.

3.3. Investimentos em segurança do trabalho

A recorrente argumenta, subsidiariamente, que realizou investimentos significativos em segurança do trabalho, o que justificaria a redução da alíquota do GILRAT, nos termos do art. 203 do Decreto nº 3.048/99. Dispõe o referido artigo:

"Art. 203. A fim de estimular investimentos destinados a diminuir os riscos ambientais no trabalho, o Ministério da Previdência e Assistência Social poderá alterar o enquadramento de empresa que demonstre a melhoria das condições do trabalho, com redução dos agravos à saúde do trabalhador, obtida através de investimentos em prevenção e em sistemas gerenciais de risco."

Ocorre que a alteração do enquadramento prevista neste dispositivo não é automática, dependendo de expressa manifestação do Ministério da Previdência e Assistência Social (atual Ministério da Previdência Social), após análise da documentação apresentada pela empresa e verificação do cumprimento dos requisitos estabelecidos na legislação.

No caso em tela, não há nos autos qualquer evidência de que a recorrente tenha formalizado pedido de alteração do enquadramento junto ao órgão competente, nem de que tal pedido tenha sido deferido. Tampouco foram apresentados documentos que comprovem, de forma objetiva e quantificável, os investimentos realizados em prevenção e em sistemas gerenciais de risco, bem como a efetiva redução dos agravos à saúde dos trabalhadores.

Assim, não há como acolher a pretensão da recorrente de ver reduzida a alíquota do GILRAT com fundamento no art. 203 do Decreto nº 3.048/99.

4. Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, não se conhecendo dos argumentos relativos à constitucionalidade da contribuição do GILRAT, e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e negar-lhe provimento.

ACÓRDÃO 2101-003.102 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 13896.722036/2015-47

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto

DOCUMENTO VALIDADO