



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13896.722036/2015-47</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2101-003.102 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	3 de abril de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ELETROPAULO METROPOLITANA ELETRICIDADE DE SÃO PAULO S/A
<b>INTERESSADO</b>	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 constitucionalidade 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 descharacterizar 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	<u>64,48</u>
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.

*Assinado Digitalmente*

**Roberto Junqueira de Alvarenga Neto**