



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	14041.720172/2018-69
ACÓRDÃO	2402-013.323 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	03 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	OI MOVEL S.A. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2016

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. ERRO QUE NÃO ENSEJE NENHUM EFEITO PRÁTICO. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO CONTRIBUINTE. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.

As irregularidades, incorreções e omissões que não decorram de ato emanado de autoridade incompetente, ou não ofendam o direito de defesa, 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.

CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A FINANCIAR O SEGURO ACIDENTE DO TRABALHO (SAT/RAT). DETERMINAÇÃO DA ALÍQUOTA APLICÁVEL. ATIVIDADE PREPONDERANTE. DETERMINAÇÃO.

A determinação da atividade econômica preponderante deverá ser determinada, por estabelecimento, sendo aquela que ocupa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos. Tal afirmação deve ser analisada dentre as atividades econômicas que efetivamente são realizadas, pela empresa, no estabelecimento.

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO. MENSURAÇÃO. APLICABILIDADE.

O fator acidentário de prevenção (FAP), é um multiplicador incidente sobre a alíquota destinada a financiar o seguro acidente do trabalho (SAT). Tal fator, publicado anualmente, deve ser utilizado por estabelecido do contribuinte, sendo poder/dever do Fisco verificar sua correta aplicação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada para, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário interposto. Vencidos os Conselheiros Joao Ricardo Fahrion Nuske e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano que acataram a preliminar de nulidade do lançamento por ausência de fundamentação clara e precisa e, deste modo, deram provimento ao recurso. O Conselheiro João Ricardo Fahrion Nuske manifestou interesse em apresentar declaração de voto. Entretanto, findo o prazo regimental, o conselheiro João Ricardo Fahrion Nuske não apresentou referida declaração, tida como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 114 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcus Gaudenzi de Faria, Gregorio Rechmann Junior, Ricardo Chiavegatto de Lima (substituto integral), João Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Rodrigo Duarte Firmino. Ausente o conselheiro Alexandre Correa Lisboa, substituído pelo conselheiro Ricardo Chiavegatto de Lima.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 13ª Turma da DRJ/SPO, consubstanciada no Acórdão 16-85.584 (p. 564), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

Trata-se de impugnação contra lançamento realizado pela Divisão de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Brasília/DF, pelo qual foi constituído crédito tributário, no valor total de R\$ 11.020.401,88, devidamente atualizado até outubro de 2018, relativo ao período de janeiro de 2014 a dezembro de 2016, referente as diferenças na alíquota da contribuição destinada a financiar o seguro acidente do trabalho RAT (Riscos Ambientais do Trabalho), e também diferenças existentes em seu multiplicador denominado Fator Acidentário de Prevenção (FAP).

Os motivos fáticos do lançamento estão descritos no Relatório Fiscal (fls. 75), são decorrentes da verificação de valores declarados em GFIP, e podem ser resumidos pelo seguinte excerto:

"4. Da análise das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social-GFIP, relativas aos anos de 2014 a 2016, apresentadas pelo contribuinte e constantes do sistema informatizado da Receita Federal do Brasil-RFB, constatou-se diferença na alíquota do RAT - Riscos Ambientais do Trabalho e do FAP- Fator Acidentário de Prevenção.

5. A TABELA I anexa a este relatório, apresenta os dados de identificação das GFIP's extraídas do sistema informatizado da RFB - Receita Federal do Brasil, e utilizados nesta auditoria.

6. Como resultado da ação fiscal foram apurados os créditos tributários mediante lançamento de ofício, sendo compostos pelas contribuições sociais destinadas à previdência social relativa à diferença de percentuais declaras na GFIP para o RAT e FAP.

7. Foram consideradas como base de cálculo as remunerações dos segurados empregados declarados em GFIP entregues pelo sujeito passivo e constantes do Sistema Informatizado da Receita Federal do Brasil – RFB.

8. O crédito previdenciário, objeto deste lançamento fiscal, destina-se ao Financiamento da Seguridade Social, e é composto da contribuição previdenciária a cargo da empresa, no período de 01/2014 a 12/2016, incluindo os décimos terceiros salários de 2014, 2015 e 2016 calculadas pelas alíquotas discriminadas na TABELA V anexa a este relatório."

O contribuinte é cientificado do lançamento por meio de acesso ao seu domicílio tributário eletrônico em 04 de outubro de 2018, às 14:39:20hs, consoante despacho de folhas 417. Em 05 de novembro de 2018, tempestivamente portanto, o sujeito passivo apresenta impugnação (fls. 424). São, em síntese, seus argumentos:

* a nulidade do lançamento em razão da falta de fundamentação clara e precisa de seus fundamentos;

* que houve equívocos, por parte da Autoridade Fiscal, na reclassificação da alíquota RAT aplicável como será demonstrado;

- * que um dos equívocos praticados se consubstancia na ausência da aplicação da alíquota RAT por estabelecimento;
- * que o critério utilizado para identificar as CNAE's dos estabelecimentos a partir do CBO's dos trabalhadores esta absolutamente equivocado;
- * que houve erro na definição da CNAE preponderante a partir do CBO escolhido pelo Fisco;
- * alega que a requalificação do FAP também ocorreu de modo absolutamente equivocado, posto que houve aplicação de uma alíquota uniforme do FAP para todos os estabelecimentos da impugnante;
- * que não houve a consideração, quando da aplicação do FAP, da existência de recurso administrativo interposto pelo Contribuinte perante o MPS;
- * que ao requalificar o CNAE adotado pela empresa (alterando portanto o RAT), o Fisco deixou de efetuar os ajustes no FAP, causando vício insanável no lançamento;
- * por fim, pede nulidade do lançamento ou o reconhecimento da insubsistência do mesmo.

A DRJ julgou improcedente a impugnação, nos termos do susodito Acórdão nº 16-85.584 (p. 564), conforme ementa abaixo reproduzida:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2016

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. ERRO QUE NÃO ENSEJE NENHUM EFEITO PRÁTICO. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO CONTRIBUINTE. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.

As irregularidades, incorreções e omissões que não decorram de ato emanado de autoridade incompetente, ou não ofendam o direito de defesa, 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.

CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A FINANCIAR O SEGURO ACIDENTE DO TRABALHO (SAT/RAT). DETERMINAÇÃO DA ALÍQUOTA APLICÁVEL. ATIVIDADE PREPONDERANTE. DETERMINAÇÃO.

A determinação da atividade econômica preponderante deverá ser determinada, por estabelecimento, sendo aquela que ocupa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos. Tal afirmação deve ser analisada dentre as atividades econômicas que efetivamente são realizadas, pela empresa, no estabelecimento.

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO. MENSURAÇÃO. APLICABILIDADE.

O fator acidentário de prevenção (FAP), é um multiplicador incidente sobre a alíquota destinada a financiar o seguro acidente do trabalho (SAT). Tal fator, publicado anualmente, deve ser utilizado por estabelecido do contribuinte, sendo poder/dever do Fisco verificar sua correta aplicação.

Cientificada dos termos da decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou o competente recurso voluntário (p. 591), esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

- 1) o auto de infração é nulo, por absoluta ausência de fundamentação – em momento algum se esclareceu por qual motivo foi realizado o reenquadramento das alíquotas de RAT;
- 2) além de não explicitar os critérios utilizados para o reenquadramento das alíquotas de RAT da empresa, o auto de infração não observa coerência alguma entre os dados CBO e o CNAE por ele adotados;
- 3) igualmente, a correta análise da atividade preponderante de cada estabelecimento levará à aplicação de códigos CNAE com alíquota menor que a aplicada pelo auto de infração;
- 4) em relação ao FAP, como o cálculo dos fatores de multiplicação depende do número de acidentes sofridos em relação aos demais contribuintes daquele CNAE, o auto de infração é nulo por não levar em consideração a influência do reenquadramento do CNAE da empresa no FAP;
- 5) ainda em relação ao FAP, o auto de infração aplicou alíquotas diferentes das declaradas em GFIP, sem observar que o contribuinte interpôs recurso, dotado de efeito suspensivo, contra o ato do Ministério de Previdência Social que efetuou o seu reenquadramento. Logo, o reenquadramento do FAP efetivado pelo auto de infração não poderia produzir efeitos;
- 6) quando muito, a fiscalização poderia ter efetuado o lançamento de ofício com as alíquotas que entendesse aplicáveis, mas nunca cobrar multa de ofício, uma vez que a exigibilidade do crédito tributário está suspensa, por força do art. 151, III, CTN;
- 7) por fim, o auto de infração aplicou alíquota uniforme para o FAP em todos os estabelecimentos nos anos 2014 e 2015, em total desrespeito à jurisprudência do STJ e ao entendimento vinculante expresso na Nota SEI nº 65/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Na sessão de julgamento realizada em 06/11/2024, este Colegiado baixou os presentes autos em diligência para que a Unidade de Origem prestasse esclarecimentos, em síntese, acerca do FAP calculado pelo MPS dos anos de 2014, 2015 e 2016 (Resolução nº 2402-001.409, p. 663).

Em atenção ao quanto solicitado, foi emitida a Informação fiscal de p. 674, em relação à qual, devidamente cientificada, a Contribuinte apresentou a manifestação de p. 685.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

De acordo com Relatório Fiscal (p. 75), tem-se que, *da análise das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social-GFIP, relativas aos anos de 2014 a 2016, apresentadas pelo contribuinte e constantes do sistema informatizado da Receita Federal do Brasil-RFB, constatou-se diferença na alíquota do RAT - Riscos Ambientais do Trabalho e do FAP-Fator Acidentário de Prevenção. Assim, como resultado da ação fiscal foram apurados os créditos tributários mediante lançamento de ofício, sendo compostos pelas contribuições sociais destinadas à previdência social relativa à diferença de percentuais declaras na GFIP para o RAT e FAP.*

Em sua peça recursal, a Contribuinte, ora Recorrente, esgrime suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

(i) nulidade do lançamento por ausência de fundamentação clara e precisa;

(ii) existência de equívocos no reenquadramento do RAT no período:

(ii.i) ausência de cálculo do RAT segregado por estabelecimento nos períodos de 2014 e 2015;

(ii.ii) incoerência dos critérios utilizados para o reenquadramento do RAT. Falta de coerência entre os dados de CBO e o CNAE;

(ii.iii) erro na qualificação do CNAE a partir do CBO preponderante;

(ii.iv) o código CBO correto a partir do critério estabelecido no Regulamento da Previdência Social;

(iii) existência de equívocos no enquadramento do FAP:

(iii.i) impossibilidade de aplicação uniforme da alíquota do FAP nos anos 2014 e 2015;

(iii.ii) suspensão do FAP nos anos de 2014 a 2016, diante da existência de recurso administrativo ainda não apreciado no MPS; e

(iii.iii) incongruência material: a requalificação do RAT altera o índice do FAP.

Considerando que tais alegações em nada diferem daquelas apresentadas em sede de impugnação, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em vista do disposto no inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela

Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, *in verbis*:

PRELIMINAR: NULIDADE DO LANÇAMENTO, POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO CLARA E PRECISA.

Argui o Impugnante nulidade do auto de infração em razão da falta de clareza e precisão na fundamentação do lançamento, o que viola seu direito de defesa.

(...)

Com a devida vênia, a tese da impugnante não se sustenta. A simples leitura de seus argumentos e das reproduções do relatório fiscal que constam de sua peça de insurgência demonstram que a autoridade fiscal - talvez sem a didática e verve que caracterizam o patrono do contribuinte - motivou e fundamentou de maneira suficientemente clara a imputação fiscal.

A própria confecção de tabelas específicas - sempre detalhadas e explicadas, ainda que sucintamente - e correlacionadas aos tópicos que lhe são afetas no relatório fiscal, demonstram o interesse e o acerto do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil em motivar e fundamentar seus argumentos e a própria exação.

Recordo que a nulidade pleiteada, suficiente para obstacular o direito à ampla defesa do contribuinte, teria que ser de tal monta que tolhesse a compreensão do fatos alegados pelo Fisco, impossibilitando, assim, o contraditório e a comprovação dos fatos modificativos, impeditivos ou extintivos do direito do sujeito ativo ao crédito tributário constituído pelo lançamento vergastado.

Não se pode concordar que tal mácula ocorreu no caso em apreço. Ao reverso, como dito, há demonstração, na própria defesa administrativa apresentada, contida em mais de 34 laudas, do conhecimento do motivos e fundamentos que levaram o Fisco à constituição do crédito por meio do lançamento de ofício.

Ressalte-se a tecnicidade e clareza da defesa que aqui se analise. Sem dúvida, não só fruto do conhecimento técnico dos patronos, mas também decorrência da compreensão dos fatos e fundamentos da imputação fiscal.

Logo, não há a nulidade apontada. Impugnação improcedente nesse ponto.

EQUÍVOCOS NO REENQUADRAMENTO DO RAT NO PERÍODO

Passando ao mérito, o contribuinte - como matéria introdutória - tece considerações teóricas sobre a contribuição destinada ao financiamento do seguro acidente do trabalho (por muitos denominada SAT e nesse caso concreto, RAT), explicitando que tal contribuição é definida a partir da atividade preponderante desenvolvida pela empresa, e que tal preponderância é definida pelo maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos que desenvolvem tal atividade no estabelecimento da empresa.

Na sequência de seu esforço teórico, o impugnante tece considerações sobre o FAP.

Passando ao mérito do lançamento, com base em suas construções teóricas, o sujeito passivo alega que o Fisco errou ao reclassificar a alíquota RAT de seus estabelecimentos de 1% para 2%.

(...)

Embora os argumentos teóricos esposados pelo impugnante sejam totalmente procedentes, não são aplicáveis ao caso concreto. Explico.

O Fisco aplicou corretamente a legislação, ou seja, o Auditor Fiscal Notificante fez o lançamento com estrita observância das determinações normativas e, por via de consequência, no sentido das alegações da defendente.

Comprova-se tal afirmação com simples leitura do relatório fiscal. Transcrevo (fls. 79):

17. Nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, relativas aos anos de 2014 a 2016, apresentada pelo contribuinte, foram declarados os CNAE: 4752-1/00 - Comércio varejista especializado de equipamentos de telefonia e comunicação; 6110-8/01 - Serviços de telefonia fixa comutada – STFC; 6120-5/01 - Telefonia móvel celular; 6120-5/99 - Serviços de telecomunicações sem fio não especificados anteriormente; 6143-4/00 - Operadoras de televisão por assinatura por satélite.

18. Observa-se que o enquadramento no CNAE gera repercussão na porcentagem do RAT (Riscos Ambientais do Trabalho).

*19. Em consulta ao ANEXO V do RPS do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, (Redação dada pelo Decreto nº 6.957/2009) –RELAÇÃO DE ATIVIDADES PREPONDERANTES E CORRESPONDEBTES GRAUS DE RISCOS, conforme a CLASSIFICAÇÃO NACIONAL DE ATIVIDADES ECONÔMICAS **está demonstra na TABELA III anexa a este relatório. Para as atividades constante na TABELA III. Constatou-se o percentual de 2% (dois por cento) para todo o período e CNPJ.***

(destaques não constam do relatório fiscal)

Como dito, mera leitura - em especial do trecho negrito e sublinhado - demonstram que o Auditor Fiscal fez o reenquadramento da alíquota RAT por estabelecimento no período fiscalizado.

Tanto assim o é que, embora apontando o eventual equívoco no lançamento, o impugnante não demonstra tal falha, ou seja, não comprova suas alegações.

E mais, mera verificação, por amostragem na denominada Tabela III (fls. 312/356), comprova a afirmação fiscal.

Logo, forçoso reconhecer a improcedência da impugnação nesse ponto.

INCOERÊNCIA DOS CRITÉRIOS UTILIZADOS PARA O REENQUADRAMENTO DO RAT. FALTA DE COERÊNCIA ENTRE OS DADOS DE CBO E O CNAE.

(...)

Assiste razão ao Impugnante.

Verificação por amostragem permite a observar do erro identificado pelo contribuinte. Ao invés de adotar o CBO representativo da maior quantidade de trabalhadores de mesma atividade laboral, a tabela III foi construída com a adoção do CBO de maior número de identificação.

Constato a falha apontada. Mister, portanto, analisá-la.

Recordemos a motivação para análise empreendida na confecção da Tabela nº 2: verificar, em face das múltiplas atividades econômicas realizadas pelo sujeito passivo, qual delas utiliza o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos para definir a atividade preponderante.

Tal definição se torna imprescindível para a obtenção do grau de risco ensejado pela atividade e, portanto, para definição da alíquota RAT aplicável.

Tal inferência nos permite asseverar que, se ao se definir a atividade econômica preponderante, houver um equívoco mas tal erro nos conduzir a um grau de risco idêntico, com consequente alíquota RAT de mesmo valor, não haverá nenhum tipo de prejuízo nem ao Fisco, tampouco ao contribuinte.

Logo, estaríamos diante de uma mácula que não traz consequências práticas nenhuma.

Forçoso, nesse ponto, recordar o tratamento que o processo administrativo tributário empresta aos erros. Vejamos o que dispõe o Decreto nº 70.235/72:

"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."

(grifos não constam do texto legal)

Diante do exposto, constatando-se que a falha não causa prejuízo ao contribuinte, ou não influencia no deslinde da presente defesa administrativa, forçoso reconhecer que, segundo a lei que rege o processo administrativo federal, não importa em nulidade, tampouco precisam ser sanada.

Vejamos então tais consequências.

Tomemos, por economia processual, o exemplo apontado na própria impugnação e acima transcrito.

Averiguamos que no estabelecimento com final de CNPJ 0133-61 foi adotado o CBO 4110 (escriturários em geral), que emprega 16 pessoas, no lugar do CBO 2531 (profissionais de relações públicas, publicidade, mercado e negócios), que ocupa 114 trabalhadores.

Tal adoção, errônea como vimos, levou o Auditor Fiscal a adotar, como atividade preponderante a de CNAE 6311-9/00 (tratamento de dados, provedores de serviços de aplicação e serviços de hospedagem na internet). Ora, a adoção de tal

atividade preponderante em nada tem a ver com a existência de maior ou menor número de trabalhadores que ocupem função de escriturários em geral, atividade laboral que se encaixa em inúmeras e diversas atividades econômicas como: bancos, escritórios de advocacia, cartórios ou mesmo industrias em geral.

Recordemos, analisando a Classificação Nacional de Atividades 2.0 do IBGE, que a classificação genérica da atividade típica do contribuinte, serviço telefonia móvel celular - 61.20-5/01, por ela declarado, tem alíquota RAT aplicada de 2%, a mesmo imputada pelo Fisco, como consequência do erro cometido.

Logo, como se analisará melhor adiante, tal erro não foi determinante na imputação da alíquota RAT eleita pelo Fisco.

Forçoso reconhecer que, embora procedente, a impugnação não tem efeitos nesse ponto.

ERRO NA QUALIFICAÇÃO DO CNAE A PARTIR DO CBO PREPONDERANTE

Segundo o contribuinte, o Fisco, embora tenha buscado identificar a atividade preponderante a partir do número de segurados utilizados em cada uma das atividades desenvolvidas em cada estabelecimento, se equivoca em, baseado em tal dado, adotar corretamente a atividade desenvolvida e, por via de consequência, a CNAE correspondente.

(...)

Não assiste razão ao contribuinte. O Fisco soube adotar a alíquota destinada a financiar o seguro acidente do trabalho condizente com as atividades econômicas desenvolvidas pelo sujeito passivo.

Ao buscar o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos utilizados em cada estabelecimento, para definir a atividade econômica preponderante, o legislador almejou aplicar uma alíquota destinada a financiar a contribuição do seguro acidente do trabalho de forma mais justa e equânime, praticamente reconhecendo que se os trabalhadores exercem, na sua maioria, naquele local de trabalho, atividade específica, não é negócio realizado em outro lugar que deva prevalecer quando da fonte de custeio do seguro de eventual sinistro que venha a ocorrer aos trabalhadores daquele local.

Tal inferência, nos permite afirmar que a determinação da atividade econômica preponderante por estabelecimento do contribuinte é ponto fulcral na imputação da alíquota RAT aplicável.

Ora, devemos concordar que, ao verificar que em determinado estabelecimento, onde o Fisco constate que a maior quantidade de segurados empregados e avulsos exerçam a função de instalador e reparador de linhas e cabos elétricos, telefônicos e de comunicação de dados, em uma empresa de telefonia móvel - que atua em âmbito nacional e tem sua atividade reconhecida de maneira inequívoca como sendo de telefonia móvel e sendo que o CNAE principal da

empresa - reconhecido pelo Fisco em seu relatório fiscal (item 16, página 79), e por ela adotado, reprise-se - é o de telefonia móvel celular (CNAE 61.20-5/01).

Qual é a alíquota prevista para tal CNAE: 2%. Qual a alíquota imputada pelo Fisco: 2%

Como dito alhures, totalmente despiciendo discutirmos qual a correta classificação a ser adotada entre aquelas que se assemelham, em tudo e por tudo, e ainda imputam a mesma alíquota RAT ao contribuinte.

O que não se pode concordar, é que a empresa se declare empresa de telefonia móvel celular, com o respectivo CNAE, e depois queria rever tal classificação com base em filigrana classificatória, do tipo serviço de telecomunicação móvel terrestre de uso individual, ou no outro caso de uso coletivo. Ao que me consta, meu celular e todos os demais que conheço, são de uso individual.

Por fim, caminhando para o item 4.24. da impugnação (fls. 448), que se passa a analisar de maneira perfunctória, em face de sua intrínseca relação com o presente tópico, não se pode concordar com a tabela elaborada pela impugnante (acostado como doc. 5, fls. 504)

Não é a melhor interpretação para a legislação aqui analisada, como nos quer fazer crer a impugnante, dizer que uma empresa de telefonia celular que - em determinado estabelecimento - possua grande quantidade de economistas deve, nesse estabelecimento. ter sua atividade preponderante reconhecida como banco de investimentos. Não nos parece crível tal interpretação.

(...)

Com a devida vênia, não se pode anuir com um argumento que equipara uma tesouraria de empresa de telefonia celular com um banco de investimentos, pelo fato da equipe que ali trabalha se relacionar com banco ou realizar gestão de ativos financeiros.

Claramente a impugnante defende a busca, por qualquer via, pela menor alíquota RAT prevista no ordenamento. Com certeza não foi essa a intenção do legislador ao determinar que o enquadramento se dê pela atividade preponderante em cada estabelecimento do sujeito passivo.

As mesmas considerações podem ser feitas quando se analisa o outro exemplo constante da impugnação. O fato de determinada filial da empresa de telefonia celular empregar gerentes de comercialização, marketing e comunicação em número superior ao de trabalhadores que realizam outras funções que transforma esse estabelecimento em agência de publicidade.

Com a devida vênia!

Forçoso reconhecer a improcedência da impugnação nesse ponto.

IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO UNIFORME DA ALÍQUOTA DO FAP NOS ANOS 2014 E 2015.

(...)

Não se pode concordar com os argumentos esposados pelo Contribuinte.

O FAP é sim calculado por estabelecimento. Porém, a parti de 2015, como bem reconhece a autoridade fiscal (fls. 81):

"24. Por meio da Portaria Interministerial MPS/MF nº de 29/09/2015, o cálculo do FAP, a partir de 2015, vigência a partir de 2016, passou a ser realizados por estabelecimento, CNPJ completo (14 dígitos).

25. Foram consideradas como base de cálculo, as remunerações dos segurados empregados declarados em GFIP para o levantamento da diferença de alíquota do RAT Ajustado, (RAT Ajustado= RAT x FAP).

26. Os valores apurados pela fiscalização referentes as rubricas acima (Diferença de RAT ajustado) se encontram na TABELA V, anexa a este relatório"

Cediço que o fator acidentário de proteção (FAP), decorre de lei. O princípio da estrita legalidade é imperioso na Administração Pública, quanto mais na Administração Tributária.

A Autoridade Fiscal cumpriu a legislação vigente no momento de ocorrência do fato gerador, como determina o CTN.

Nada a alterar. Lançamento totalmente procedente.

SUSPENSÃO DO FAP NO ANO DE 2016, DIANTE DA EXISTÊNCIA DE RECURSO ADMINISTRATIVO AINDA NÃO APRECIADO NO MPS.

A impugnante argumenta que o Fisco não poderia deixar de reconhecer o efeito suspensivo dos recursos por ela interpostos contra o FAP.

(...)

Embora todo o esforço argumentativo apresentado pelo contribuinte, novamente nos vemos diante de uma discussão jurídica, pela qual os argumentos se demonstram válidos, que não enseja - no caso em concreto - nenhum resultado prático distinto daquele que o Fisco constituiu pelo lançamento.

Explico.

Não se discute, posto que expresso no Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que a apresentação tempestiva de recurso contra o FAP apurado pelo MPS, tem o condão de suspender a aplicação de tal fator.

Porém, no caso em apreço, não houve a aplicação de FAP distinto daquele que o contribuinte mesmo utilizou. O que houve, e sem nenhum prejuízo aparente ao contribuinte, foi a aplicação do mesmo FAP adotado pelo sujeito passivo, porém com o número correto de casas decimais, consoante prevê a legislação em vigor.

Tal afirmação, embora não esteja expressa no relatório fiscal, se obtém pela simples leitura da tabela utilizada pelo Auditor Fiscal para calcular o que ele

denominou de RAT ajustado (RAT x FAP). Vejamos o que consta do relatório elaborado pela Autoridade Lançadora (fls. 80):

"22. Em consulta a Previdência Social, tem-se que o Fator Acidentário de Prevenção –FAP da empresa possui os percentuais constante da TABELA IV anexa a este relatório.

23. As diferenças de FAP declarado pelo contribuinte em GFIP e o definido pela Previdência Social, contam da TABELA V.

24. Por meio da Portaria Interministerial MPS/MF nº de 29/09/2015, o cálculo do FAP, a partir de 2015, vigência a partir de 2016, passou a ser realizados por estabelecimento, CNPJ completo (14 dígitos).

25. Foram consideradas como base de cálculo, as remunerações dos segurados empregados declarados em GFIP para o levantamento da diferença de alíquota do RAT Ajustado, (RAT Ajustado= RAT x FAP).

26. Os valores apurados pela fiscalização referentes as rubricas acima (Diferença de RAT ajustado) se encontram na TABELA V, anexa a este relatório."

(...)

Simple leitura - de excerto exemplificativo, mas cujo padrão se repete ao longo de toda a tabela - comprova que não houve alteração de valor utilizado pelo contribuinte para calcular seu RAT ajustado. Tal afirmação ganha ainda mais relevância quando se observa que na maioria dos estabelecimentos e competências foi utilizado o FAP neutro, ou seja, igual a 1 (fls. 358/372).

Tal constatação permite inferir que o Auditor Fiscal provavelmente construiu a tabela IV somente para demonstrar qual o FAP que foi utilizado em cada competência, e por ajustar as casas decimais aplicáveis ao que determina a legislação.

Comprova-se o acima dito com a análise, v.g., da tabela V num estabelecimento e competência constante do excerto acima (fls. 373). Observe-se que a coluna FAP MPS tem exatamente o FAP que consta na tabela IV acima (FAP = 0,6956):

TABELA V												
CNPJ	Mês	RAT GFIP	FAP GFIP	RAT: Ajustado GFIP	RAT TABELA II	FAP MPS	RAT Ajustado AFRFB	Diferença de RAT Ajustado	Remuneração - Seg Empregados	Remuneração - Seg Empregados (13o Sal)	Remuneração Total	Diferença de RAT Ajustado Levantada (I x L) / 100
05.423.963/0001-11	02/2014	1,00	1,0000	1,00	2,00	1,2101	2,4202	1,4202	12.992,00		12.992,00	184,51
05.423.963/0001-11	01/2016	1,00	0,7000	0,70	2,00	0,6956	1,3912	0,6912	9.644,00		9.644,00	66,66
05.423.963/0001-11	02/2016	1,00	0,6900	0,69	2,00	0,6956	1,3912	0,7012	9.644,00		9.644,00	67,62
05.423.963/0001-11	03/2016	1,00	0,7000	0,70	2,00	0,6956	1,3912	0,6912	9.644,00		9.644,00	66,66
05.423.963/0001-11	04/2016	1,00	0,7000	0,70	2,00	0,6956	1,3912	0,6912	17.165,98		17.165,98	118,65
05.423.963/0001-11	05/2016	1,00	0,7000	0,70	2,00	0,6956	1,3912	0,6912	53.597,13	4.018,33	57.615,46	398,24
05.423.963/0001-11	06/2016	1,00	0,7000	0,70	2,00	0,6956	1,3912	0,6912	6.641,80		6.641,80	45,91
05.423.963/0001-11	07/2016	1,00	0,7000	0,70	2,00	0,6956	1,3912	0,6912	6.722,20		6.722,20	46,46

Forçoso reconhecer a improcedência da impugnação nesse ponto.

NULIDADE MATERIAL: A REQUALIFICAÇÃO DO RAT ALTERA O ÍNDICE DO FAP.

Com alguma atecnia, posto que supostas nulidades foram analisadas preliminarmente, o sujeito passivo encerra suas alegações com pedido de anulação do lançamento em face da requalificação do RAT promovida pelo Fisco.

(...)

Não se pode concordar com tais argumentos. O sujeito passivo, com a devida vênia, faz evidente confusão conceitual ao asseverar que "*a Impugnante passou a integrar uma categoria com mais acidentes envolvidos.*"

Evidente e flagrante equívoco. Explico.

O seguro acidente de trabalho, função da atividade econômica desenvolvida pela empresa, é financiado por uma alíquota de depende do grau de risco de tal atividade, ou seja, de um risco potencial que o labor necessário ao desenvolvimento de tal negócio gera para os trabalhadores. É dizer: uma obra de construção civil oferece potencialmente mais risco de acidente de trabalho aos que ali laboram do que um escritório de serviços contábeis. Simples assim!

Já o FAP, como exaustivamente discutido, depende dos investimentos e cuidados que o empregador tem com seu meio ambiente do trabalho, uma vez que um ambiente de trabalho saudável, com certeza, oferecerá menor exposição a riscos do que um ambiente de trabalho que ostente menor cuidados e investimentos.

Por exemplo se entende melhor: duas oficinas mecânicas, destinadas a prestar serviços de reparação a veículos automotores, tem - cediço - a mesma atividade econômica, portanto, em tese, recolhendo a mesma alíquota RAT. Ao imaginarmos uma oficina mecânica moderna, totalmente equipada com equipamentos e ferramentas pneumáticas e automatizadas, com ambiente com controle térmico e acústico, absolutamente limpa e clara, podemos inferir que tal oficina ensinará um risco muito menor de acidente aos mecânicos que ali trabalharem do que uma oficina antiga, em galpão rústico, sem nenhum tratamento climático e acústico, suja e escura, e sem a utilização de ferramentas e equipamentos modernos.

Porém, o FAP não é alimentado por expectativas e sim por constatação da confirmação de tais expectativas. Sendo função do número, da gravidade e dos custos de eventuais acidentes de trabalho ocorridos na empresa e mais, sendo também função do número de acidentes, da gravidade e dos custos das empresas de mesma atividade no mesmo município, o FAP compara o resultado dos investimentos e cuidados (representado pelo número efetivo de acidentes) que a empresa tem em determinado ano, com o resultado que ela mesmo teve em anos anteriores, e ainda os coteja, com os resultados das empresas de mesma atividade no mesmo município.

A explicação acima, decorrente da legislação aplicável, espanca o argumento do contribuinte ao afirmar que a requalificação do RAT realizada pelo Fisco não permite que se utilize os mesmos FAP empregado, pela empresa, antes da alteração promovida pela Administração Tributária.

Em nada tal alteração de alíquota destinada a financiar o seguro acidente do trabalho tem a ver **com o número** de acidentes de trabalho **que efetivamente ocorreu** na empresa e nas empresas de mesmo segmento econômico. Repito, número de acidentes em empresas de mesmo segmento econômico, mesma atividade real, ou seja, empresas de telefonia celular no caso em apreço.

Flagrante a improcedência dos argumentos da impugnação

Adicionalmente às razões de decidir supra reproduzidas, ora adotadas como fundamento do presente voto, cumpre destacar que, especificamente em relação à alegação de “suspensão do FAP nos anos de 2014 a 2016 em razão da existência de recurso administrativo ainda não apreciado no MPS”, este Colegiado, na sessão de julgamento realizada em 06/11/2024, baixou os presentes autos em diligência, para que a Unidade de Origem prestasse, em síntese, esclarecimentos acerca do FAP calculado pelo MPS dos anos de 2014, 2015 e 2016 (Resolução nº 2402-001.409, p. 663).

Em atenção ao quanto solicitado, foi emitida a Informação Fiscal de p. 674, por meio da qual o preposto fiscal diligente prestou os seguintes esclarecimentos:

Solicitação: informar se já houve decisão final referente às impugnações administrativas apresentadas pela Contribuinte em relação ao FAP calculado pelo MPS dos anos de 2014, 2015 e 2016.

Resposta: Sim, já houve decisão final administrativa das contestações de FAP apresentadas conforme mostra documento apresentado a esta fiscalização pelo CRPS. O mencionado documento apresenta os dados relacionados nas contestações do FAP e respectivas respostas;

Solicitação: caso positivo, informar o resultado final daquelas discussões administrativas, cotejando o índice FAP aplicado pela Fiscalização no caso ora em análise, destacando qual seria, com base naquelas decisões, o índice FAP correto por estabelecimento da Contribuinte, em cada período fiscalizado.

Resposta: Não houve mudança no FAP em 2015 e 2016. Houve mudança no FAP de 2014, no entanto, é o mesmo índice utilizado pela fiscalização conforme mostra o ANEXO V — primeira linha, coluna FPA MPS;

Como se vê, em sede de diligência fiscal, restou expressamente confirmado que, em razão das contestações administrativas realizadas pela Contribuinte, *não houve mudança no FAP em 2015 e 2016. Houve mudança no FAP de 2014, no entanto, é o mesmo índice utilizado pela fiscalização conforme mostra o ANEXO V.*

Neste contexto, resta claro e evidente que não há qualquer provimento a ser dado ao apelo recursal neste particular.

A Recorrente pugna, subsidiariamente, pelo cancelamento da multa de ofício, aduzindo para tanto que, *considerando que a exigibilidade da alíquota do FAP está suspensa – e,*

portanto, também suspensa está a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, III, do CTN – o auto de infração poderia, no máximo, efetuar o lançamento de ofício para prevenir decadência, em aplicação analógica do art. 63 da Lei nº 9.430/1996.27 No entanto, nessa perspectiva, jamais poderia ter sido feita a cobrança da multa de ofício, pois infração não há no caso em exame.

A Instrução Normativa - IN RFB 971/09, com a redação dada pela IN RFB 1.453, de 24/2/14, regulamentando a matéria, determina:

§ 14. As alíquotas das contribuições sociais referidas no inciso II do caput serão reduzidas em até 50% (cinquenta por cento) ou aumentadas em até 100% (cem por cento), em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP de que trata o art. 202-A do Decreto nº 3.048, de 1999.

§ 15. O FAP atribuído às empresas poderá ser contestado perante o órgão competente no Ministério da Previdência Social, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data de sua divulgação oficial.

§ 16. O processo administrativo de que trata o § 15 tem efeito suspensivo até decisão final da autoridade competente, ficando o contribuinte obrigado a informar em GFIP o FAP que lhe foi atribuído e a retificar as declarações caso a decisão lhe seja favorável.

§ 17. No caso de decisão definitiva contrária ao sujeito passivo, no processo administrativo de que trata o § 15, eventuais diferenças referentes ao FAP deverão ser recolhidas no prazo de 30 (trinta) dias contados da data da ciência da decisão, sendo-lhes aplicados os acréscimos legais previstos nos arts. 402 e 403.

Contudo, retornando à multa em si, constata-se que há, deveras, três situações nas quais a multa é dispensada, quais sejam, nas hipóteses dos incisos IV e V do art. 151, do CTN, e no caso de haver depósito judicial.

No caso dos incisos IV e V do art. 151 do CTN, que tratam da concessão de medida liminar em mandado de segurança, bem como da concessão de medida liminar e tutela antecipada em outras espécies de ação judicial, o art. 63 da Lei 9.430, de 27/12/96, é expresso ao afastar a aplicação da multa de ofício:

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

Seguindo nessa linha, temos a Súmula CARF nº 17:

Não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

No caso de depósito judicial, por sua vez, a jurisprudência desse Conselho também é firme em afastar a multa de ofício em relação ao crédito lançado que tenha sido objeto de depósito judicial. Essa é a inteligência da Súmula CARF nº 132:

No caso de lançamento de ofício sobre débito objeto de depósito judicial em montante parcial, a incidência de multa de ofício e de juros de mora atinge apenas o montante da dívida não abrangida pelo depósito.

Nas demais hipóteses previstas no art. 151 do CTN, como no caso das reclamações e recursos em processos administrativos, não há nenhum ato normativo ou jurisprudência em relação aos quais este julgamento esteja vinculado e que afaste a aplicação da penalidade, o que impõe a sua manutenção, uma vez que o CTN é taxativo ao exigir previsão legal para a dispensa de penalidades:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

VI - **as hipóteses** de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou **de dispensa** ou redução **de penalidades**

(grifei)

Registre-se pela sua importância que, todas as situações previstas nos incisos do art. 151 do CTN acarretam a suspensão da exigibilidade crédito, porém, como visto alhures, tal suspensão é apenas da exigibilidade e não do lançamento em si, que pode vir ou não acompanhado de multa de ofício, a depender da legislação específica ou da jurisprudência vinculante.

Sendo assim, no caso em tela, por não haver fundamento legal/jurídico capaz de justificar a não aplicação da multa de ofício, esta deve ser mantida

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior