



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721064/2017-51
ACÓRDÃO	2302-004.261 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AYMORE CRÉDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/12/2014

CONHECIMENTO. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Conforme se encontra disposto na Súmula CARF n. 2, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária, em face do princípio da legalidade ou de quaisquer outros princípios ou regras constitucionais.

LANÇAMENTO FISCAL. POSSIBILIDADE. DECADÊNCIA. PREVENÇÃO.

A pendência de decisão administrativa definitiva sobre a aplicação da alíquota para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), não impede a constituição do crédito tributário, sobretudo para prevenir a decadência do direito de lançar.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALÍQUOTA AJUSTADA PELO FAP. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Considerando a ausência de vedação normativa, o fato de o recorrente contestar administrativamente o Fator Acidentário Previdenciário - FAP não impede o lançamento da contribuição previdenciária com alíquota ajustada pelo FAP, não havendo previsão para o sobrerestamento do processo administrativo fiscal na pendência de tal contestação.

MULTAS DE OFÍCIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS DO CTN.

Nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, não cabe a exigência de multa de ofício apenas 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, situação que não se verifica nos presentes autos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de constitucionalidade trazidas nos tópicos ‘III.1’ a ‘III.7’ do recurso, em rejeitar a preliminar para, no mérito, por voto de qualidade, negar-lhe provimento. Designado redator o conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relatora

Assinado Digitalmente

Alfredo Jorge Madeira Rosa – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Reproduzo trecho do Relatório da decisão de piso, que bem descreve o lançamento (e-fls. 247/253):

Trata-se de Auto de Infração de fls. 117/122, lavrado em 11/12/2017, no montante de R\$327.928,02, para a cobrança de diferenças da contribuição previdenciária patronal destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – RAT (parcela relativa à majoração decorrente do Fator Acidentário de Prevenção – FAP vigente em 2014), objeto de contestação apresentada por meio do processo administrativo 1311170006129/01-1, com protocolo em 22/11/2013, perante o Ministério da Previdência Social.

Conforme TERMO DE CIÊNCIA DE LANÇAMENTOS E ENCERRAMENTO PARCIAL DO PROCEDIMENTO, acostado às fls. 136/137 a autuada foi intimada pessoalmente em 15/12/2017 dos lançamentos, conforme registro aposto no referido termo.

Nos termos do Relatório Fiscal de 123/135, o referido processo administrativo de contestação do FAP teve proferida a decisão de 1^a instância, publicada no Diário Oficial da União em 19/05/2017, onde se manteve o FAP apurado originalmente de 1,1201. Dessa decisão, o contribuinte interpôs recurso administrativo, o qual não foi apreciado até a data de emissão do presente lançamento.

Ressalta o Auditor que, em face do recurso administrativo, o contribuinte está com a exigibilidade do crédito tributário suspensa, com base no art. 151, inciso III do CTN, portanto, o lançamento está sendo formalizado com vistas a prevenir a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

Informa a fiscalização que constituem fatos geradores das contribuições lançadas as remunerações pagas aos segurados empregados em 2014, sobre as quais não foram recolhidas as devidas contribuições ao RAT ajustado pelo FAP.

Registra que o FAP informado nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, foi de 1,00 e que os valores das contribuições referentes às diferenças foram apurados com base nos salários de contribuição consolidados informados pela empresa em planilha os quais foram confrontados com as GFIP.

Em seguida, no Relatório Fiscal o Auditor transcreve a legislação que rege a instituição do FAP e esclarece a sua natureza, destinação e método de definição dos índices exigidos.

Ressalta que:

5.17 Para o ano de 2014, o FAP originalmente atribuído à empresa foi 1,1201. A empresa contestou o FAP atribuído (de 1,1201) por meio do Processo Administrativo nº 1311170006129/01-1, tendo a decisão de 1^a instância mantido o FAP apurado originalmente. De tal decisão houve recurso e, atualmente, o Processo Administrativo encontra-se em andamento, aguardando decisão de 2^a instância.

5.18 Desta feita, para todo o ano de 2014, a alíquota do RAT Ajustado é igual a 1,1201%, que resulta da multiplicação de sua alíquota básica RAT (1%) pelo FAP atribuído, ou seja, 1% x 1,1201 = 1,1201%.

5.19 Durante a auditoria verificou-se que nas competências de 01/2014 a 13/2014, do valor total da alíquota relativa à contribuição ao RAT Ajustado, qual seja, 1,1201%, que deveria incidir sobre o total das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados, o contribuinte não recolheu o montante acrescido à alíquota RAT básica pelo FAP, tendo recolhido somente 1,00%. Além disso, foram declarados em GFIP: alíquota RAT de 1% e FAP igual a 1,00.

5.20 Dessa forma, foram levantadas as diferenças entre os valores devidos e os efetivamente declarados e pagos, valores esses correspondentes à parcela da alíquota RAT majorada pelo FAP, correspondente a 0,1201%.

5.21 O crédito foi apurado tendo como base os valores consolidados dos salários de contribuição dos empregados informados em planilha pela empresa e constam do Demonstrativo – Diferença Apurada de RAT – 2014.

Com relação à constituição do crédito com vistas a prevenir a decadência, aduz que sendo o caso de recurso com efeito suspensivo, conforme previsto no §3º do art. 202-B do Decreto nº3.048/1999, que institui o Regulamento da Previdência Social, "a multa aplicada na apuração do respectivo crédito tributário é a multa de ofício, no caso 75% (setenta e cinco por cento), uma vez não se tratar de suspensão por medida liminar, conforme estabelece o art. 63 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996".

O lançamento foi impugnado e os autos foram encaminhados à DRJ. Os membros da 5ª Turma da DRJ/JFA, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Cientificado do acórdão, o contribuinte apresentou recurso voluntário tempestivo (e-fls.267/326), repisando as alegações contidas em sua impugnação, abaixo sumarizadas:

Sumário

I. FATOS	3
II. PRELIMINARMENTE.....	6
II.1. Nulidade da decisão de primeira instância: Impossibilidade de se configurar renúncia ou desistência à esfera administrativa do Ministério da Previdência Social.....	6
II.2. Necessidade de sobremento do Processo Administrativo Fiscal	10
III. DIREITO	16
III.1. Erros e ilegalidades envolvidos na atribuição do FAP 2014.....	16
III.1.1. RAT e FAP. Considerações preliminares. Impossibilidade de majoração de índices face aos fatos e acidentes alheios à responsabilidade do Recorrente	16
III.1.2. Princípio da estrita legalidade tributária.....	20
III.1.3. Ofensa à segurança jurídica e à publicidade	22
III.1.4. Contrariedade ao artigo 195, § 9º, da Constituição Federal	23
III.1.5. Princípio da proporcionalidade	24
III.1.6. Contrariedade ao conceito de tributo e ao princípio da isonomia	25
III.1.7. Ofensa ao princípio da referibilidade	27
III.1.8. Impossibilidade de cobrança de multa de ofício em razão da suspensão da exigibilidade das contribuições.....	27
IV. PEDIDO	31

Por fim, requer:

IV. PEDIDO

Ante todo o exposto, requer-se o conhecimento e o provimento integral do presente Recurso Voluntário, para o fim de:

- (i) Reconhecer a nulidade do acórdão recorrido, com a consequente remessa dos autos para novo julgamento de primeira instância administrativa, onde deverão ser apreciados todos os argumentos de defesa articulados em sede de Impugnação;
- (ii) Caso assim não se entenda, para determinar a suspensão do presente processo administrativo até ulterior decisão definitiva a ser proferida no processo administrativo nº 1311170006129-01-1, em trâmite perante o Ministério da Previdência Social;
- (iii) Sucessivamente, para que seja dado provimento ao presente recurso, com a consequente extinção do crédito tributário exigido e o cancelamento integral do auto de infração originário do presente processo administrativo;
- (iv) Por fim, caso assim não se entenda, requer-se ao menos o cancelamento da multa de ofício.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

1 CONHECIMENTO

Como bem exposto pela decisão de piso, o lançamento refere-se a contribuições previdenciárias cuja exigibilidade encontra-se suspensa, nos termos do art. 151, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN, por depender de decisão definitiva do Processo de Contestação nº 1311170006129/01-1, por iniciativa do sujeito passivo, prevista no art. 202-B do RPS, aprovado pelo Decreto nº. 3.048/99, onde contesta a majoração da alíquota de financiamento do GILRAT no ano de 2014, em face da aplicação do FAP.

A fiscalização compreendeu no período de janeiro a dezembro de 2014, a alíquota do RAT aplicável ao recorrente seria de 1,1201%, em conformidade com o Decreto nº. 6.042/2007, considerando as alterações implementadas pelo Decreto nº. 6.957/20091 ; uma vez que o FAP que lhe foi atribuído originalmente à época correspondeu a 1,1201.

Contudo, por discordar do índice fixado como FAP considerando seu cenário específico de acidentes de trabalho, o recorrente contestou o FAP originalmente apurado em 1.1201, por meio do processo administrativo n. 1311170006129/01-1 perante a Previdência Social, que, até a última informação juntada aos autos, ainda segue em andamento, pendente de decisão da 2ª instância administrativa.

Assim, como apontado no Relatório Fiscal, de acordo com o § 3º, do art. 202-B, incluído pelo Decreto n. 7.126/2010 ao Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, o processo administrativo interposto para a contestação do FAP atribuído às empresas pelo Ministério da Previdência Social tem efeito suspensivo. Deste modo, a exigibilidade do crédito tributário encontra-se suspensa pela hipótese prevista no inciso III, do art. 151, do Código Tributário, sendo o lançamento, portanto, para a constituição do crédito e prevenção da decadência no interesse da Fazenda Nacional.

A despeito disso, mesmo que a autuação fiscal tenha sido lavrada apenas para prevenir a decadência, a recorrente aponta diversos “erros e ilegalidades envolvidos na atribuição do FAP 2014”, quais sejam:

a) III.2. Princípio da estrita legalidade tributária: embora os critérios que compõem o cálculo da alíquota pelo Fisco estejam estabelecidos no artigo 10 da Lei nº 10.666/2003, o peso de cada um desses critérios não foi definido em lei.

Isso significa que o próprio índice varia em função do peso definido no decreto. Ora, a depender do peso que o decreto atribuir a cada um dos três critérios, o cálculo do FAP sofrerá alterações significativas. Pondere-se o exemplo de pessoa jurídica a quem tenham sido imputados poucos, mas graves acidentes. Caso o peso da frequência seja preponderante, seu FAP será reduzido; se, por outro lado, privilegiar-se o critério da gravidade, a empresa terá FAP elevado.

Ora, não há, no FAP, aplicação de critério quantitativo definido em lei. Ao contrário, há a definição da alíquota em ato infralegal, já que o peso de cada um dos critérios influencia sobremaneira a definição do valor do FAP.

Resulta inequívoco, portanto, que se a incumbência de definir a alíquota da exação foi conferida ao Poder Executivo, há violação ao Princípio da Estrita Legalidade previsto nos artigos 5º, II, e 150, I, ambos da Constituição da República, bem como ao disposto no artigo 25, de seu ADCT;

b) III.3. Ofensa à segurança jurídica e à publicidade: é juridicamente inadmissível que a alíquota da contribuição RAT seja modificada com base em dados que carecem de segurança e certeza jurídica.

Como não há acesso aos dados das demais pessoas jurídicas do mesmo setor, e considerando que são justamente esses dados que refletem no cálculo do FAP, a ausência de publicidade, no caso, faz com que a cobrança seja levada a efeito pelo Fisco ao seu sabor, de acordo com elementos de que só ele dispõe, o que pode dar margem a censuráveis arbitrariedades.

Ademais, ainda a respeito da insegurança jurídica que permeia o FAP, há que se esclarecer que o artigo 14, da Lei nº 10.666/03, determinou que a regulamentação desse fator ocorresse em 360 dias. Ocorre que, apenas com o Decreto nº 6.042/2007 houve tal regulamentação, ou seja, depois de transcorridos aproximados três anos, o Poder Executivo exerceu seu poder-dever de regulamentar o artigo 10 da Lei nº 10.666/2003.

Ao assim proceder, o Poder Executivo suprimiu a segurança jurídica depositada na possibilidade de flexibilização da alíquota da contribuição RAT com base em índices de frequência, gravidade e custo de acidentes do trabalho, pois tolheu o direito de os contribuintes se prepararem antecipadamente para a aplicação deste instituto;

c) III.4. Contrariedade ao artigo 195, § 9º, da Constituição Federal: outrossim, a definição da base de cálculo e da alíquota das contribuições previdenciárias está condicionada ao atendimento de Princípios Constitucionais, como o da Preservação do Equilíbrio Financeiro e Atuarial e o da Equidade da Forma de Participação no Custeio.

Nessa linha, a contribuição RAT mostra-se alinhada a tal preceito constitucional, na medida em que possui alíquotas diferenciadas levando-se em conta a atividade econômica preponderante da empresa. Ocorre que o advento do FAP provocou uma discriminação de alíquotas ainda mais significativa.

Significa dizer que a manipulação decorrente do FAP não obedeceu às diretrizes constitucionais. Deveras, conforme se infere do artigo 10, da Lei nº 10.666/2003, o cálculo desse fator leva em conta “os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo” dos acidentes do trabalho imputados à empresa, os quais em nada se assemelham aos fatores previstos no artigo 195, § 9º da Constituição Federal.

Por mais essa razão, não há como prosperar a autuação relativa ao FAP, haja vista se tratar de fator notadamente inconstitucional;

d) III.5. Princípio da proporcionalidade: deriva do devido processo legal o dever do Poder Público de editar normas razoáveis, que levem em conta as consequências da produção legislativa, de maneira a evitar excessos. Ou seja, deve haver necessária relação de proporcionalidade entre o ato legislativo e os seus resultados, razão pela qual se afirma que o Poder Público deve obediência ao Princípio Constitucional da Proporcionalidade.

No presente caso, é patente que não houve essa necessária adequação entre os meios e os objetivos, o que resultou em legislação abusiva e não razoável.

No ano de 2014, infere-se que a alíquota da contribuição ao RAT do Recorrente foi majorada em, pelo menos, 12,01% (índice 1,1201) em razão de ter demandado da Seguridade Social, entre o período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012, o desembolso de (i) 03 registros de acidente de trabalho; (ii) 07 nexos técnicos previdenciário sem CAT vinculada; (iii) concessão de 07 auxílios-doença por

acidente de trabalho; (iv)concessão de 01 aposentadoria por invalidez por acidente de trabalho; (v) nenhuma concessão de pensão por morte por acidente de trabalho; e (vi) nenhuma concessão de auxílio-acidente por acidente de trabalho. (...)

Ou seja, por ter demandado R\$ 1.004.564,086 do INSS em um período de 24 meses, o Recorrente terá que recolher R\$ 112.383,35 mensalmente em razão do FAP! Não é preciso nada além de noções de aritmética para se inferir que a conta correspondente a 24 meses será quitada, com sobras, em pouco mais de 8 meses! Todo o restante terá como destinação superávit da Seguridade Social.

Logo, conclui-se que a imposição do FAP representa medida exageradamente gravosa, e, inclusive, confiscatória imposta pela União, em flagrante abandono do sistema atuarial do cálculo do custeio dos benefícios do INSS, o que ofende o Princípio da Proporcionalidade;

e)III.6. Contrariedade ao conceito de tributo e ao princípio da isonomia: caso o FAP tenha como propósito premiar ou punir, em função do desempenho acidentário da pessoa jurídica, é ilegal porque colide com o conceito de tributo previsto pelo artigo 3º, do Código Tributário Nacional, e com a sua finalidade jurídica (que é a de custear os benefícios acidentários concedidos pela Previdência Social); se, por outro lado, o FAP se destina a exigir mais daquele que mais demanda da Seguridade Social, há maltrato ao Princípio da Isonomia.

Com efeito, o legislador utilizou como fator para a definição do FAP os índices de frequência, gravidade e custo dos acidentes de trabalho que envolvem cada empresa. Ou seja, a análise foi personalizada, específica para cada pessoa jurídica, o que impede a sua comparação perante os demais contribuintes, malferindo o Princípio da Isonomia.

(...)

Deve-se atentar que o conceito de tributo impede que a prestação tenha como origem a sanção do particular. Assim, se o FAP não tiver como propósito a individualização dos gastos em razão da exata demanda de cada pessoa jurídica, é inequívoco que o estabelecimento de alíquotas mais elevadas do que o intervalo de 1% a 3% previsto em lei só pode ter como justificativa a punição àquele que se descurrou de seus deveres de proteção de seus empregados, o que não pode ser admitido!;

f) III.7. Ofensa ao princípio da referibilidade: as alíquotas de 1, 2 ou 3% da contribuição RAT sempre foram consideradas (pela própria Previdência Social) suficientes para fazer frente aos gastos incorridos com a concessão de benefícios acidentários, não havendo razão, até que se prove o contrário (o que não ocorreu até o presente momento), para majorar o valor da contribuição devida.

Como se vê, os argumentos acima elencados resumem-se na defesa de o RAT Ajustado derivado de incorreto índice FAP apurado, vez que viola diversos princípios constitucionais.

Em obediência às normas que regem a administração pública, não cabe a este Conselho, a fim de afastar a aplicação de lei com fundamento de constitucionalidade, análise sobre a violação de princípios constitucionais, nos termos da Súmula CARF n. 2:

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

Ainda, nos termos do art. 98 do RICARF:

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Sendo assim, considerando que a apuração do FAP se deu em conformidade com a legislação de regência, em específico com o Decreto n. 6.042/2007, considerando as alterações implementadas pelo Decreto n. 6.957/20091 ;tais alegações não merecem ser conhecidas.

Inclusive, apenas a título argumentativo, destaca-se que o STF finalizou, no dia 11/11/2021, o julgamento virtual da ADI 4397 e do RE 677725, leading case do Tema 554 de Repercussão Geral, casos em que apreciou a constitucionalidade do art. 10 da Lei 10.666/03.

A ação direta de constitucionalidade tinha por objeto a compatibilidade do art. 10 da Lei 10.666/03 com a CRFB/88. Um dos principais argumentos alegados pela autora da ação foi a violação ao princípio da legalidade, uma vez que o dispositivo permitiu que a incidência de tributo seja determinada por ato do Poder Executivo, ao delegar-lhe a competência para estipular critérios que impactam a alíquota de contribuição por RAT.

Sustentou, ainda, a ofensa ao princípio da razoabilidade pois a proteção do trabalhador e a prevenção de acidentes laborais poderia ser promovida por meio do poder fiscalizador do Estado. A criação de instituto que, na prática, gera aumento da carga tributária representa instrumento mais gravoso e menos eficaz, que viola a proporcionalidade.

O relator, Ministro Dias Toffoli, julgou improcedente a ação direta de constitucionalidade, no que foi acompanhado pela unanimidade do Plenário. Em suas razões de decidir, o Ministro destacou que a orientação do Tribunal vem se firmando no sentido de que a legalidade tributária imposta pelo texto constitucional não é estrita ou fechada, mas uma legalidade suficiente. Ressaltou que, em seu entendimento, o art. 10 da Lei 10.666/03 não delega, tecnicamente, o poder de tributar ao Executivo.

Para o relator, o artigo estabeleceu o diálogo entre a lei e o ato administrativo em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade da norma, com fundamento na otimização da função extrafiscal da contribuição por RAT. Essa delegação teria sido destinada ao tratamento de matérias ligadas a estatísticas e pesquisas empíricas, que possibilitam o cálculo do FAP a partir do desempenho dos empregadores na prevenção de acidentes, aferido por meio dos índices de frequência, gravidade e custo dos benefícios acidentários pagos ou devidos pela previdência social em decorrência dos acidentes.

O ministro Roberto Barroso registrou o seu voto com algumas considerações. Aponta que o art. 10 da Lei nº 10.666/03 atribui ao Poder Executivo a competência para a fixação dos critérios para a graduação das alíquotas regulares da contribuição por RAT, observados certos limites quantitativos e qualitativos. Sob o aspecto quantitativo, estabelece que as alíquotas não podem variar a menos que a metade e a mais que o dobro. Sob o aspecto qualitativo, impõe a observância dos critérios da frequência e gravidade dos acidentes e doenças do trabalho, além dos custos dos benefícios pagos. A delegação ao Poder Executivo, dessa forma, foi exercida dentro dos parâmetros da legalidade.

Ainda, argumentou que essa delegação não representa a criação de nova fonte de custeio da Previdência Social, não viola o princípio da irretroatividade tributária e o princípio da transparência.

O Ministro Gilmar Mendes apontou que não há delegação ao Poder Executivo para a fixação de alíquotas, pois essas estão expressamente previstas no art. 22, II, da Lei 8.212/91. Argumenta que o art. 10 da Lei 10.666/91 veio apenas a permitir o balizamento das alíquotas pelo Poder Executivo a partir dos critérios determinados pelo Poder Legislativo (frequência, gravidade e custo). Ressaltou que o STF vem se posicionando no sentido de que não há violação à legalidade quando a delegação ao Poder Executivo ocorre para a definição de alíquotas dentro de faixas estritas, legalmente estabelecidas.

Já o RE 677725 abordou questão similar à ADI 4397. O recorrente alegou ofensa à estrita legalidade tributária, pois há utilização de Resolução do Conselho Nacional de Previdência Social como via jurídica para a definição da alíquota relativa à contribuição por RAT – apesar de a CRFB/88 ter estipulado a exigência de lei específica para a regulamentação de tributos.

Apontou também a ofensa ao princípio da irretroatividade da lei tributária e da moralidade administrativa. Em relação ao primeiro princípio, a violação residiria na previsão, pelo Decreto 6.957/2009, de que o primeiro processamento do FAP teria como base os dados dos anos de 2007 e 2008, o que configuraria a retroação de seus efeitos. Já a violação à moralidade administrativa residiria na ausência de divulgação da base de dados utilizada para o cálculo do FAP.

O Ministro Luiz Fux, relator do recurso, negou provimento ao recurso, no que foi acompanhado por todos os demais ministros. Em seus principais fundamentos, o Ministro aponta que a Lei 10.666/03 realizou delegação legislativa imprópria, já que o texto utiliza conceitos indeterminados de natureza técnica. A função do regulamento é desempenhar um juízo técnico e objetivo, desprovido de discricionariedade. O Ministro ainda entende que o FAP não integra o conceito de alíquota, pois consiste em multiplicador aplicável à alíquota da contribuição por RAT, de forma que seria um elemento externo à relação jurídica tributária.

Em seu voto, o Ministro, ainda, destacou expressamente que “*o FAP não possui natureza sancionatória. Ele traduz a concretização da política de incentivo à redução de acidentes*

e doenças do trabalho, servindo como instrumento de gestão de riscos e estímulo à adoção de práticas preventivas pelas empresas”.

Por fim, argumenta que inexiste violação ao princípio da irretroatividade tributária, pois o Decreto n. 3.048/99 somente fixou as balizas para o primeiro processamento do FAP, com vigência a partir de janeiro de 2010, utilizados os dados concernentes aos anos de 2007 e 2008. Tais informações seriam apenas elementos identificadores dos parâmetros de controle das variáveis consideradas para a aplicação da fórmula matemática instituída pela nova sistemática.

A tese de repercussão geral fixada no RE 677725 é a seguinte (Tema 554): “*O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no artigo 10 da Lei 10.666/2003, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto 3.048/1999 (RPS) atende ao princípio da legalidade tributária (artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988)*”.

Ou seja, por qualquer ângulo que se analise, mesmo que fosse possível a apreciação de tais alegações com base nas normas que regem este Conselho, não merece guarida as alegações do recorrente.

2 NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Em preliminar, o recorrente defende que “*a Delegacia de Julgamento deixou de se pronunciar sobre questões capazes de infirmar as suas conclusões no caso sob análise, resta incontestável que é nulo o seu acórdão*”.

Nessa linha, menciona que foram trazidos diversos argumentos, não apreciados, “*suficientes e autônomos, em sede de Impugnação, que teriam o condão de cancelar o crédito tributário, quais sejam: (i) “Impossibilidade de majoração de índices face aos fatos e acidentes alheios à responsabilidade do Recorrente”; ofensas ao (ii) “Princípio da estrita legalidade tributária”; (iii) “ofensa à segurança jurídica e à publicidade”; (iv) “Contrariedade ao artigo 195, § 9º, da Constituição Federal”; (v) ofensa ao “Princípio da proporcionalidade”; (vi) “Contrariedade ao conceito de tributo e ao princípio da isonomia”; e (vii) “Ofensa ao princípio da referibilidade”.*

Não obstante, em análise ao acórdão de piso, verifica-se que, na linha da presente decisão, além de expor que o lançamento objetiva apenas prevenir a decadência, vez que a alíquota é discutida em Processo Administrativo perante a Previdência, tais argumentos não foram conhecidos, vez que fundados em alegações de inconstitucionalidade. É ver trecho:

No que concerne às inconstitucionalidades suscitadas, deve ser aplicado em regra, é vedado, à autoridade administrativa, reconhecer tese de ilegalidade e inconstitucionalidade de lei, consoante estabelece o caput do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, na redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo

internacional, lei ou decreto, sob fundamento de constitucionalidade. (...)§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993;

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Na falta das decisões mencionadas no § 6º, aplicáveis à matéria, a autoridade administrativa deve observar a lei vigente, considerando que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, por força do parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN.

Pelo exposto, afasto a preliminar.

3 NECESSIDADE DE SOBRESTAMENTO DO PROCESSO

A recorrente defende, em resumo, que , o presente processo administrativo deve ser sobreposto até ulterior análise do recurso administrativo pendente e encerramento definitivo do processo administrativo n. 1311170006129/01-1, em trâmite perante o Ministério da Previdência Social.

Não obstante, a contestação efetuada pelo contribuinte à ao Ministério da Previdência Social quanto à alíquota do FAP para o ano-calendário de 2014 não impede o regular andamento do processo de lançamento das contribuições sociais previstas na legislação previdenciária.

Como o direito de constituição do crédito tributário por parte da Fazenda Nacional tem prazo certo e inarredável para ser exercido, não poderia o Poder Público ver este seu direito colocado em risco, por conta do uso, por parte do sujeito passivo, de uma via processual destinada à contestação do índice FAP divulgado para a empresa. Como se sabe, a Fazenda, se não constituir o crédito tributário no prazo decadencial que lhe é posto, perde o direito de fazê-lo em momento futuro.

Assim, como explícito no Relatório Fiscal, o “*lançamento ora realizado dá-se, portanto, para a constituição do crédito e prevenção da decadência no interesse da Fazenda Nacional*”.

Inclusive, não há previsão atual no PAF ou no RICARF determinando a suspensão de processos no âmbito do contencioso administrativo, no intuito de aguardar o resultado da tutela administrativa nos autos do processo em que se discute a alíquota FAP aplicável.

O Processo Administrativo Fiscal (PAF) é regido por princípios, entre os quais, o da oficialidade, que impõe à administração o dever de impulsionar o processo até sua decisão final.

Se, posteriormente, houver ajuste por via do acatamento da eventual contestação interposta, terá tal decisão efeitos concretos sobre o lançamento que ora se discute, tendo em vista que a exigibilidade das contribuições aqui citadas estarão com efeito suspensivo por força do § 3º, do art. 202-B do Decreto 3.048/99.

Entretanto, até que tal decisão favorável ou não ao contribuinte sobrevenha, regular é o lançamento de ofício pelas regras ordinárias de tributação, com vistas à prevenção da decadência do direito da Fazenda, como acima se fez menção.

Destaca-se que tal entendimento encontra-se em consonância com a jurisprudência deste Eg. Conselho em situações similares. Exemplificativamente:

Ac n. 2401-012.002

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALÍQUOTA AJUSTADA PELO FAP. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Diante da ausência de vedação normativa, o fato de a recorrente contestar administrativamente o Fator Acidentário Previdenciário - FAP não impede o lançamento da contribuição previdenciária com alíquota ajustada pelo FAP, não havendo previsão para o sobrerestamento do processo administrativo fiscal na pendência de tal contestação.

Destaco, que a DRF, no cumprimento do presente acórdão deverá observar o resultado do julgamento do processo administrativo n. 1311170006129/01-1 .

4 MULTA DE OFÍCIO

Por fim, entendo que não cabe aplicação de multa de ofício nos lançamentos para prevenir a decadência em face de suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente de recurso em processo de contestação do FAP em que se contesta o índice majorado.

É nessa linha a jurisprudência desse Eg. Conselho, conforme voto do Ilmo. Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, vencedor por unanimidade no Acórdão n. 9202-009.625, proferido pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. É ver trecho, que adoto como razões de decidir do presente voto quanto ao ponto:

34 – Se estamos diante de questionamento através do rito do art. 202-A do Decreto 3.048/99 e que, portanto, é caso de suspensão da exigibilidade do crédito tributário estamos diante dos termos do art. 151, III do CTN, e por isso não

caberia a multa de ofício por mais que haja a previsão a contrario sensu do art. 63 da Lei 9.430/96, indicando apenas as hipóteses dos incisos IV e V do art. 151 do CTN.

35 – Contudo, devemos ponderar que se trata de Lei anterior que não acompanhou a legislação de outros tributos, no caso o FAP, e mais especificamente essa forma de questionamento criado em favor do contribuinte, não havendo razão em se aplicar multa de ofício cuja natureza é punitiva, pelo fato do contribuinte estar exercendo um direito de defesa e considerarmos que na ocasião, pelo contexto trazido alhures, houve grandes discrepâncias entre a própria RFB e a PGFN quanto a questão em proceder a tudo isso em vista da novel legislação.

36 – Portanto, além das formas existentes do art. 151, IV e V do CTN de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, no caso, houve a suspensão da exigibilidade do crédito relativo a diferença do índice do FAP aplicável à alíquota do GILRAT na forma do art. 151, III do CTN, desde antes do seu vencimento e antes do início da fiscalização, não sendo portanto plausível em aplicar a multa de ofício, sendo a mesma ratio essendi da Súmula CARF nº 17, que deixo de aplicar, apesar de partirem da mesma premissa quanto a suspensão da exigibilidade do crédito, por conta que entendo que seu texto retrata situação distinta da presente, pois tratam de casos de ações judiciais, tal como da análise dos paradigmas que a sustentam.

Portanto, entendo que deve ser dado provimento ao recurso especial a fim de afastar a exigência da multa de ofício no presente caso.

5 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de constitucionalidade trazidas nos tópicos ‘III.1’ a ‘III.7’ do recurso, rejeitar a preliminar e dar-lhe parcial provimento para excluir a multa de ofício.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Alfredo Jorge Madeira Rosa**, redator designado

Divergirei da ilustre relatora para negar provimento ao recurso voluntário pelas razões que passo a expor.

Votou a relatora por:

(...) conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de constitucionalidade trazidas nos tópicos 'III.1' a 'III.7' do recurso, rejeitar a preliminar e dar-lhe parcial provimento para excluir a multa de ofício.

Logo, o provimento parcial se resumiu a excluir a multa de ofício, e este é meu ponto de divergência.

O tema não é pacífico neste CARF e é possível encontrar julgado da CSRF afastando a multa de ofício, conforme ocorreu no acórdão nº 9202-009.625, citado no voto da relatora. Contudo, o acórdão é de 2021, não representando o entendimento contemporâneo majoritário da CSRF.

Em acórdão mais recente, de 2024, sob nº 9202-011.232, aquele entendimento ficou superado. A CSRF entendeu não ser possível afastar a multa de ofício em caso similar ao do presente processo. Constou da ementa do acórdão o seguinte:

MULTAS DE OFÍCIO. LANÇAMENTO. ATIVIDADE VINCULADA.

A atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, uma vez detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, cabe à autoridade tributária proceder ao lançamento, com os devidos acréscimos legais, não havendo permissivo legal que autorize a dispensa do lançamento, uma vez presente a hipótese caracterizadora de sua cobrança.

MULTAS DE OFÍCIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS DO CTN.

Nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, não cabe a exigência de multa de ofício apenas 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, situação que não se verifica nos presentes autos.

A decisão ratificou o entendimento do acórdão nº 2102-003.671, o qual já havia firmado a seguinte ementa:

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO (FAP). GUIA DE RECOLHIMENTO DO FGTS E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL (GFIP). RECURSO ADMINISTRATIVO. MULTA DE OFÍCIO. LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

Na hipótese de lançamento para prevenir a decadência, é exigível a multa de ofício quando a empresa não recolhe, nem declara em GFIP o FAP que lhe foi atribuído, mesmo quando suspensa a exigibilidade do crédito tributário em razão da contestação perante o órgão competente do Ministério da Previdência Social.

O acórdão de 2021 da CSRF traz visão no sentido de que suspensão de exigibilidade implicaria dispensa da multa de ofício, e que não seria plausível sua cobrança nessa situação.

Todavia, o entendimento atual da CSRF deixa claro que não há essa implicação automática. Há de se separar a suspenção da exigência do crédito tributário, da exoneração da multa de ofício, visto que foi essa a opção da legislação tributária. Não cabe ao julgador administrativo afastar a aplicação de texto expresso de lei, conforme dispõe o art. 98 do RICARF.

O CTN evidencia que a suspensão do crédito tributário é situação excepcional, contemplando apenas quatro hipóteses em seu texto original. Posteriormente, após 35 anos, dado o surgimento de novos instrumentos processuais e da possibilidade de parcelamento dos tributos, foram adicionadas mais duas hipóteses. Nenhuma menção foi feita a exoneração de qualquer tipo de multa por conta da suspensão da exigibilidade.

Em 1996 a Lei nº 9.430 introduziu a multa de ofício e elegeu, dentre as quatro hipóteses de suspensão de exigibilidade, apenas uma que teria o condão de afastar a multa de ofício. Destaque-se que naquele momento já havia a suspensão de exigibilidade por recurso administrativo, entretanto, a legislação optou por não estender o afastamento da multa de ofício para essa situação.

Em 2001, com a adição de mais duas hipóteses de suspensão de exigibilidade ao texto do CTN, a Lei nº 9.430 foi modificada para incluir apenas uma delas como hipótese de afastamento da multa de ofício. Assim, a opção legislativa foi de afastar a multa de ofício apenas quando das hipóteses dos incisos IV e V do art. 151 do CTN.

Ambos os incisos são estreitamente conectados, sendo o inciso V espécie de desdobramento do inciso IV. Ambos se dão na esfera judicial, distinguindo-se do inciso III, referente à processos administrativos.

O acórdão de 2024 da CSRF resgata discussão até mesmo sobre se a extensão da suspensão da exigibilidade, no caso relativo à aplicação do índice FAP quando questionado pelo contribuinte. A discussão não seria nem sobre afastamento da multa de ofício, mas se a própria suspensão de exigibilidade se daria sobre todo o crédito de GILRAT ou apenas a aplicação do aumento de alíquota. A Nota Cosit nº 92, de 21 de junho de 2012 foi elaborada em meio a esse debate.

Portanto, a dispensa da multa de ofício só pode se dar nos termos definidos em lei, não estando a presente situação abarcada pelo texto legal do art. 63 da Lei nº 9.430/1996.

Voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de constitucionalidade trazidas nos tópicos ‘III.1’ a ‘III.7’ do recurso, rejeitar a preliminar para, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Alfredo Jorge Madeira Rosa