



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12420.001089/2017-16
ACÓRDÃO	2004-000.525 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CONSORCIO INTERMUNICIPAL DE SAUDE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

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

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

ALÍQUOTA GILRAT. ENQUADRAMENTO. RESPONSABILIDADE DA EMPRESA. FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO (FAP) EXTRAÍDO DOS SISTEMAS INFORMATIZADOS DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. PROGRESSIVIDADE.

A alíquota GILRAT é determinada pela legislação de acordo com a atividade preponderante de cada estabelecimento da empresa e respectivo grau de risco, competindo a empresa o autoenquadramento por meio de declaração. A natureza confessional da obrigação acessória não impõe a necessidade de vistoria ou diligência *in loco*. A partir da competência 01/2010, o GILRAT pode ser majorado ou reduzido em função do Fator Previdenciário de Prevenção (FAP), atribuído pela Previdência Social, a quem cabe a divulgação e eventual contencioso quanto ao índice publicado.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PERCENTUAL DE 75%. LEGALIDADE.

A multa de ofício é cabível, por expressa disposição legal, no percentual de 75% decorrente do lançamento de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto quanto a apreciar teses de inconstitucionalidade, para, na parte conhecida, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Jorge Claudio Duarte Cardoso – Presidente

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

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário (e-fls. 806/836), com efeito suspensivo, interposto por recorrente qualificado, relativo ao inconformismo com o Acórdão nº 106-000.321 - 15ª TURMA DA DRJ06, de 06/08/2020 (e-fls. 791/797), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, mantendo *lançamento de ofício*, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

GILRAT. FAP.

As alíquotas de GILRAT são as previstas em regulamento.

A insatisfação contra os índices apurados a título de FAP devem ser opostas em foro próprio, diverso da Receita Federal.

Não há nulidade no lançamento se não há agente incompetente envolvido ou preterição do direito de defesa.

É vedado em sede administrativa afastar lei ou ato normativo em vigor ao argumento de inconstitucionalidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, com Relatório Fiscal expondo a motivação do ato (e-fls. 11/12), foi sumariado no relatório da decisão vergastada, assim o utilizo com adaptações:

O lançamento exige diferenças de contribuições sociais, destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do GILRAT, conforme art. 22, II, da Lei nº 8.212, ajustado pelo Fator Acidentário Previdenciário (FAP), incidentes sobre a remuneração dos empregados.

Conforme o Relatório Fiscal, tem-se divergências de GILRAT sobre bases declaradas em GFIP nas competências 01/2013 a 13/2016. O lançamento ocorreu em decorrência do cruzamento das informações. Foi verificado as alíquotas declaradas CNAE/GILRAT e FAP. Constatada divergência entre o apurado e o informado, nos estabelecimentos disponíveis, a diferença foi lançada.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação, que instaurou o contencioso fiscal, igualmente, encontra-se sintetizada naquela decisão *a quo*, assim a utilizo como referência com adaptações:

A atuada insurge-se contra o lançamento alegando que tem natureza autárquica e que, segundo seus Laudos Técnicos de Condições Ambientais do Trabalho (LTCAT), a maioria de suas atividades é de grau de risco leve de 1%.

Informa que o Decreto nº 6.042/2007 seria inconstitucional pela falta de legalidade consubstanciada na ausência de motivo. Da mesma maneira estaria o Decreto nº 6.957/2009. A gradação de risco através da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) não se afigura como adequada.

Alega que sua atividade preponderante, considerando que conta com CNPJ único e que, em maioria, seus funcionários trabalham em atividades de baixo risco, não seria cabível a alíquota de 2%. Entende que o grau de risco é melhor aferido pelo LTCAT no lugar do CNAE.

O FAP apurado, por sua vez, não restou corretamente apurado tendo em vista que *“foram informados fatos pertinentes a empregados não segurados”*. Assim, cita seis funcionários que deveriam ser excluídos do cálculo porquanto serem terceirizados ou servidores disponibilizados pelo estado do Paraná.

Sustenta, se mantido o lançamento, que a multa não pode ser superior a 2%.

Requeru o cancelamento do lançamento e, se necessário, diligência confirmatória do risco leve.

Do Acórdão de Impugnação

Na DRJ, em primeira instância, assentou-se teses bem ilustradas na ementa transcrita alhures, concordando-se com a motivação do lançamento pela autoridade lançadora.

Do Recurso Voluntário

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação com o desenvolvimento das mesmas teses já relatadas, postula a reforma da decisão, a fim de cancelar o lançamento ou, se vencido, a redução da multa. Sustenta que integra a administração pública e o grau de risco das atividades é de 1%. Questiona alterações de alíquotas por Decreto. Questiona o FAP, pois argumenta que a quantidade de Acidentes de Trabalho informados no período (CAT) é fator influenciador no cálculo do FAP. Lista as CAT do período e diz que há segurados não vinculados, o que distorce o número (lista-os nominalmente). Alega que a multa não pode ser de 75%, se mantido o lançamento. Traz jurisprudência sobre multa confiscatória.

É o que importa relatar.

VOTO

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

Admissibilidade

O Recurso Voluntário não atende a todos os pressupostos de admissibilidade.

Quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 23/09/2020, e-fl. 803, protocolo recursal em 23/10/2020, e-fl. 804, e despacho de encaminhamento, e-fl. 903), bem como resta adequada a representação processual, inclusive com advogado habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme Súmula CARF nº 110, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

A situação orienta o conhecimento parcial do recurso. Explico.

Pretende o recorrente o reconhecimento de inconstitucionalidade por alegada interferência ou modificações em alíquotas do grau de risco por atividade via decreto, ademais sustenta tese de multa confiscatória.

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

Sendo assim, conheço parcialmente do recurso voluntário, exceto quanto a apreciar teses de multa confiscatória ou modificação de alíquota do grau de risco por decreto (teses de inconstitucionalidade).

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo por capítulos.

- **GILRAT Ajustado**

A controvérsia é relativa ao inconformismo com o *lançamento de ofício* que exige crédito tributário inerente à contribuição previdenciária para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT/GILRAT), relativamente ao período de apuração 01/01/2013 a 31/12/2016, incidente sobre a remuneração dos segurados empregados do recorrente autuado.

Entendeu a auditoria fiscal existir diferenças entre o valor recolhido e o devido em razão da GFIP conter indicações de erros nas informações que calculam o tributo exigido. Foi informada uma alíquota menor do GILRAT (por atividade preponderante e correspondente alíquota para o grau de risco), além de divergências no Fator Acidentário de Prevenção (FAP) e, consequentemente, se gerou um *GILRAT Ajustado menor* a impor o lançamento.

O recorrente alega, por outras palavras, que o lançamento não se sustenta, pois questiona o GILRAT Ajustado. Alega que houve poucos acidentes de trabalho, que sua atividade impõe uma alíquota menor, que seu grau de risco é mais baixo. Sustenta ter juntado provas sobre o alegado para o período fiscalizado.

Sustenta que integra a administração pública e o grau de risco das atividades é de 1%. Questiona alterações de alíquotas por Decreto. Questiona o FAP, pois argumenta que a quantidade de Acidentes de Trabalho informados no período (CAT) é fator influenciador no cálculo do FAP. Lista as CAT do período e diz que há segurados não vinculados, o que distorce o número (lista-os nominalmente).

À análise.

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

No caso dos autos está reportado como incontroverso que o recorrente mantém um CNAE preponderante, que gera uma alíquota RAT/SAT/GILRAT. Aliás, o contribuinte declarou e procedeu com o seu autoenquadramento em GFIP. Não há prova sobre eventual erro de fato, ônus que competia ao sujeito passivo. Logo, ao acolher o declarado CNAE, não cabe à fiscalização ter que comprovar atividade preponderante e grau de risco diverso para a autuada.

As alíquotas RAT/SAT/GILRAT são dadas em norma regulamentar, especificamente no Anexo V do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, que traz todos os graus de riscos das atividades, sem prejuízo de modificações por outros decretos, a exemplo do Decreto nº 6.957, de 2009, que alterou o referido Anexo V.

A partir das informações declaradas pelo sujeito passivo e daquelas informadas pela Previdência Social em relação ao FAP, são verificadas a conformidade dos recolhimentos.

No caso concreto, houve recolhimento a menor a partir de confrontações.

A alíquota GILRAT foi incorretamente alterada nas GFIPs. O recorrente alega exercer atividade burocráticas e fazer jus a alíquota menor, porém a alíquota decorre do CNAE de sua

atividade, que é autodeclarado. Demais disto, debates sobre ilegalidade ou inconstitucionalidade do decreto que modificou alíquotas não é afeto ao contencioso administrativo fiscal.

O índice FAP, em certa medida, também foi incorretamente declarado pelo sujeito passivo e o contencioso acerca dele, se pretendia fazê-lo, é junto ao Ministério da Previdência Social, conforme Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999.

No contencioso fiscal, acerca do FAP, não há que se analisar outros elementos fáticos, tais como, estatísticas de acidentes, grau de risco das instalações, quantitativos de segurados etc. Não compete à fiscalização outras provas quando aproveita o declarado em GFIP pelo contribuinte ou extrai as informações dos sistemas da Previdência Social na divulgação e publicização do FAP.

A fiscalização conferiu o FAP informado a partir dos sistemas da Previdência Social. O cálculo segue metodologia aprovada pelo Ministério da Previdência Social (atualmente, sob os cuidados do Conselho Nacional de Previdência Social), na forma do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999. Aliás, a contestação do índice antigamente competia ao Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional da Secretaria Políticas de Previdência Social do Ministério da Previdência Social e, hodiernamente, compete ao Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS) no âmbito do mesmo Ministério da Previdência Social.

Portanto, não lhe assiste razão na irresignação.

O lançamento é lastreado na constatação das diferenças, com os ajustes do FAP.

O contribuinte entende, ou parece compreender, que a fiscalização precisaria realizar inspeção *in loco* para averiguar e justificar mudança na alíquota ou analisar os quantitativos de cargos preponderantes em cada atividade ou avaliar os quantitativos de acidentes de trabalho etc. Contudo, não lhe assiste razão.

A atividade preponderante da maior parte dos segurados empregados é declarada pelo sujeito passivo e se a fiscalização acolhe o declarado, então não se procede com fiscalização *in loco* e nem são necessários outros elementos para o lançamento de diferenças. A legislação indica os graus de risco e a Previdência Social informa o FAP, inclusive, neste último caso, o inconformismo quanto ao FAP não deve ser tratado no contencioso fiscal.

Se há erro de fato na GFIP declarada pelo sujeito passivo, em relação a atividade preponderante por CNAE, então a ele caberia a prova, a qual é ausente nos autos para infirmar o lançamento com outro eventual grau de risco por atividade preponderante por CNAE.

O RPS, dado pelo Decreto nº 3.048, que trata do Regulamento da Previdência Social, reza que: “Art. 202, § 5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, (...). (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 2007)”.

A natureza confessional das informações declaradas não impõe à autoridade fiscal realizar diligência probatória. Presume-se verdadeiro o declarado pelo próprio sujeito passivo.

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

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

Importante pontuar, pela ocasião, ser forte a jurisprudência no sentido de não haver ilegalidade no Decreto nº 6.957, de 2009, que alterou o Decreto nº 3.048, promovendo o reenquadramento de atividades econômicas quanto ao grau de risco envolvido, para os fins do art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212, observadas as alíneas “a”, “b” e “c”, na forma do RE nº 677.725, o qual, na oportunidade, também, fixou tese sobre o FAP, a saber:

RE 677.725 (Tema 554 da Repercussão Geral):

O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto 3.048/99 (RPS) atende ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88).

O STF, no RE 343.446, já assentava constitucional o enquadramento genérico das empresas por atividade econômica, na forma do art. 22, II, alíneas “a”, “b” e “c”, da Lei nº 8.212.

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

Sobremais, no RE 677.725 é assentado como constitucional o enquadramento individual por meio do Fator Acidentário de Prevenção (FAP); competindo a este o dimensionamento da sinistralidade por empresa, na forma do art. 10 da Lei nº 10.666, de 2003. O controle do contencioso quanto ao índice, como asseverado outrora, dá-se pelo Ministério da Previdência Social.

O STF, inclusive, pontua em esclarecimento que:

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

A Lei nº 8.212, em seu inciso II, com redação conferida pela Lei nº 9.732, estabelece as alíquotas de 1% (um por cento), 2% (dois por cento) ou 3% (três por cento) conforme o grau do risco da atividade preponderante seja considerado leve, médio ou grave.

No caso concreto quem informou o código CNAE de atividade preponderante foi o próprio sujeito passivo. A legislação regulamentar apenas informa por tabela qual a alíquota.

Quanto ao FAP, vê-se que no *leading case* RE 677.725 (Tema 554) o STF assentou sua constitucionalidade. Assim, resolveu discussão, à luz do inciso II do art. 5º, do § 1º do art. 37, do §1º do art. 145, bem como dos incisos I, II, III (alínea a) e IV do art. 150, todos da Constituição Federal, quanto a constitucionalidade do art. 10 da Lei nº 10.666/2003 e de sua regulamentação pelo art. 202-A do Decreto nº 3.048/99, com a redação conferida pelo Decreto nº 6.957/2009.

De mais a mais, o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, previu todo o contencioso sobre o FAP junto ao Ministério da Previdência Social. Compete ao Ministério da Fazenda exclusivamente consultar e utilizar o índice lá divulgado, sem contencioso reiterativo para a matéria na área fiscal.

Por conseguinte, é devida, por expressa disposição legal, a cobrança da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), em razão da atividade econômica preponderante por estabelecimento exercida pela empresa, inclusive observando o FAP para o cálculo do *GILRAT Ajustado*.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Da multa de ofício de 75% aplicada

O contribuinte, subsidiariamente, questiona a multa de ofício de 75% aplicada. Entende que deve ser reduzida. Registra-se que debate de confisco não foi conhecido.

A multa de ofício deve ser mantida, pois é de sua aplicação por força de lei.

Uma vez iniciado o procedimento fiscal, com perda da espontaneidade, a multa a ser aplicada é prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, sendo de 75% para o lançamento de ofício, conforme define a legislação, inclusive, na forma do art. 136 do CTN, sem ressalvas para o caso concreto, *“a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”*.

A **multa do lançamento de ofício** aplicada é efetivamente baseada na legislação tributária (art. 35-A da Lei nº 8.212 combinado com o art. 44, I, da Lei nº 9.430) não se confundindo com a multa de mora (de 20%), devendo o agente da administração tributária se pautar pela legalidade, devendo aplicar a lei de ofício.

No caso não se está diante de multa de mora, mas sim perante situação específica de multa de ofício decorrente do lançamento de ofício (suplementar) para exigência e constituição de crédito tributário não declarado e não recolhido (no que se relaciona às diferenças).

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em apreciação racional com base na legislação tributária e processual, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço parcialmente do recurso,

exceto quanto a apreciar teses de multa confiscatória ou modificação de alíquota do grau de risco por decreto (teses de inconstitucionalidade); e no mérito, nego-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto a apreciar teses de inconstitucionalidade; e no mérito, em NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros