



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10340.721766/2021-67</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2102-004.059 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	4 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	AVANTT SELEÇÃO E TREINAMENTO DE MÃO DE OBRA - EIRELI
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

PRELIMINAR. NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Inexiste vício de fundamentação legal ou motivação do lançamento fiscal se constam nos autos, tanto a demonstração de base de cálculo quanto motivação em lei, seja no auto de infração ou no relatório fiscal e anexos, que são peças integrantes do auto de infração.

PRELIMINAR DE INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL. TDPF. EMISSÃO.

O Delegado Adjunto da Delegacia da Receita Federal do Brasil é competente para emissão de Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF, consoante legislação de regência da matéria.

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BASE DE CÁLCULO. VERBA DE MENOR APRENDIZ. SEGURADO DO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. TEMA 1342 DO STJ.

A remuneração decorrente do contrato de aprendizagem (art. 428 da CLT) integra a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, da Contribuição do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GIIL-RAT) e das contribuições a terceiros.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BASE DE CÁLCULO. SALÁRIO MATERNIDADE. TEMA 72 STF. REPERCUSSÃO GERAL.

É inconstitucional a incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário maternidade.

GILRAT. LOCAL DA PRESTAÇÃO. IRRELEVÂNCIA.

É irrelevante o local da prestação de serviços da empresa contribuinte para fins de enquadramento ou classificação do GILRAT.

GILRAT. ATIVIDADE PREPONDERANTE. ALÍQUOTA. NÃO DEVOLUÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO.

A matéria não expressamente devolvida nas razões recursais tem a sua preclusão reconhecida.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário a fim de excluir da base de cálculo do lançamento os valores a título de salário maternidade(Tema 72/STF).

*Assinado Digitalmente*

**Vanessa Kaeda Bulara de Andrade** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Cleber Alex Friess** – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Jose Marcio Bittes, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa, Cleber Alex Friess (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de *dois* autos de infração lavrados para constituição das contribuições previdenciárias patronais e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT (fls. 02/12), e das contribuições destinadas a terceiros (FNDE/Salário-Educação, Incra, Senac, Sesc e Sebrae) (fls. 13/28), incidentes sobre as remunerações dos segurados *empregados* e contribuintes *individuais*, relativas a competências compreendidas no período 01/2017 a 13/2019.

A fiscalização apontou que a autuação decorre da verificação *diferença* entre as remunerações de segurados empregados e contribuintes individuais registradas nas folhas de

pagamento entregues em meio digital à RFB durante o procedimento fiscal, que foram informadas em GFIPs, para as competências do período 01/2017 a 03/2019, e no sistema E-Social, para as competências 04/2019 a 13/2019.

O relatório fiscal de fls. 31/38 deixou consignado que:

- erroneamente, a recorrente informou em GFIPs de 01/2017 a 03/2019, ser optante do Simples Nacional sem nunca ter sido, conforme constou indicado no item 7 do relatório, verificado em pesquisa pública disponível no portal do Simples Nacional na internet, <https://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/aplicacoes.aspx?id=21>;

- a base de cálculo do tributo está demonstrada, por competência, nas planilhas do **anexo II A** (diferenças entre GFIPs e Folhas de Pagamento) e do **anexo II B** (diferenças entre E-Social e Folhas de Pagamento) (fls. 33);

-as contribuições previdenciárias que foram retidas da recorrente, pelos tomadores de serviço não foram aproveitadas nos tributos que declarou em suas GFIPs do período 01/2017 a 03/2019 e *não foram deduzidas das contribuições lançadas nos autos de infração*, por falta de previsão normativa para tal dedução,

- que poderão ser objeto de pedido de restituição ou declaração de compensação pela recorrente, por iniciativa da própria empresa e na forma da legislação específica vigente, assim como os eventuais saldos não aproveitados pela empresa relativos às deduções de salário-família e salário-maternidade, também relativos ao período em questão (fls. 34);

- que, para fins de enquadramento e GILRAT, as notas fiscais de prestação de serviços foram analisadas por amostragem na ação fiscal, que houve cessão de mão de obra de seus trabalhadores a contratantes diversos, nas instalações da fonte pagadora contratante, para a prestação de serviços variados (**descrições constantes nas notas fiscais**): de “vigia”, de “copa”, de “zeladoria”, de “recepção”, de “copeiragem”, de “limpeza”, de “limpeza de vidros”, de “jardinagem”, de “serventes”, de “copa/cantina”, de “técnico em secretariado”, de “limpeza de piscina”, de “estiva”, de “supervisão”, de “telefonista”, de “repcionista”, de “aux. de serviços gerais”, de “motoristas”.

Houve representação fiscal para fins penais porém destaque que a multa de ofício se limitou a 75%.

A empresa apresentou impugnação (fls. 531/548) e o acórdão da DRJ de fls. 563/575 negou provimento.

Sobreveio protocolo de recurso voluntário (fls. 613/621), alegando preliminar de tempestividade e reiterando as mesmas razões da impugnação que, em breve síntese, reproduzo:

- a) incompetência da autoridade fiscal que assinou o Termo de Início do Procedimento Fiscal - TIPF, cf. o disposto no art. 7º da Portaria RFB nº 6.478/2017;

- b) preliminar de cerceamento ao direito de defesa por vício de motivação, por não identificar as circunstâncias de fato do lançamento e as rubricas que compõem a base de cálculo;
- c) quanto ao mérito:
- c1) erro na base de cálculo por inclusão de valores referentes a salário maternidade e a menor aprendiz;
- c2) nulidade do enquadramento RAT justificando que, como é empresa cedente de mão-de-obra, os empregados cedidos fisicamente a empresas terceiras, devem ser excluídas do cálculo;
- c3) improcedência de inexistência de fundamento para a compensação das contribuições retidas com as contribuições lançadas no cálculo do auto lavrado por Instrução Normativa nº 2055/2021 dispõe sobre a possibilidade de se compensar a contribuição retida com a contribuição mensal.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Vanessa Kaeda Bulara de Andrade** – Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e possui os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

### PRELIMINARES

#### Da tempestividade

Enfrentando expressamente a alegação de tempestividade, verifico que o recorrente foi intimado do acórdão da DRJ pelo correio, cuja data do aviso de recebimento se deu em 15/12/2022, cf fls. 610. O protocolo do recurso voluntário se deu em 11/01/2023 (fls. 611), portanto, tempestivamente.

#### Da Incompetência da autoridade fiscal

Quanto a alegação de incompetência da autoridade fiscal em assinar o termo de fiscalização, não vislumbro inovação tanto com relação a referida alegação quanto às provas trazidas, motivo pelo qual adoto como razões de decidir da decisão recorrida.

Assim, nos termos do artigo 114, §12, I, do RICARF, reproduzo abaixo a decisão recorrida:

“(…)

O impugnante argumenta, em prejudicial, a incompetência da autoridade lançadora para a emissão do TIPF, fazendo menção à inobservância do disposto no **art. 7º da Portaria RFB nº 6478/2017**, que assim dispõe:

(…)

De início, destaque-se que mencionado comando normativo não se refere ao TIPF, como equivocadamente faz crer a defesa, **mas ao TDPF – Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal**.

(…)

Nota-se, portanto, que a autoridade que expediu o TDPF, envolvendo a fiscalização em questão, foi o Delegado Adjunto da DRJ Londrina, competente para fazê-lo nos exatos termos do art. 7º, caput e inciso XI, da citada Portaria RFB nº 6.478/2017.

Quanto à competência para expedição do TIPF, é a mesma privativa do auditor fiscal da RFB, no exercício de suas funções, como autoridade administrativa tributária, sobretudo em relação à preparação do lançamento de ofício, em atenção ao disposto art. 7º do Decreto 70.235/72 c/c art. 6º da Lei nº 11.457/2007:

(…)

Outrossim, **especificamente em relação às contribuições sociais em questão, a intimação fiscal e a obrigatoriedade da empresa em atender às demandas da auditoria da RFB encontram lastro no inciso III, do art. 32 c/c §§ 1º e 2º do art. 33, todos da Lei 8.212/91, consoante destacado no próprio TIPF**, entregue ao contribuinte.

Resulta, assim, sem acolhida a prejudicial suscitada.” – destaques desta Relatora

Por tais razões é que mantenho a decisão recorrida.

#### Do Cerceamento de defesa e vício de motivação

Como ressaltado acima, a recorrente aponta nulidade do lançamento por vício de motivação, em razão da não identificação das circunstâncias de fato do lançamento e das rubricas que compõem a base de cálculo. Como consequência, aduz que houve cerceamento em seu direito à ampla defesa.

Pois bem.

Analisando a autuação, especificamente às fls. 04, verifica-se que o fiscal destacou os fatos geradores que ensejaram o lançamento fiscal, em especial a base de cálculo às fls. 6/9, com a ressalva de que os Anexos I e II indicam, pormenorizadamente, as referidas bases.

Nesse sentido, importante destacar que os Anexos e o relatório são documentos complementares ao auto de infração.

Assim, vejamos:

(i) quanto às circunstâncias de fato do lançamento:

-a fiscalização demonstrou em separado, a cota patronal referente (a) à remuneração dos empregados, (b) à remuneração dos contribuintes individuais e (c) o GILRAT sobre a folha do empregados, apontando que “os valores apurados pela fiscalização podem ser verificados no *Relatório Fiscal e no Demonstrativo de Apuração*.”

(ii) quanto às rubricas que compõem a base de cálculo do GILRAT:

- a fiscalização apontou, especificamente que “o detalhamento da descrição dos fatos relacionada à presente infração e os valores apurados pela fiscalização podem ser verificados no *Relatório Fiscal e no Demonstrativo de Apuração*”.

Conforme também fls. 34, item 9 do relatório, a fiscalização também destacou que “as bases de cálculo dos créditos tributários constituídos por meio dos autos de infração tratados neste relatório fiscal estão *detalhadas, por competência*”, sendo:

- **anexo II A** de fls. 40 (GFIPs) de 06/2017 a 02/2019;
- **anexo II B** de fls. 41 (eSocial) de 04/2019 a 12/2019.

Dessa forma, não vislumbro ofensa ao princípio da legalidade em sentido estrito e nem vício quanto ao lançamento em relação a falta da fundamentação legal, além dos documentos que embasam a acusação.

Assim, não há que se falar em cerceamento de direito de defesa, até porque os autos estiveram à disposição da recorrente, que tinha a sua disposição, se o caso, acesso à obtenção de cópia integral dos autos, apresentou impugnação e recurso.

Portanto, sem razão à recorrente.

## MÉRITO

### Da base de cálculo

A recorrente aponta erro por inclusão de valores referentes a salário maternidade e a menor aprendiz.

A lei 8.212/91, art, 28, I, ao tratar da base de cálculo das referidas contribuições, não faz alusão à exclusão do salário contribuição para as rubricas de salário maternidade e/ou do menor aprendiz. Reproduzo:

“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o **empregado e trabalhador avulso**: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; ” – destaques desta Relatora

Em que pese a contratação do menor aprendiz ter, de fato, uma natureza jurídica específica em razão da legislação trabalhista, do aspecto previdenciário, e até do contexto da função social da atribuição, a norma previdenciária não traz exceções à regra.

Inclusive, por respeito ao RICARF, o tema foi objeto de julgamento no STJ, quando da análise do Tema 1342<sup>1</sup>, cuja tese firmada é:

“A remuneração decorrente do **contrato de aprendizagem (art. 428 da CLT) integra a base de cálculo** da contribuição previdenciária patronal, da Contribuição do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GIII-RAT) e das contribuições a terceiros.”- destaques da Relatora

Apesar disso, quanto ao salário maternidade, a meu ver merece destaque o julgamento proferido pelo STF, quando da análise do RE 576967, com efeitos de repercussão geral, consolidado no Tema 72 do STF, cuja tese reproduzo adiante:

“É **inconstitucional** a incidência de contribuição previdenciária a cargo do **empregador** sobre o salário maternidade.” - destaques desta Relatora

Assim, tendo o Recurso extraordinário citado, reconhecido a inconstitucionalidade da inclusão do valor referente ao salário-maternidade na base de cálculo da Contribuição

<sup>1</sup>[https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas\\_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo\\_pesquisa=T&cod\\_tema\\_inicial=1342&cod\\_tema\\_final=1342](https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1342&cod_tema_final=1342)

Previdenciária incidente sobre a remuneração (art. 28, § 2º, I da Lei nº 8.212/91 e art. 214, §§ 2º e 9º, I, do Decreto nº 3.048/99), entendo por bem, DAR provimento ao recurso.

#### Da nulidade do enquadramento RAT

A empresa aponta ter como atividade a cessão de mão-de-obra, de modo que os seus empregados são alocados fisicamente em empresas terceiras, e portanto, no entendimento do recorrente, tais valores da sua folha de pagamento não deveriam compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Ressaltou que essas alegações já tinham sido consignadas às fls. 620, não tendo sido devidamente analisadas pela decisão recorrida.

Pois bem.

Em que pesem as alegações recursais, destaco que não há previsão legal para tal pedido. É irrelevante o local da prestação de serviços da empresa contribuinte.

De acordo com a metodologia prevista na legislação vigente, o critério para a contribuição GILRAT é determinado pelo tipo de atividade econômica da empresa, delimitada pelo registro de maior número de empregados e trabalhadores avulsos

Assim, o pagamento do GILRAT é diretamente proporcional ao número de acidentes ou doenças ocupacionais, de modo que empresas com menor acidentalidade, recebem uma espécie de bonificação em razão do decréscimo do FAP. A lei não faz alusão ao fato da mão de obra ser cedida em local de terceiro mas sim, ao tipo de atividade preponderante.

Nesse mesmo sentido, tal como apontou o relatório fiscal de fls. 37, a contribuição social em favor do GILRAT é calculada pelo índice multiplicador FAP aplicado sobre as alíquotas de 1%, 2% ou 3%.

Para fins de enquadramento, a empresa com estabelecimento único e mais de uma atividade econômica, que é o caso em tela, simulará o seu enquadramento em cada atividade, **prevalecendo como preponderante, àquela que tiver o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos**. Destaco parte do relatório fiscal:

“17. O FAP é um índice multiplicador, aplicado sobre as alíquotas de 1%, 2% ou 3% do GILRAT, que varia entre os limites de 0,5000 a 2,0000, e é calculado anualmente, pela Previdência Social, por estabelecimento das empresas. Este índice é calculado sempre sobre os dois últimos anos de todo o histórico de acidentalidade e de registros acidentários da Previdência Social. Pela metodologia do FAP, as empresas que registrarem maior número de acidentes ou doenças ocupacionais pagam mais tributos destinados ao GILRAT. Por outro lado, o FAP aumenta a bonificação das empresas que registram acidentalidade menor. No caso de nenhum evento de acidente de trabalho, a empresa é bonificada com a redução de 50% da alíquota (índice FAP igual a 0,5000).

**18. Os índices FAP calculados pela Previdência Social para a empresa AVANTT, disponibilizados a ela mediante consulta na internet no site <https://www2.dataprev.gov.br/FapWeb/pages/login.xhtml>), e utilizados na apuração dos débitos referentes ao GILLRAT foram os seguintes:**

**- Para as competências do ano de 2017: 1,0877;**

**- Para as competências do ano de 2018: 0,7948;**

**- Para as competências do ano de 2019: 1,0568.”** – destaques desta Relatora

A autoridade fiscal considerou no lançamento o CNAE 8111-7/00, correspondente à alíquota de 3%); o recorrente reiterou em sua defesa o CNAE 8211-3/00 com alíquota de 2%.

Como bem destacou a decisão recorrida, a empresa havia se declarado, nas GFIPs do período autuado, em seu E-Social, o CNAE 8599-6/04, correspondente à alíquota de 1% e referente a “treinamentos em desenvolvimento profissional e gerencial”, que foi desconsiderado na fiscalização por falta de comprovação, fato também não contestado na defesa, portanto, precluso.

Destaco a decisão recorrida:

“(…)

É que o fato de ceder pessoal não a desonera de suas responsabilidades em relação aos trabalhadores por ela cedidos, inclusive no concernente à informação em GFIP dos riscos ambientais de trabalho, para fins de cálculo da contribuição social ora em discussão.

Neste sentido, veja-se o que dispunha a **IN nº 971/2009**, com a redação vigente na ocasião dos fatos geradores ora em análise:

**Art. 291.** As informações prestadas em GFIP sobre a existência ou não de riscos ambientais em níveis ou concentrações que prejudiquem a saúde ou a integridade física do trabalhador deverão ser comprovadas perante a fiscalização da RFB mediante a apresentação dos seguintes documentos:

(…)§ 4º A empresa contratada para prestação de serviços intramuros, sem prejuízo das obrigações em relação aos demais trabalhadores, **em relação aos envolvidos na prestação de serviços em estabelecimento da contratante ou no de terceiros por ela indicado**, com base nas informações obtidas na forma do inciso I do § 3º, é responsável:

**I - pela elaboração do PPP de cada trabalhador exposto a riscos ambientais;**

**II - pelas informações na GFIP, relativas à exposição a riscos ambientais; e**

**III - pela implementação do PCMSO, previsto no inciso IV do caput.**

Logo, não há lastro para a impugnante se eximir da obrigação de enquadramento dos seus segurados empregados, ainda que prestem serviços em estabelecimentos de terceiros. **Outrossim, o referido enquadramento é relativo**

**aos trabalhadores da impugnante, independente de laborarem por cessão de mão de obra, não podendo envolver segurados da empresa tomadora de serviços, mas apenas da contratada.(...)” – destaques desta Relatora**

Portanto, sem razão à recorrente.

Por fim, importante apontar que, com relação ao enquadramento e alíquota aplicável do GILRAT, ao contrário do trazido em impugnação, essa matéria não foi expressamente devolvida nas razões recursais, motivo pelo qual, restou preclusa.

#### Da não compensação das contribuições retidas com as contribuições lançadas

Da análise dos autos, constam duas informações:

1. que na apuração mensal do cálculo das contribuições previdenciárias no período autuado, em sua apuração, a empresa recorrente não deduziu eventuais valores que tenham sido retidos, com base nas GFIPs e eSocial por ela declarados e;
2. que não houve nenhuma dedução de valores retidos, quando da apuração do valor lançado no auto de infração,
3. a autoridade fiscal consignou que, se o caso, nos termos da Instrução Normativa nº 2055/2021, a empresa poderia se valer da compensação ou restituição aplicáveis ao pagamento indevido ou a maior.

Mantenho a decisão de piso esclarecendo que não cabe a autoridade fiscal recompor, mês a mês, a apuração do contribuinte, para aferir sua apuração com eventuais deduções em caso de retenções sofridas, se tal apuração inexistiu quando da declaração ao fisco, pelo próprio contribuinte.

Assim, sem razão ao recorrente.

#### **Conclusão:**

Pelas razões acima expostas, conheço do recurso, rejeito a preliminar e dou parcial provimento para excluir da base de cálculo do lançamento, o valor referente ao salário maternidade à cargo do empregador.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Vanessa Kaeda Bulara de Andrade**

