



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.720688/2017-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-010.768 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de agosto de 2023
Recorrente EMPLOYER ORGANIZACAO DE RECURSOS HUMANOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2015

CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS EM RAZÃO DO GRAU DE INCIDÊNCIA DE INCAPACIDADE LABORATIVA. RAT.

A alíquota RAT é determinada com base na atividade preponderante de cada estabelecimento da empresa e no respectivo grau de risco de acidentes do trabalho, conforme relação prevista no Anexo V do Regulamento da Previdência Social.

INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 02.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade (Súmula Carf nº 2), e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado) e João Mauricio Vital (Presidente).

Relatório

Por bem sintetizar os fatos e as razões da Impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância (e-fls. 115/120), o qual transcrevo a seguir:

1. O presente processo tem por objeto impugnação ao Auto de Infração de Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador, no valor total de R\$ 2.522.344,25 e competências 01/2013 a 03/2015 (fls. 02/09).

2. O procedimento fiscal, as apurações e os lançamentos efetuados estão explicitados no Relatório Fiscal (fls. 20/29), e demais documentos carreados aos autos pela fiscalização (fls. 10/19 e 30/78). **Do Relatório Fiscal**, destaca-se:

a) Da análise do contrato social e alterações, apresentado pela empresa em atendimento ao Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIPF, extrai-se, conforme previsto na cláusula 2ª, que a empresa tem por objeto social, entre outros, “o agenciamento de trabalhadores temporários nos termos do artigo 4º da Lei 6.019/1974”, sendo esta a descrição da atividade econômica principal da empresa que consta na sua inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica. Nesta condição, a empresa se enquadra nos seguintes parâmetros legais: CNAE: 7820500 – locação de mão de obra temporária; FPAS: 655 (empresa de trabalho temporário); RAT: 3% (conforme anexo V do Decreto 3.048/99).

Da análise destas GFIPs válidas constata-se que a empresa informou alíquotas incorretas de RAT no período de janeiro de 2013 a março de 2015 (declarou 1% ou 2% quando deveria declarar 3%) e de FAP no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2015 (declarou 1,00 quando deveria declarar no ano de 2013 – 1,5421; no ano de 2014 – 1,5706 e no ano de 2015 – 1,5941).

A empresa justifica-se pela aplicação da alíquota do RAT determinada pelo CNAE preponderante da atividade econômica dos tomadores dos serviços, no qual os trabalhadores temporários são alocados. Contudo, em relação as empresas de trabalho temporário, a alíquota de RAT igual a 3% definida na legislação de regência (Lei nº 8.212, d4e 1991, art. 22, II; Decreto nº 30.048, de 1999, art. 202, § 4º, e Anexo V; e IN RFB nº 971, de 2009, art. 72, § 1º, I, e).

b) Diante da constatação das diferenças de contribuição não declarada nas GFIP's da empresa, constitui-se o crédito tributário, via lançamento do correspondente valor não declarado/recolhido nas respectivas competências, relativo à contribuição previdenciária patronal (RAT), com multa de ofício de 75%.

3. Cientificada em 28/03/2017 (fls. 78), a autuada protocolou em 26/04/2017 (fls. 81) a impugnação de fls. 83/93, considerada tempestiva pelo órgão preparador (fls. 112), instruída com os documentos de fls. 94/111, alegando, em síntese, que:

a) Cabimento e tempestividade. No presente caso é perfeitamente cabível a presente Impugnação, nos termos do artigo 15 do Decreto nº 70.235/1972. A Impugnação é tempestiva, sendo que o Auto de Infração foi recebido pelo contribuinte, via correio, em 28/03/2017 (terça-feira), contabilizando o prazo de 30 (trinta) dias, a partir do primeiro dia útil subsequente, qual seja, dia 29/03/2017 (quarta-feira), findando-se em 27/04/2017 (quinta-feira).

b) Para fins do enquadramento no grau de risco do GILRAT, é totalmente irrelevante a atividade principal inscrita no CNPJ e sim sua atividade econômica preponderante, conforme prescreve o parágrafo 1º do artigo 72 da IN RFB nº 971, de 2009. O CNAE da empresa autuada, qual seja o 7280-5/00, prevê que a atividade econômica é de mera administração e serviços complementares, razão pela qual a alíquota deve ser a de risco leve a médio, tendo em vista que atividade administrativa não expõe o trabalhador a riscos de acidente de trabalho, razão pela qual, o enquadramento da atividade prevista no art. 72, inciso II, §1º, alínea 'a' da Instrução Normativa nº 971/2009 deve ser revisto.

A tese da empresa autuada versa exclusivamente a aplicação da alíquota determinada para o CNAE da empresa cliente (tomadora da mão de obra), visto que o trabalhador

temporário fica alocado em sua sede ou estabelecimento estando exposto aos riscos ambientais do trabalho apresentados no estabelecimento do cliente ou local da prestação do trabalho, a qual é variável mês a mês e de acordo com cada tomador, e ainda, se considerarmos o CNAE da empresa autuada, a qual presta serviços administrativos de gestão de contratação de trabalhador temporário na forma da Lei 6.019/74, o enquadramento do risco deve ser alterado para leve ou no máximo médio, e não grave, tudo com fulcro no art. 7º, inciso XXVIII da Constituição Federal, art. 22, inciso II, alínea 'a' a 'c', da Lei nº 8.212/1991, art. 202 do Decreto 3.048/1999 (alterado pelo Decreto 6.957/2009) e art. 72, inciso II, §1º, alínea 'e' da IN/RFB nº 971/2009.

De acordo com o art. 72, inciso II, §1º, alínea 'e' da Instrução Normativa nº 971/2009 da Receita Federal do Brasil, e Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE, a empresa está enquadrada no código 7820-5/00, a qual possui risco ambiental de trabalho (RAT) nível grave, conforme Anexo V do Decreto 3.048/1999, alterado pelo Decreto 6.957/2009, subordinado à alíquota de 3%.

Entretanto, o IBGE, através do CONCLA – Comissão Nacional de Classificação, ao definir a Classificação Nacional das Atividades Econômicas – CNAE, enquadrou a empresa impugnante da Seção de Atividades Administrativas e Serviços Complementares, e ainda, em sua nota explicativa, afirmou que “As unidades classificadas nesta subclasse não oferecem supervisão direta a seus empregados nos locais de trabalho dos clientes”.

Assim, resta claro que a Atividade Econômica Administrativa que não apresenta supervisão direta pela empresa impugnante aos empregados, estando estes subordinados a prestarem o trabalho no estabelecimento do tomador/cliente, e o mais importante, estando submetidos aos riscos do ambiente de trabalho do tomador, não assiste razão do presente Auto de Infração em fundamentar que “ (...) por óbvio não seria possível atribuir apenas uma alíquota de RAT a todos os trabalhadores cedidos indistintamente pela empresa. (...)”.

Os trabalhadores temporários não prestam trabalho no estabelecimento do tomador/cliente por escolha da Empresa de Trabalho Temporário, mas sim, em razão de obrigatoriedade legal, determinada pelo art. 4º da Lei 6.019/74. O disposto no §2º do art. 12 da Lei 6.019/74, o qual define a obrigatoriedade da empresa cliente em comunicar a Empresa de Trabalho Temporário da ocorrência de acidente, visto que a responsabilidade da empresa impugnante é a de elaboração de folha especial ao trabalhador temporário, bem como a administração de contrato. Desta forma, não restam dúvidas de que, o ambiente que causa risco de acidente ao trabalhador é o estabelecimento do cliente, devendo prevalecer a sua alíquota ao RAT.

É nítido que a presente atuação decorreu em razão da impossibilidade da empresa autuada em informar no sistema (SEFIP) a individualização das alíquotas. Desta feita, não pode a deficiência do Sistema desta Autarquia Federal, prevalecer sobre a capacidade contributiva da empresa impugnante.

Assim, o Auto de Infração deve ser anulado, pois viola diretamente o princípio da Isonomia, previsto no art. 150, II, da Constituição e também o princípio da Capacidade Contributiva da Autuada, previsto no art. 145, §1º, da Constituição.

Contudo, aqueles empregados que desenvolvem atividades administrativas, conforme CNAE 7820-5/00, não estão sujeitos à atividade laboral com agentes nocivos químicos, físicos e todos os outros que possibilitam a aposentadoria especial, razão pela qual, é extremamente inadmissível o enquadramento da empresa autuada no risco ambiental do trabalho – RAT grave, a alíquota de 3%. Por esse prisma, é possível notar que, a finalidade da Contribuição Social estabelecida pelo art. 22, inciso II da Lei 8.212/1991 está sendo desvirtuada.

Como paradigma, serviço de agenciamento de trabalho temporário é o serviço dos agentes de propriedade industrial, que representam os “titulares” de marcas junto ao Instituto Nacional de Propriedade Industrial-INPI, a fim de proteger e registrar seus direitos sobre estas marcas. Estes agentes realizam somente a intermediação e

administração do serviço relativo ao depósito de marcas e patentes a serem executados junto ao INPI. O enquadramento desta agência de propriedade intelectual, equiparada a agência de trabalho temporário, possui o CNAE 6911-7/03, e apresenta risco leve, cuja alíquota do RAT é de 1%, conforme anexo V do Decreto 3.048/1999. Desta forma, de acordo com o Princípio da Isonomia, previsto no art. 150, inciso II da Constituição Federal, o enquadramento da empresa impugnante deve ser revisto, pois sua atividade econômica é a administrativa e apresenta risco leve, devendo estar sujeita a alíquota do RAT de 1%. Não se está compreendendo o real risco da atividade econômica da empresa contribuinte, o que leva a não se identificar, com rigor jurídico-tributário, qual é a verdadeira contribuição social destinada a assegurar a aposentadoria especial.

Assim, verifica-se que o Fisco não está compreendendo o real risco da atividade laboral da empresa contribuinte, a qual está enquadrada na atividade administrativa devendo ser reconhecida pelo risco leve, e tão pouco, em razão da deficiência do sistema SEFIP, o qual não possibilita a identificação da alíquota do RAT prevista para o CNAE da empresa tomadora, visto que o trabalhador está subordinado aos riscos laborais previstos naquele estabelecimento. Razão pela qual, o Auto de Infração e a justificativa desta Autoridade Fazendária para constituir o crédito tributário, afrontam o princípio constitucional da isonomia e da capacidade contributiva.

O Egrégio Tribunal Federal da 1ª Região. TRF da 1ª Região, ao julgar apelação e reexame necessário, já adotou o entendimento da necessidade de observância do local em que os empregados exercem suas atividades e o risco ao qual eles estão subordinados.

Desta feita, de acordo com o Entendimento Jurisprudencial, requer que seja reconhecida que a atividade empresarial da empresa impugnante é a de mera administração de contratação de trabalhador temporário, a ensejar risco leve e, ainda, quanto a seus empregados temporários sua subordinação ao CNAE e alíquota do RAT da empresa tomadora da mão de obra, visto que desenvolvem o trabalho em seu ambiente.

Requer (1) seja recebida e conhecida a presente impugnação, eis que tempestiva, e intimada a parte contrária para que, apresente suas razões, se entender necessário; (2) seja dado provimento a presente Impugnação para fins de declarar a inconstitucionalidade do enquadramento da alíquota do RAT a empresa impugnante, visto que o risco apresentado pela sua atividade econômica que o de mera administração, é de grau leve, equiparado as agências de propriedade intelectual, e que os trabalhadores temporários deverão estar subordinados à alíquota determinada para o CNAE da empresa cliente, visto que o local laborativo destes trabalhadores são o estabelecimento do cliente, sendo ele o responsável por eventuais acidentes de trabalho, sob pena de violação a finalidade do art. 22, inciso II da Lei 8.212/1991, dos princípios constitucionais da Isonomia (art. 150, II da CF/88) e da Capacidade Contributiva (art. 145, §1º da CF/88), anulando o presente Auto de Infração; e (3) requer a produção de todos os meios de provas admitidos em direito.

4. É o relatório.

A Impugnação foi julgada Improcedente pela 5ª Turma da DRJ/CTA em decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2015

INCONSTITUCIONALIDADE. DECLARAÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

As Turmas de Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento são incompetentes para, *sponte propria*, declarar a inconstitucionalidade de lei (Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 26-A).

Cientificada do acórdão de primeira instância em 04/09/2017 (e-fls. 124), a interessada interpôs Recurso Voluntário em 03/10/2017 (e-fls. 126/145) essencialmente reiterando as razões de sua Impugnação a seguir sintetizadas.

- Inicialmente, requer seja concedido o efeito suspensivo ao presente Recurso Voluntário, nos termos do art. 56 do Decreto 70.235/1972, combinado com o art. 151, inciso III, do CTN.

- Defende a aplicação da alíquota determinada para o CNAE ou para a atividade preponderante da empresa cliente (contratante / tomadora da mão de obra), visto que o trabalhador temporário fica alocado em sua sede ou estabelecimento, estando exposto aos riscos ambientais do trabalho lá existentes.

- Aduz que não está questionando a constitucionalidade e legalidade do RAT, mas a ausência de justificativa e razoabilidade para que o risco da atividade da empresa seja considerado grave.

- Reapresenta os argumentos de sua Impugnação contra o enquadramento da atividade administrativa em risco grave e alega que a decisão recorrida não se manifestou sobre a aplicação do RAT de acordo com a atividade econômica preponderante do cliente.

- Suscita a violação direta aos princípios constitucionais tributários da isonomia e da capacidade contributiva.

- Expõe que a COSIT já emitiu Solução de Consulta em casos semelhantes ao aqui demandado, concluindo em favor do contribuinte. Apresenta decisão do TRF sobre o tema.

Voto

Conselheira Mônica Renata Mello Ferreira Stoll - Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo, contudo, deve ser parcialmente conhecido.

Inicialmente, cabe esclarecer à contribuinte que o crédito tributário em litígio já se encontra com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, III, do Código Tributário Nacional. Presentes os pressupostos definidos para a suspensão, esta se estabelece independentemente de manifestação da autoridade administrativa.

Quanto à infração apurada, verifica-se que o lançamento teve como base o art. 22, II, da Lei nº 8.212/91:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

[...]

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

Sobre a matéria, impõe-se observar o disposto no art. 202 do Decreto n.º 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social – RPS):

Art. 202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;

II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou

III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.

[...]

§3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

§4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.

§5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo.

§6º Verificado erro no auto-enquadramento, a Secretaria da Receita Previdenciária adotará as medidas necessárias à sua correção, orientará o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procederá à notificação dos valores devidos.

[...]

§13. A empresa informará mensalmente, por meio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, a alíquota correspondente ao seu grau de risco, a respectiva atividade preponderante e a atividade do estabelecimento, apuradas de acordo com o disposto nos §§ 3º e 5º.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 20/29), a autoridade lançadora verificou através da análise do contrato social apresentado pela empresa que o seu objeto social era o agenciamento de trabalhadores temporários, atividade econômica principal constante de sua inscrição no CNPJ, enquadrando-se, portanto, no CNAE 7820-5/00 (Locação de mão-de-obra temporária) e na alíquota RAT de 3%, conforme Anexo V do RPS.

O auditor constatou que a empresa havia informado alíquotas incorretas de RAT em GFIP para o período de 01/2013 a 03/2015 (Anexo I do Relatório Fiscal) e procedeu à apuração da diferença de contribuição devida destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

Relevante ressaltar que a alegação da recorrente de que a alíquota deveria ser determinada com base na atividade econômica do cliente já havia sido rechaçada pela fiscalização, conforme se observa nos trechos do Relatório Fiscal a seguir reproduzidos

3.4) Em relação a declaração da empresa de que aplica a alíquota do RAT determinada pelo CNAE preponderante da atividade econômica dos tomadores dos serviços, no qual os trabalhadores temporários são alocados, entende-se como uma mera informação sem consistência e sem qualquer fundamento legal. [...]

3.4.1) Em relação as empresas de trabalho temporário, a alíquota de RAT igual a 3% está perfeitamente definida na legislação de regência, não cabendo interpretações diversas.

Sobre o assunto, o Colegiado a quo assim decidiu (e-fls. 119/120):

6.1. Com o advento da IN RFB n.º 1453, de 2017, o art. 72 da IN RFB n.º 971, de 2009, foi alterado para observar o entendimento jurisprudencial de a aferição da atividade preponderante ser empreendida por estabelecimento. Entretanto, mesmo com a absorção do enquadramento por estabelecimento, resta como válida e aplicável a regra de a empresa de trabalho temporário enquadrar-se na atividade com a descrição “7820-5/00 Locação de Mão de Obra Temporária”, a ensejar uma alíquota de 3%, como bem destacou a fiscalização.

6.2. Se o entendimento vertido na Instrução Normativa é ou não razoável em face da natureza da atividade empresarial desenvolvida, inclusive enquanto colocação de trabalhadores em estabelecimentos de terceiros, ou se observa ou não a finalidade da contribuição social ou se viola ou não os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva, são questões que não prosperam na esfera administrativa.

6.3. Isso porque, o presente colegiado é incompetente para, *sponte propria*, afastar a aplicação de lei, decreto ou ato normativo em vigor sob alegação de inconstitucionalidade ou ilegalidade, diante do disposto no art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972, conjugado com o art 19 da Lei n.º 10.522, de 2002, e do explicitado no art. 18 da Portaria RFB n.º 10.875, de 2007.

Não merece reparos a decisão recorrida. Como exposto pela autoridade lançadora e ratificado pelo relator a quo, a alíquota RAT de 3% foi aplicada com base na legislação vigente, não podendo ser acolhida a alegação do sujeito passivo de que esta deveria ser definida conforme atividade preponderante das empresas tomadoras de serviço.

Importante registrar nesse ponto que não houve omissão no julgamento de primeira instância, ao contrário do que alega a recorrente. O relator elaborou seu voto analisando as razões da Impugnação e indicando as justificativas para a manutenção do lançamento. Cumpre salientar que o julgador não está obrigado a discorrer sobre todos os argumentos apresentados pelo sujeito passivo quando no voto há fundamentos suficientes para legitimar a conclusão por ele adotada.

Quanto à alegação de que houve ofensa aos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva, aplica-se o entendimento consolidado na Súmula CARF n.º 2, de observância obrigatória por seus Conselheiros no julgamento dos Recursos:

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

Cabe mencionar, por fim, que as decisões trazidas pela interessada somente vinculam as partes envolvidas naqueles litígios, não podendo ser estendidas genericamente a outros casos.

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll

Fl. 8 do Acórdão n.º 2301-010.768 - 2ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10980.720688/2017-61