



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.720713/2017-15
ACÓRDÃO	2004-000.233 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EMPLOYER TRABALHO TEMPORARIO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

PRODUÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO. CARÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.

O interesse recursal repousa no binômio necessidade e utilidade.

Não pretendendo a produção de provas extemporâneas, carece de utilidade a tentativa de reforma da decisão que reforça a necessidade de apresentação documental em conformidade ao disposto no art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. CARF. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 28. NÃO CONHECIMENTO.

A Súmula CARF de nº 28, cuja observância é obrigatória, estabelece a carência de competência do CARF para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MONOPÓLIO DE JURISDIÇÃO. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. SÚMULA CARF Nº 2. NÃO CONHECIMENTO.

A Súmula CARF nº 2, cuja observância é obrigatória, dispõe que o Conselho não ostenta competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SAT/RAT. CNAE INFORMADO PELO SUJEITO PASSIVO. AUTODECLARAÇÃO. ANEXO V DO DECRETO 3.048/99.

A contribuição da empresa, para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidente sobre as remunerações dos

segurados empregados varia de 1% a 3%, de acordo com os riscos de sua atividade preponderante.

A alíquota SAT/RAT/GILRAT decorre do correspondente CNAE, para fins de atividade preponderante, cuja informação é prestada pelo próprio sujeito passivo. O CNAE declarado somente poderá ser infirmado mediante provas hábeis e idôneas produzidas pelo sujeito passivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Cleberson Alex Friess (Substituto Integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pelo conselheiro Cleberson Alex Friess.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por EMPLOYER TRABALHO TEMPORARIO S.A. contra o acórdão, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (DRJ/SDR), que julgou *parcialmente improcedente* a impugnação apresentada para reduzir em R\$ 3.265,45 (três mil, duzentos e sessenta e cinco reais e quarenta e cinco centavos) a base de cálculo da competência 06/2014.

De acordo com o Relatório Fiscal (f. 18/26), o lançamento é relativo às diferenças de RAT (financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrentes dos Riscos Ambientais do Trabalho), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados declarada em GFIP (Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) de forma incorreta, no período compreendido entre 01/01/2013 e 31/12/2015.

Em sua peça impugnatória (f. 78/89) pleiteou fosse

dado provimento a presente Impugnação para fins de declarar a inconstitucionalidade o 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 determinanda 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.

Isso porque, ao seu sentir,

a atividade empresarial da empresa impugnante é a de mera administração de contratação de trabalhador temporário, o qual deve apresentar risco leve a atividade laboral, e ainda, que seus empregados temporários estão subordinando ao CNAE e alíquota do RAT da empresa tomadora da mão de obra, visto que desenvolvem o trabalho em seu ambiente. (f. 88; sublinhas deste voto)

Ao apreciar os motivos de insurgência, prolatado o acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. REMUNERAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. DIFERENÇAS DE ALÍQUOTAS DE RAT.

São devidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados que prestam serviços à empresa, para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, conforme prevê o art. 22, inciso, II, da Lei 8.212/91.

GFIP. MULTIPLICIDADE DE DECLARAÇÕES. MESMA CHAVE. RETIFICADORA.

Havendo a transmissão de mais de uma GFIP/SEFIP para o mesmo empregador/contribuinte, competência, código de recolhimento e FPAS (mesma chave), a GFIP/SEFIP transmitida posteriormente é considerada como retificadora para a Previdência Social, substituindo a GFIP/SEFIP transmitida anteriormente, ou é considerada uma duplicidade.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

PRODUÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte (f. 111)

Cientificada da decisão proferida pela instância *a quo* em **9 de outubro de 2017** (f. 133) apresentou, em **7 de novembro de 2017** (f. 134), recurso voluntário (f. 136/154) pretendendo a sua reforma pelas seguintes razões:

Primeiramente cumpre-se destacar que o v. acórdão nº 15-43.476 proferido pela 7ª Turma da DRJ/SDR, não se restringiu exclusivamente ao que tange a matéria objeto deste procedimento fiscal, qual seja, a constituição de suposto crédito tributário oriundo do recolhimento do RAT sobre alíquotas incorretas, mas também, expôs equivocadamente as razões relativas ao recolhimento do RAT não ajustado pelo FAP, o qual foi objeto do processo fiscal nº 10980-720.713/2017-15. Inclusive, destaca-se que as razões de voto do v. acórdão 15-43.476 aqui recorrido e as razões de voto do acórdão 15.43.475 do processo fiscal nº 10980-720.713/2017-15, são idênticas, porém, o objeto do crédito a ser constituído é diferente.

Neste sentido, com a máxima vênia aos Ilustres Julgadores, é pertinente destacar que o presente recurso somente impugnará as razões do v. acórdão relativas ao Auto de Infração objeto deste processo fiscal nº 10980-720.713/2017-15, cujo objeto é a apuração do crédito oriundo da diferença da alíquota do RAT.

As razões para reformar a decisão proferida pela respeitável 7ª Turma da DRJ/SDR, a seguir expostas, sumariamente versam no sentido de que, 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, àquela que possuiu o maior número de empregados sujeito ao Risco Ambiental do Trabalho.

Necessária análise, dentre outras tantas, mas primordialmente quanto a natureza do serviço prestado pela empresa contribuinte, que enquadrada no CNAE 7280-5/00, exerce atividade econômica de mera administração e serviços complementares, razão pela qual é impossível estar enquadrada no risco grave à alíquota de 3%, do art. 22, inciso II da Lei 8.212/1991, visto que a atividade administrativa não expõe o trabalhador a riscos de acidente de trabalho. [I]

Consigna-se somente que, **o acórdão recorrido ao indeferir o requerimento de produção de provas, por considerar precluso visto que o momento oportuno**

para a produção de provas, inclusive a documental, é no momento da Impugnação, não merece prosperar visto que o que a recorrente objetivava era a admissibilidade das provas documentais já produzidas no decorrer do presente procedimento fiscal, inclusive àquelas já concedidas à Autoridade Fazendária em atendimento as intimações e informações prestadas nestes autos. [II]

Outra razão importante exposta no v. acórdão recorrido, que merece destaque e a devida impugnação através deste recurso, é quanto a informação de já ter sido formalizada a Representação Fiscal para Fins Penais, citando inclusive a configuração em tese de crime tributário nos termos do art. 1º inciso I da Lei 8.137/1990, decorrente das informações em GFIPs de alíquotas do RAT menores do que as supostas devidas, sem a devida exposição das razões para configuração de eventual crime contra a ordem tributária, merecendo ser reformado o acórdão recorrido neste sentido. [III]

Desta feita, o v. acórdão que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pela recorrente, somente corrigindo o período e valor do crédito notificado, porém, mantendo um crédito ilegal o qual desvirtua o recolhimento do RAT para com a sua finalidade, qual seja, a de contribuir para a Seguridade Social em decorrência dos riscos apresentados no ambiente de trabalho, considerando que a atividade da empresa atuada é a de intermediação da contratação de trabalhador temporário, e que o ambiente laboral dos trabalhadores da recorrente é o do estabelecimento do contratante da mão de obra, ora cliente da empresa contribuinte, devendo ser considerada a alíquota do RAT determinada pela atividade econômica preponderante do cliente, razão pela qual é variável mês a mês. (f. 139/140; sublinhas deste voto)

Pediu a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, além de replicar argumentos atrelados à suposta inconstitucionalidade da exigência.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, Relatora

Acuso o recebimento de memoriais gentilmente ofertados pela parte recorrente, os quais mereceram minha atenciosa leitura.

Anoto, inicialmente, ser despicienda a formulação de pedido para que a exigibilidade dos créditos tributários seja suspensa, porquanto decorrente de imposição legal – *ex vi* do inc. III do art. 151 do CTN.¹

I – DO CONHECIMENTO

O recurso é tempestivo, razão pela qual passo aferir o preenchimento dos demais pressupostos de admissibilidade.

A **primeira matéria** contra a qual se insurge a parte recorrente diz respeito à inadvertida fixação da alíquota do RAT, ao argumento de que “totalmente irrelevante a atividade principal inscrita no CNPJ e sim sua atividade econômica preponderante, àquela que possuiu o maior número de empregados sujeito ao Risco Ambiental do Trabalho.” **Conheço-a, preenchidos os requisitos de admissibilidade.**

A **segunda insurgência** está ligada ao reconhecimento da preclusão para a produção de provas. Afirma, em sede recursal, que

acórdão recorrido ao indeferir o requerimento de produção de provas, por considerar precluso visto que o momento oportuno para a produção de provas, inclusive a documental, é no momento da Impugnação, **não merece prosperar visto que o que a recorrente objetivava era a admissibilidade das provas documentais já produzidas.**

Vislumbro faltar interesse recursal neste caso. Tendo as provas carreadas sido analisadas – o que ensejou, inclusive, o provimento parcial da impugnação – inexistente qualquer motivo para reforma da decisão neste ponto. Além disso, nenhum prejuízo suportará a parte, uma vez que, a despeito da vedação de produção de provas noutro momento, todas foram tempestivamente apresentadas. **Deixo de conhecer da insurgência por carência de interesse recursal.**

O **terceiro ponto de irresignação** diz respeito à Representação Fiscal para Fins Penais. Ao seu sentir,

[o]utra razão importante exposta no v. acórdão, que merece destaque e a devida impugnação através deste recurso, é quanto a informação de já ter sido formalizada a Representação Fiscal para Fins Penais, citando inclusive a configuração em tese de crime tributário nos termos do art. 1º inciso I da Lei 8.137/1990, decorrente das informações a menor de recolhimento da alíquota RAT ajustada pelo FAP, sem a exposição das razões e fundamentos jurídicos que possam ser impugnados pelo presente recurso, merecendo reforma neste sentido.

¹ **Art. 151.** Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...) **III** – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

Este eg. Conselho tem entendimento sumulado – de nº 28 –, cuja observância é obrigatória, no sentido de que lhe falta competência para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. **Em observância à Súmula CARF nº 28, deixo de conhecer da matéria.**

A **quarta matéria** devolvida pretende seja “anula[do] o Auto de Infração, com a consequente desconstituição do crédito tributário, por afronta ao princípio constitucional da isonomia e da capacidade contributiva.” Igualmente falece este eg. Conselho de competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. **Com arrimo na Súmula CARF nº 2 deixo de conhecer do recurso neste ponto.**

Conheço parcialmente do recurso, apenas quanto à determinação da alíquota do RAT, preenchidos os pressupostos de admissibilidade.

II – DO MÉRITO

Afirma, em suas razões recursais, ser

plenamente correta a justificativa da empresa contribuinte de recolher o RAT variável, mesmo porque, analisando o §13º do art. 202 do Decreto 3.049/1999 supracitado, é possível verificar que a empresa contribuinte informará mensalmente por meio de declaração à GFIP, a alíquota correspondente ao grau de risco da respectiva atividade preponderante, o permite que esta alíquota seja variável mensalmente de acordo com a atividade preponderante de seus clientes, visto que os trabalhadores temporários estiveram sujeitos aos riscos ambientais existentes no estabelecimento do cliente. **Razão pela qual está correta a aplicação da alíquota variável como fez a empresa contribuinte na ocorrência dos fatos geradores ocorrido entre 01/01/2013 à 31/03/2015.**

(...)

Assim, resta claro que independentemente do objeto social da Empresa de Trabalho Temporário ou seu CNAE, **a atividade econômica preponderante que possuir o maior número de empregados ou trabalhadores, e que vier a expor estes empregados ou trabalhadores ao risco ambiental do trabalho, é que prevalecerá para a incidência da Contribuição do RAT**, podendo inclusive ser variável mês a mês, como declarou a empresa recorrente ora autuada, **razão pela qual o v. acórdão que manteve o suposto crédito tributário deve ser reformado, eis contrário ao próprio entendimento da COSIT.** (f. 146/147, *passim*; sublinhas deste voto)

Passo analisar os motivos ensejadores da autuação, descritos no Relatório Fiscal – *vide* f. 18/26.

De acordo com a autoridade fiscalizadora,

[a]través do Procedimento Fiscal 09.1.01.00-2017-00085-1 (código de acesso 51491313) foi determinado pelo Sr. Delegado da Receita Federal do Brasil em Curitiba que fosse verificado o cumprimento, pelo sujeito passivo identificado no item 1 deste relatório, das obrigações tributárias previdenciárias;

3.2) 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 3ª, que a empresa tem por objeto social “a intermediação de trabalhadores temporários, nos termos da Lei 6.019/74”, sendo esta a descrição da atividade econômica principal da empresa que consta na sua inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica

CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 78.20-5-00 - Locação de mão-de-obra temporária

3.2.1) 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).

(...)

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. A par da falta de previsão legal, considerando que os tomadores de serviços têm atividades preponderantes diversas e, portanto, alíquotas de RAT diferentes, por obvio não seria possível atribuir apenas uma alíquota de RAT a todos os trabalhadores cedidos indistintamente pela empresa. O que se percebe é uma clara intenção de reduzir o pagamento da contribuição social previdenciária com a informação incorreta das alíquotas de RAT. **Veja-se que as informações incorretas foram prestadas em apenas parte do período sob fiscalização, de janeiro da 2013 a março de 2015, retornando à declaração da alíquota correta no período de abril de 2015 até dezembro do mesmo ano;**

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. (sublinhas deste voto)

Controvérsia similar foi recentemente dirimida pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais,² de relatoria do Cons. Leonam Rocha de Medeiros, nos seguintes termos:

² **CARF.** Acórdão nº 9202-011.674, sessão de 11 de fev. de 2025.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL DESTINADA AO FINANCIAMENTO SAT/RAT/GILRAT. GFIP. DÉBITO CONFESSADO. ATIVIDADE ECONÔMICA PREPONDERANTE AUTODECLARADA. CÓDIGO CNAE. ALÍQUOTAS SAT/RAT/GILRAT. INEXISTÊNCIA DE DEVER DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA REALIZAR IN LOCO AUDITORIA DAS ATIVIDADES REALIZADAS NO ESTABELECIMENTO.

(...)

A alíquota SAT/RAT/GILRAT decorre do correspondente CNAE, para fins de atividade preponderante, informado pelo contribuinte em declaração e se este não comprova que o autodeclarado código de atividade está incorreto para determinado estabelecimento por CNPJ, o lançamento de ofício deve ser mantido hígido, inclusive porque as alíquotas decorrem da legislação tributária guardando correlação com a atividade econômica preponderante informada.

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, em razão da atividade econômica preponderante exercida em estabelecimento da empresa.

(...)

Em ambos os casos, o contribuinte declarou em GFIP determinado código CNAE, para fins de atividade preponderante, com informação de alíquota SAT/RAT em percentual inferior ao correspondente previsto na legislação.

(...)

Aliás, o 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)”.

(...)

É de todos conhecido no direito tributário que a alíquota da contribuição destinada ao financiamento para o SAT/RAT/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 registro. 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.

Noutro vértice, é fato que compete ao contribuinte prestar as informações para a Administração Tributária acerca das atividades que seus colaboradores

desenvolvem e que definem a sua atividade preponderante. A alíquota SAT/RAT/GILRAT decorre do correspondente CNAE informado pelo contribuinte em declaração, inclusive por estabelecimentos, para fins de atividade preponderante, e se este não comprova que o autodeclarado código de atividade está incorreto para determinado estabelecimento por CNPJ, o lançamento de ofício deve ser mantido, especialmente quando o ato de lançar resulta de diferenças em alíquota decorrendo da mudança dela pela legislação tributária, guardando correlação com a atividade econômica preponderante informada.

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, em razão da atividade econômica preponderante exercida no estabelecimento da empresa.

Caso estivesse a fiscalização *discordando* do autoenquadramento efetuado pela parte ora recorrente caberia à Fiscalização, promover a revisão do enquadramento, segundo as normas prescritas pela própria Administração Tributária por meio da Instrução Normativa que regula a temática. Entretanto, como visto, não estão as autoridades fazendárias afastando aquilo que declarado, e apenas exigindo a alíquota correspondente à atividade preponderante indicada pelo próprio sujeito passivo. **Rejeito, por essas razões, a tese suscitada.**

III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso, apenas quanto à determinação da alíquota do RAT, para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira