



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



**Processo nº** 17227.720022/2021-71  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2101-002.829 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 05 de junho de 2024  
**Recorrente** LET SERVICOS TEMPORARIOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE ERRO NO AUTO ENQUADRAMENTO.

Cabe à Autoridade Lançadora a comprovação de erro, por parte do contribuinte, no auto enquadramento realizado quanto à alíquota aplicável à contribuição para o seguro acidente do trabalho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Antonio Savio Nastureles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleber Ferreira Nunes Leite - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Ana Carolina da Silva Barbosa, Antonio Savio Nastureles (Presidente)

**Relatório**

Trata-se de Auto de Infração de Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador, com valores não declarados em GFIP e nem recolhidos, no período 01/2017 a 13/2017, referente à diferença de contribuição para o GILRAT decorrente de informação incorreta em GFIP.

Segundo o Relatório Fiscal, a Autuada declarou em GFIP alíquota GILRAT e FAP incorretos, informando assim, o valor da contribuição para o GILRAT a menor.

Cientificada do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação, na qual alega, conforme Acórdão da Manifestação de Inconformidade:

**As atividades exercidas pela Impugnante - empresa prestadora de serviços.**

Informa que tem como atividade a locação de mão-de-obra temporária, terceirização de serviços e mão-de-obra, entre diversas outras, conforme consta da cláusula 3a do seu contrato social (doc. 03).

Esclarece que, no caso da locação de mão-de-obra temporária, a empresa é contratada para recrutar mão-de-obra de acordo com os critérios e exigências fixados por seus tomadores de serviço; tais trabalhadores recrutados devem subordinação exclusivamente às empresas tomadoras dos serviços, que lhes determinam funções, o horário de trabalho, as normas disciplinares e técnicas, os procedimentos de conduta etc.

Apesar de os trabalhadores serem registrados em seu nome, não pratica qualquer forma de ingerência sobre os mesmos, responsabilizando-se apenas pelos seus registros e pagamento de seus salários e encargos previdenciários, sempre por conta e encargo das tomadoras dos serviços.

Ressalta que os funcionários registrados em seu nome, em caráter de locação de mão de-obra temporária (CNAE 7820-5/00), irão exercer as mais diversas atividades nas empresas tomadoras de serviços.

**O erro da d. autoridade fiscal ao exigir suposta diferença de RAT**

Alega que ao contrário do entendimento da Fiscalização, a alíquota de 2% a título de RAT informado está correto, não havendo que se falar em diferença pendente de pagamento.

De acordo com o Anexo V do RPS enquadrando a atividade da empresa no CNAE 7820-5/00, com grau de risco médio e alíquota de 2%. Explica que tal enquadramento é justo por que os funcionários das empresas de locação de mão-de-obra temporária exercem atividades em todos os graus de risco, de acordo com o setor econômico de cada empresa, sendo uma tentativa de neutralizar a tributação entre as atividades de grau leve e grave.

Entretanto, com a vigência do Decreto n\* 6.957/09 houve a majoração da alíquota da contribuição ao RAT das empresas de locação de mão-de-obra temporária, elevando o grau de risco para grave sem qualquer justificativa, em ofensa direta ao princípio da estrita legalidade, nos termos do art. 97 do CTN, sendo descabida sua exigência.

Tal prática ofende ainda o princípio da isonomia a teor do art. 150, II, da Carta Magna. Cita como exemplo, o caso de um funcionário da empresa locadora de mão-de-obra temporária que exerce uma atividade enquadrada no grau de risco leve na empresa tomadora dos serviços, a tributação da contribuição ao RAT se dará em relação ao grau de risco grave, com aplicação da alíquota máxima de 3%, em razão de estar registrado na empresa de locação de mão-de-obra temporária.

Alega ainda, que não houve motivação para que a alíquota das empresas que prestam a atividade de locação de mão-de-obra temporária fosse majorada porque a atividade de cessão de mão-de-obra temporária tem um CNAE e um enquadramento de grau de risco específico, sem qualquer vinculação com o setor econômico em que essa atividade será prestada.

A majoração aqui tratada feriu também o princípio da não-discriminação tributária previsto no art. 152 da Constituição Federal, pois haverá a tributação pelo RAT a uma alíquota maior para uma mesma atividade, simplesmente em razão do registro do funcionário ser de procedência de empresa de locação de mão-de-obra.

**Alega que houve equívoco da Fiscalização ao fundamentar a alíquota RAT de 3% conforme o CNAE** e o objeto social da ora impugnante, pois a mesma deve ser apurada de acordo com a atividade efetivamente desempenhada nos estabelecimentos dos contratantes que represente a maior quantidade de segurados empregados e trabalhadores avulsos da empresa cedente de mão-de obra. Dessa forma, o Auditor Fiscal desrespeitou o contido no art. 22, II da Lei n 8.212/91 e o entendimento da Receita Federal do Brasil contido na Solução de COSIT n\* 78/2015.

Colaciona jurisprudência do STJ e entendimento de doutrinador com a intenção de reforçar seu entendimento.

Por tudo que defendeu, solicita o cancelamento da cobrança relativa às diferenças de RAT.

**O erro da d. autoridade fiscal ao exigir suposta diferença de FAP.**

Faz um breve histórico acerca da legislação que instituiu o FAP para informar que por meio do resultado da consulta do índice FAP 2017 (fls. 113 do PA), teve seu FAP calculado em 0,8654, índice este bastante reduzido e que demonstra a baixíssima ocorrência de acidentes de trabalho envolvendo os seus trabalhadores.

Por ter sido zelosa e atenta às normas de segurança e saúde do trabalho que as demais empresas analisadas, restou comprovada a necessidade de desbloqueio do índice FAP e, conseqüentemente, a utilização do índice FAP reduzido.

O bloqueio do FAP em razão da taxa de rotatividade para a atividade da Suplicante contraria frontalmente o art. 10 da Lei nº 10.666/03, na medida em que o referido dispositivo não estabeleceu, como critério para o cálculo do FAP, a utilização da "taxa de rotatividade", mas tão apenas determinou que o FAP seja calculado conforme os índices de frequência, gravidade e custo dos acidentes de trabalho.

Justifica que a taxa de rotatividade não deveria ser levada em consideração para fins de cálculo do FAP, porque tal fator é inerente ao tipo de atividade por ela desenvolvida (locação de mão de obra temporária).

**Solicita o cancelamento da cobrança relativa às diferenças de FAP.**

O pedido Solicita o provimento da presente impugnação, determinando o cancelamento integral do Auto de Infração.

Pede a suspensão da exigibilidade do crédito previdenciário nos termos do art. 151, III, do CTN.

Protesta pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, bem como pela posterior juntada de documentos, inclusive aqueles que esta douta Autoridade Julgadora entender necessários.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve o lançamento do crédito tributário em litígio, encontrando-se assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

**ALÍQUOTA DO GILRAT/SAT. GRAUS DE RISCO. ATIVIDADE PREPONDERANTE. CNAE INFORMADO EM GFIP.**

A alíquota da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) é definida pelo grau de risco da atividade preponderante do estabelecimento. Considera-se atividade preponderante aquela que ocupa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos no estabelecimento. Aplica-se a alíquota prevista para a Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE correspondente à atividade preponderante do sujeito passivo, conforme tabela constante do anexo V do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto 3.048/99. A contribuição para o GILRAT apurada em lançamento fiscal com base na alíquota prevista para o código CNAE preponderante informado pela empresa em GFIP deve ser mantida até prova em contrário.

**INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.** É vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade.

**FAP BLOQUEADO.** As empresas com FAP bloqueado, enquanto mantida esta condição, estão obrigadas a informar na GFIP o FAP bloqueado e não o original.

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITO ENTRE AS PARTES.** As decisões administrativas e judiciais, mesmo que reiteradas, não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

**JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.**

No Processo Administrativo Fiscal, somente é permitida a juntada posterior de provas caso haja motivo de força maior, ocorrência de fato ou direito superveniente ou necessidade de contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 26/01/2022, o sujeito passivo interpôs, em 25/02/2022, Recurso Voluntário, no qual reitera as alegações apresentadas na impugnação, conforme demonstrado acima.

**Voto**

Conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço

Trata-se de lançamento tributário decorrente da diferença verificada, pela Autoridade Autuante, relativa ao enquadramento realizado pelo contribuinte quanto ao grau de risco ambiental do trabalho existente nos estabelecimentos da contribuinte.

Conforme Relatório Fiscal, a auditoria foi efetuada nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, nos quais foram analisadas as GFIP do período, para verificação quanto às informações prestadas pelo contribuinte do GILRAT.

O Acórdão da impugnação, confirma o tipo de fiscalização e método utilizados na apuração do crédito, *grifo nosso*:

Portanto, as contribuições lançadas são decorrentes da simples aplicação da alíquota GILRAT correspondente à atividade preponderante informada pelo próprio sujeito passivo, de modo que a atividade preponderante por ele informada foi assumida como correta. Esse procedimento da Fiscalização, a meu ver, mostra-se acertado, pois até prova em contrário deve prevalecer o CNAE Preponderante informado em GFIP pelo próprio sujeito passivo.

Como a Fiscalização verificou que a Postulante informou incorretamente, no campo alíquota RAT da GFIP, no período de 01/2017 a 13/2017, a alíquota de 2%, quando deveria ter informado 3%, não poderia se abster de lançar a diferença devida da contribuição destinada ao RAT.

Note-se que o caso ora examinado não versa sobre reenquadramento proposto pela Fazenda Pública, mas de mera incongruência da alíquota RAT informada em GFIP, respeitado o enquadramento no código CNAE declarado pelo contribuinte em documento de confissão de dívida fiscal - GFIP. Por conseguinte, não procede o argumento de que a Fiscalização desconsiderou o efetivo grau de risco ao qual estavam sujeitos os empregados da Suplicante.

Ademais, consoante se infere da legislação, para apurar a atividade preponderante, a empresa, sob sua responsabilidade, fará o enquadramento da atividade nos correspondentes graus de risco, mensalmente, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco prevista no Anexo V do RPS.

Da análise do Relatório Fiscal, verifica-se que a fundamentação do auto de infração tem como base exclusivamente ao exame das GFIP, sem se levar em conta a atividade efetivamente desempenhada nos estabelecimentos dos contratantes que represente a maior quantidade de segurados empregados e trabalhadores avulsos da empresa cedente de mão-de-obra, conforme o disposto na SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 78, de 24 de março de 2015:

**ASSUNTO:** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

**EMENTA:** GILRAT. SAT. GRAU DE RISCO. ATIVIDADE PREPONDERANTE.

Para fins do disposto no art. 72, § 1º, da IN RFB nº 971, de 2009, deve-se observar as atividades efetivamente desempenhadas pelos segurados empregados e trabalhadores avulsos, independentemente do objeto social da pessoa jurídica ou das atividades descritas em sua inscrição no CNPJ.

Assim, no caso de pessoa jurídica cujo objeto social seja o “fornecimento e gestão de recursos humanos para terceiros” (CNAE 78.30-2), o grau de risco será apurado de acordo com a atividade efetivamente desempenhada nos estabelecimentos dos contratantes que represente a maior quantidade de segurados empregados e trabalhadores avulsos da empresa cedente de mão-de-obra.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, II; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 202; IN RFB nº 971, de 2009, art. 72.

Neste caso, impõe-se a necessidade de verificação das atividades efetivamente desempenhadas pelos segurados empregados e trabalhadores avulsos, para fins de enquadramento da alíquota RAT (1% a 3%).

No lançamento, à Autoridade Fiscal deveria comprovar o erro, por parte do contribuinte, no auto enquadramento realizado quanto à alíquota aplicável, mas, apesar de a empresa ter sido intimada a apresentar documentação, conforme relatório fiscal, os documentos foram considerados insuficientes sem mais detalhes:

3. Os documentos e informações apresentados foram considerados insuficientes para justificar as compensações feitas, razão pela qual foi encerrada a Diligência e, na sequência, aberta Fiscalização para o referido período da apuração (TDPF nº 07.1.09.00-2020-00012). O Contribuinte teve ciência deste Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF em 14/02/2020.

4. Da Fiscalização relativa ao TDPF nº 07.1.09.00-2020-00012 resultaram glosas de valores compensados indevidamente em GFIP, lavradas no processo nº 15540-720.132/2020-73. Durante os procedimentos para verificação das compensações indevidas em GFIP, se constatou, também, que o Contribuinte informou valores da contribuição do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho – GILRAT a menor em GFIP. Em virtude de limitações técnicas dos sistemas da RFB, para apurar tais diferenças, foi necessário emitir novo TDPF Fiscalização (nº 07.1.02.00-2020-00474), cuja ciência do TIPF ocorreu em 25/11/2020.

O tipo observado pela fiscalização no presente processo, é similar ao constante no Acórdão nº 2202-004.805 de 13.09.2018 da 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária/2ª Seção, abaixo reproduzido em parte:

“(…)

Explica que os códigos declarados relativamente ao Fundo de Previdência e Assistência Social FPAS - foi 558 e à Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE preponderante foi 51.11-1/00 (transporte aéreo de passageiros regular), cuja alíquota RAT aplicável é 3%. Observa que a Empresa declarou em GFIP, durante todo o período de apuração e para todos seus estabelecimentos, a alíquota RAT de 1% quando o correto seria de 3% para todos os seus estabelecimentos

(…).

Não se observou no processo de fiscalização nenhuma intimação para que o contribuinte comprovasse o auto enquadramento realizado, tampouco qualquer comprovação pelo Fisco da atividade preponderante realizada em qualquer dos estabelecimentos da empresa.

Como visto, a legislação tributária é claríssima em explicitar como se deve realizar o enquadramento, como se deve obter a atividade preponderante em cada estabelecimento. Isto não pôde a Autoridade Fiscal, comprovar. Nesse sentido, ao não concordar com o enquadramento realizado pelo sujeito passivo, cabia ao Agente da Administração Tributária, rever tal enquadramento, o que por óbvio, deveria ser efetuado segundo as normas prescritas pela própria Administração Tributária por meio da Instrução Normativa que regula o tema.

Esse é o cerne da divergência de opinião entre este Conselheiro e a ínsigne Relatora: não há que se falar em Por ser atividade vinculada e obrigatória, é dever da autoridade fiscal empreender esforços na determinação do critério material da regra matriz de

incidência tributária, base de cálculo do tributo e alíquota aplicável, apropriando-nos dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho.

A mensuração das grandezas tributárias já deveria ter sido corretamente efetuada quando da lavratura do auto de infração. Pode-se até compreender a impossibilidade do acerto em razão da ausência de comprovação por parte do contribuinte, o que, como dito, não se verificou no caso concreto.

Ao reverso, o que se observa é a total ausência de intimação do contribuinte para que apresente a comprovação do enquadramento efetuado. Consta do TEAF, Termo de Encerramento da Ação Fiscal (e-fls. 128), que o único documento examinado na Auditoria Fiscal foram as GFIP do período fiscalizado. Não obstante a omissão da Autoridade Lançadora no tocante a intimação do contribuinte, mister ressaltar com tintas fortes que a Administração Tributária foi clara em determinar por meio de um ato que integra a legislação tributária como se deve realizar o enquadramento e por via de consequência encontrar a alíquota aplicável. Tal rito foi simplesmente ignorado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil.

(...)

O Fisco não cumpriu seu dever, ou seja, deixou de comprovar suas alegações, se absteve de demonstrar a exatidão do lançamento realizado.. Como sabido, cabe ao Fisco, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, por meio de procedimento do lançamento de ofício, constituir o crédito tributário, revisando nos casos de auto lançamento, os procedimentos do sujeito passivo. Para tanto, ele deve, após verificar a ocorrência do fato gerador, identificar o sujeito passivo, determinar a matéria tributável, quantificar o tributo devido e, quando for o caso, aplicar a penalidade cabível.

Portanto, ao não concordar com o enquadramento realizado pelo sujeito passivo, caberia à Fiscalização, promover a revisão do enquadramento, segundo as normas prescritas pela própria Administração Tributária por meio da Instrução Normativa que regula o tema, que no caso requer que o grau de risco será apurado de acordo com a atividade efetivamente desempenhada nos estabelecimentos dos contratantes que represente a maior quantidade de segurados empregados e trabalhadores avulsos da empresa cedente de mão-de-obra.

## CONCLUSÃO

Do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário

(documento assinado digitalmente)

Cleber Ferreira Nunes Leite

Fl. 8 do Acórdão n.º 2101-002.829 - 2ª Seju/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 17227.720022/2021-71