



<b>Processo nº</b>	10580.011383/2007-04
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2402-010.666 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	1 de dezembro de 2021
<b>Recorrente</b>	HOSPITAL EVANGÉLICO DA BAHIA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/03/2007

ALIMENTAÇÃO IN NATURA. ISENÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE.

Não integram o salário-de-contribuição os valores relativos a alimentação in natura fornecida aos segurados empregados, ainda que a empresa não esteja inscrita no Programa de alimentação do Trabalhador - PAT.

CONTRIBUIÇÃO DE 15% SOBRE NOTA FISCAL OU FATURA DE COOPERATIVA DE TRABALHO. RE Nº 595.838/SP.

Ao julgar o Recurso Extraordinário nº 595.838/SP, com repercussão geral reconhecida, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade e rejeitou a modulação de efeitos desta decisão do inc. IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, dispositivo que previa a contribuição previdenciária de 15% sobre as notas fiscais ou faturas de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SAT/RAT. GRAU DE RISCO. ATIVIDADE PREPONDERANTE. AFERIÇÃO POR ESTABELECIMENTO.

A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA STF Nº 732.

A cobrança das contribuições sociais do salário-educação é compatível com o ordenamento jurídico vigente.

CONTRIBUIÇÃO AO INCRA E AO SEBRAE. LEGITIMIDADE.

É legítima a contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) e Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE).

MESMAS RAZÕES DE DEFESA. ACÓRDÃO RECORRIDO. ADOÇÃO DAS RAZOES DE DECIDIR.

ACÓRDÃO GERADO NO SISTEMA CARF. PROCESSO 10580.011383/2007-04

Por não haverem sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância e estando a conclusão alcançada pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o melhor entendimento da legislação que rege a matéria, adotam-se os fundamentos da decisão recorrida, através da transcrição do inteiro teor do voto condutor, nos termos do art. 57, § 3º, do Anexo II do da Portaria MF n.º 343/2015 (RICARF).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar os levantamentos ALM – Alimentação sem PAT, COM – Cooperativa Médica Unimed e COO – Cooperativas de Trabalho, com exceção, em relação a esse último levantamento, dos valores pagos à Cooperativa de Rádio Táxi dos Motoristas Autônomos de Salvador Ltda., e reduzir a alíquota SAT/RAT de 2% para 1% em relação ao estabelecimento CNPJ 15.171.093/0002-75.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Renata Toratti Cassini, Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) lavrada em face ao contribuinte acima identificado no valor principal de R\$ 771.305,34, referente a contribuições previdenciárias da empresa, destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GIIL-RAT), dos segurados empregados e contribuintes individuais que deixou de ser descontada e devidas a entidades e fundos terceiros, no período de 7/2005 a 3/2007.

Lançamento cientificado pessoalmente ao contribuinte em 16/10/2007 (fls. 2).

### **Relatório da Notificação Fiscal do Lançamento do Débito (fls. 116 a 130)**

A autoridade lançadora, em razão da perda da qualidade de entidade imune pelo descumprimento do art. 55, II, da Lei n.º 8.212/91, identificou a falta de recolhimento das contribuições previdenciárias incidente sobre os valores pagos nos levantamentos:

- AC – Auxílio Creche;
- ALM – Alimentação sem PAT;

- COM – Cooperativa Médica Unimed;
- COO – Cooperativas de Trabalho;
- FPN – Remuneração de Empregado não declarada em GFIP;
- PF – Pessoa Física contribuinte individual;
- SAD – Serviços Auxiliares de Diagnóstico e Terapia; e
- SCE – Segurado Caracterizado como Empregado.

**Impugnação (fls. 612 a 668)**

Impugnação formalizada em 14/11/2007, em que o contribuinte relatou haver impetrado o Mandado de Segurança nº 2005.33.00.025931-1 contrário à Decisão-Notificação nº 04.401.4/0002/2005, que emitiu Ato Cancelatório da Isenção a partir de 12/1996.

Abriu tópico para discutir os valores devidos a título de Auxílio Creche e Auxílio Alimentação, a cooperativas, as retenções dos contribuintes individuais e do Serviço Auxiliar Diagnóstico e Terapia, a desconsideração da relação de trabalho para enquadrá-la como relação de emprego, o SAT/RAT, o Salário Educação, as contribuições devidas ao INCRA, ao SEBRAE e ao SEST/SENAT, além de haver requerido revisão fiscal para exclusão dos valores lançados em duplicidade nas GFIPs.

**Acórdão de Impugnação (fls. 821 a 847)**

A autoridade julgadora de primeira instância julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir apenas o levantamento AC – Auxílio Creche.

Decisão científica, por via postal, em 19/3/2010 (fls. 851).

**Recurso Voluntário (fls. 854 a 911)**

Recurso voluntário formalizado em 20/4/2010, tendo o contribuinte reiterado as razões recursais.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e cumpre os pressupostos de admissibilidade, pois dele tomo conhecimento.

**Imunidade Tributária**

O recorrente relatou ter impetrado Mandado de Segurança 2005.33.00.005931-1, a fim de resguardar o direito líquido e certo de interpor recurso contra a decisão que cancelou a imunidade tributária, formalizado no Processo Administrativo nº 35013.004320/2005-97.

Mister, portanto, conhecer o conteúdo do decidido naqueles autos.

O Acórdão nº 2402-00.321, de 1º de dezembro de 2009, negou provimento ao recurso voluntário nos termos abaixo ementados e ratificou o Ato Cancelatário da Isenção.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/05/2006

**ISENÇÃO. ATO CANCELATÓRIO. EFEITOS.** São devidas as contribuições previdenciárias a partir da decisão definitiva quanto ao Ato Cancelatário de Isenção.

**ISENÇÃO. REQUISITOS.** São isentas das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, a entidade beneficiante de assistência social que atenda, cumulativamente, os requisitos previstos em seu Art. 55.

**RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.**

O Voto do Conselheiro Marcelo Oliveira confirmou que a recorrente não cumpria um requisito para o usufruto da imunidade, qual seja possuir o Cebas, e concluiu que o procedimento de cancelamento aderiu à estrita legalidade.

Contra a decisão de segunda instância, o recorrente manejou recurso especial, cuja admissibilidade fora objeto de análise em 30 de dezembro de 2015, para a conclusão:

**4. CONCLUSÃO**

Nesse contexto, não estando vistos, no caso em espécie, os pressupostos regimentais do Recurso Especial previstos no *caput* do art. 67 do Regimento Interno do CARF, e em razão da pretensão do Recorrente fugir ao escopo do recurso ora em apreço, pugnamos pela NEGATIVA DE SEGUIMENTO ao recurso interposto, em virtude da carência de requisito essencial de admissibilidade.

Procedida à análise com fundamento na Portaria CARF nº 24, de 25 de maio de 2015, submeto este exame de admissibilidade à Presidente da 4<sup>a</sup> Câmara da 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento do CARF.

O reexame de admissibilidade alcançou a mesma conclusão, em 18 de março de 2016, veja:

Com efeito, compulsando os fundamentos jurídicos permeados nas decisões veiculadas nos Acórdãos Recorrido e Paradigma percebemos a consonância do conteúdo e alcance extraído das normas jurídicas de regência, não restando configurado qualquer conflito interpretativo entre os casos concretos em contraposição a dar indispensável sustentabilidade ao Recurso interposto.

De fato, tanto o Acórdão Recorrido quanto o Acórdão Paradigma se aprumam no sentido de reconhecer que a Entidade Beneficente de Assistência Social, mesmo aquela que tenha direito adquirido à isenção de Contribuições Previdenciárias, tem que atender aos requisitos fixados no art. 55 da Lei nº 8.212/91, e que tal benefício fiscal pode ser cancelado mediante procedimento regular de emissão de ato cancelatório.

Não obteve êxito o Recorrente em demonstrar Dissídio Jurisprudencial existente entre colegiados distintos deste Conselho a dar amparo à sua pretensão recursal, sendo imperioso ressaltar que o manejo do Recurso Especial visa, justamente, a uniformizar o entendimento da Segunda Instância Administrativa.

Nesse contexto, não restando atendidos os pressupostos legais do Recurso Especial previstos no art. 67 do Regimento Interno do CARF, decido MANTER, na íntegra, o despacho da Sra. Presidente da 4<sup>a</sup> Câmara/2<sup>a</sup> SEJUL/CARF, que NEGOU SEGUIMENTO ao pedido formulado pelo Hospital Evangélico da Bahia.

Inconformado, o recorrente interpôs agravo, não conhecido em despacho de 17 de agosto de 2017.

NEGO CONHECIMENTO ao requerimento de fls. 252 a 256 como agravo e INDEFIRO o pedido de retificação do exame de admissibilidade por não restar demonstrado lapso manifesto ou inexatidão material a ser saneado.

Em consequência devem ser adotadas as seguintes providências:

1º - Encaminhamento dos autos para ciência ao sujeito passivo do indeferimento de sua petição, **reiterando-se o esgotamento de todas as possibilidades de recurso e a consequente definitividade do crédito tributário mantido com a negativa de provimento ao recurso voluntário aqui interposto; e**

2º - Adoção das demais providências de competência da Unidade de Origem da RFB, ressaltando-se que este Conselho foi informado, por meio do Ofício 594/R, de 07/03/2017, acerca da decisão do STF, relativamente ao RE 566.622/RS, julgado em 27/06/2017 ([www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)), em que consta *“Implemento a medida acauteladora, suspendendo, nos termos do artigo 1.035, § 5º, do Código de Processo Civil, o curso de processos que veiculem o tema, obstaculizando oacionamento, pela Administração Pública, do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991”*.

(Grifei)

Portanto, em que pese a interpretação individual deste Conselheiro a respeito da matéria, a decisão definitiva que ratificou o Ato Cancelatório de Isenção deve ser observada por este Colegiado com a inarredável conclusão de que a entidade não atendia os requisitos para o gozo da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, Constituição Federal.

#### Auxílio-Alimentação

O contribuinte defendeu que a alimentação fornecida *in natura* não tem natureza salarial, sendo irrelevante a inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

Tem razão o contribuinte.

O entendimento do STJ é de que, em se tratando de pagamento *in natura*, o auxílio alimentação não sofre incidência de contribuição previdenciária, **independentemente de**

**inscrição no PAT**, pois ausente a natureza salarial da verba. Assim é a decisão no AgRg no REsp nº 1.119.787/SP:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. FGTS. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.

1. O pagamento do auxílio-alimentação in natura , ou seja, quando a alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, razão pela qual não integra as contribuições para o FGTS. Precedentes: REsp 827.832/RS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ 10/12/2007 p. 298; AgRg no REsp 685.409/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/06/2006, DJ 24/08/2006 p. 102; REsp 719.714/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/04/2006, DJ 24/04/2006 p. 367; REsp 659.859/MG, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/03/2006, DJ 27/03/2006 p. 171.

2. Ad argumentandum tantum, esta Corte adota o posicionamento no sentido de que a referida contribuição, in casu, não incide, esteja, ou não, o empregador, inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.

3. Agravo Regimental desprovido.

Com base nesse entendimento, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editou o Ato Declaratório nº 03/2011, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 22/12/2011, com fundamento no Parecer PGFN/CRJ nº 2117/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda, que autoriza a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária, independentemente de inscrição no PAT”.

Conforme o art. 62, § 1º, II, “c” do RICARF, os conselheiros do CARF estão autorizados a afastar a aplicação de lei com base em ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522/2002. A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é sólida neste sentido:

#### **Acórdão nº 9202-008.021, de 23/7/2019**

ALIMENTAÇÃO IN NATURA. ISENÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE.

Não integram o salário-de-contribuição os valores relativos a alimentação in natura fornecida aos segurados empregados, ainda que a empresa não esteja inscrita no Programa de alimentação do Trabalhador - PAT.

#### **Acórdão nº 9202-007.702, de 27/3/2019**

ALIMENTAÇÃO IN NATURA. ISENÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE.

Não integram o salário-de-contribuição os valores relativos a alimentação in natura fornecida aos segurados empregados, ainda que a empresa não esteja inscrita no Programa de alimentação do Trabalhador - PAT.

Como o fundamento do lançamento é apenas a não inscrição no PAT, deve ser cancelado o levantamento ALM – Alimentação sem PAT.

**Cooperativas**

O contribuinte defendeu a inconstitucionalidade de 15% sobre o valor total pago às cooperativas de trabalho.

Mais uma razão, com razão o contribuinte.

A matéria diz respeito à incidência de contribuição previdenciária sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, nos termos do art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

Referido dispositivo foi julgado inconstitucional pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 595.838/SP. Confira-se:

Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF.

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.

2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição.

3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descharacterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.

5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99

O STF, por intermédio do Plenário Virtual, também reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, em 15/5/2009.

Em 25/02/2015, foi publicada a decisão definitiva do STF, proferida na sessão de 18/12/2014, no sentido de declarar inconstitucional a exação em questão, **sem modulação de seus efeitos**, nos seguintes termos:

Embargos de declaração no recurso extraordinário. Tributário. Pedido de modulação de efeitos da decisão com que se declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22

da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Declaração de inconstitucionalidade. Ausência de excepcionalidade. Lei aplicável em razão de efeito repristinatório. Infraconstitucional.

1. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema, a qual somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contêm indicação concreta, nem específica, desse risco.
2. Modular os efeitos no caso dos autos importaria em negar ao contribuinte o próprio direito de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos.
3. A segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal.
4. É de índole infraconstitucional a controvérsia a respeito da legislação aplicável resultante do efeito repristinatório da declaração de inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.
5. Embargos de declaração rejeitados.

No âmbito do legislativo, foi editada a Resolução Senado Federal nº 10/2016, para “suspending” a execução do dispositivo inconstitucional.

Em conformidade com o art. 62, § 2º do Regimento Interno do CARF (Ricarf), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei 5.869/1973 ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105/2015 devem ser reproduzidas pelas Turmas do CARF.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

...

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Ante o contexto jurisprudencial, devem ser cancelados os levantamentos COM – Cooperativa Médica Unimed e COO – Cooperativas de Trabalho, diante da inconstitucionalidade do dispositivo legal que lhe dava fundamento, com exceção dos valores pagos à Cooperativa de Rádio Táxi dos Motoristas Autônomos de Salvador Ltda, cuja base de incidência é fundada no art. 22, III, da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, não no dispositivo declarado inconstitucional.

## Valores Registrados em Folha de Pagamento e não Declarados em GFIP

Em vista do permissivo do § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais<sup>1</sup>, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, por não terem sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa e estando a conclusão alcançada pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento deste Relator, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor.

8.4. No que tange às diferenças apontadas no Levantamento FPN - Remuneração de Empregado Não Declarada em GFIP, que dizem respeito aos valores registrados em folha de pagamento e não declarados em GFIP, assevera a peça impugnatória que as mesmas são indevidas, tendo decorrido “de alguns equívocos na elaboração e envio da GFIP, os quais já foram corrigidos pela empresa, como comprovam os documentos anexos”. Entende, em função disso, que referidas diferenças devem ser excluídas do lançamento.

O pleito da impugnação, no sentido de excluir, do débito em lide, diferenças que teriam sido corrigidas, não pode ser atendido, todavia. De acordo com o Relatório Fiscal da NFLD, quando da apuração do presente débito (em 16/10/2007) foram consideradas todas as GPS recolhidas pela empresa, conforme discriminado nos anexos RDA - Relatório de Documentos Apresentados e RADA - Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados. Consultado, no sistema Plenus, o conta corrente do Hospital Evangélico, verifica-se que, após aquela data, não consta qualquer recolhimento de contribuição referente às competências que foram objeto do Levantamento FPN.

Quanto à possível correção das GFIP, cujas falhas foram apontadas pela fiscalização, esse exame deverá acontecer nos autos do competente processo administrativo, ou seja, o Auto de Infração nº 37.059.553-0, lavrado por descumprimento de obrigação acessória.

## Contribuintes Individuais e Serviço Auxiliar Diagnóstico e Terapia

Em vista do permissivo do § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais<sup>2</sup>, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, por não terem sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa e estando a conclusão alcançada pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento deste Relator, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor.

8.5. Reportando-se aos Levantamentos PF - Pessoa Física Contribuinte Individual e SAD - Serviços Auxiliares de Diagnóstico e Terapia, que resultam de valores de contribuições incidentes sobre remunerações de pessoas físicas, prestadoras de serviços sem vínculo empregatício, argui a peça impugnatória que a fiscalização incorreu em erro, pois o contribuinte efetuou todas as retenções devidas, com o consequente recolhimento, considerando sua condição de isenta da cota patronal, como ali foi, exaustivamente, explicado. Acresce que, ainda que restasse comprovado o dever de

---

<sup>1</sup> § 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

<sup>2</sup> § 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

pagar, os valores de contribuição deveriam respeitar o teto do salário de contribuição, o que não foi observado pelo auditor.

Aduz que são flagrantes as inconsistências do levantamento impugnado, acarretando a improcedência da notificação, posto que, além do que já foi apontado, em diversos itens do levantamento não é possível encontrar o valor apurado pelo auditor quando aplicado o percentual de 11 %. Conclui que esse fato impossibilita o contribuinte de se defender adequadamente, vez que, não sabe ao certo do que está sendo acusado.

Os argumentos da impugnação, entretanto, não merecem acolhimento. Conforme exposto no subitem 6.4 do Relatório Fiscal anexo à NFLD e já aqui relatado, a entidade não efetuou o desconto da contribuição dos segurados sobre parte dos recibos de pagamento, pois no exame de tais documentos constatou-se a inexistência de destaque de valores retidos a título de contribuição previdenciária; apenas em parte dos recibos de 2007 da Filial há o destaque; apesar disso, a empresa recolheu diversas GPS referentes a tais contribuições, todas levadas em consideração na apuração do débito; também foram considerados os documentos que comprovam que alguns segurados contratados pela Filial já haviam atingido o limite máximo de remuneração em outras empresas, sendo dispensada a retenção da contribuição.

Contrapondo os argumentos da impugnação, é de se ler, ainda, o que esclarece o subitem 2.2.3 do Relatório Fiscal da NFLD. Diz o Relatório que, da análise da contabilidade da Matriz, para a perfeita identificação dos fornecedores dos Serviços Auxiliares de Diagnóstico e Terapia (SADT) foi necessário examinar as planilhas de controle dos lançamentos das contas. Desse exame, ficou constatado que existiam tanto pagamentos a pessoas físicas como a pessoas jurídicas, o que configura a não escrituração em títulos próprios da contabilidade, infração prevista na legislação previdenciária. Da mesma forma, a partir da análise dos documentos de suporte dos lançamentos, foram encontrados diversos pagamentos a pessoas físicas registrados na conta 3.1.1.02.008 - SERVIÇOS MÉDICOS P. JURÍDICA.

A contabilidade da Filial, por sua vez, apresentava lançamentos com históricos confusos, sem descreverem com precisão a natureza da despesa e o fornecedor dos serviços, tornando necessário, para identificá-los, também o recurso do exame dos documentos de suporte.

Só para deixar claro que não procede a alegação de que em diversos itens do levantamento não é possível encontrar o valor apurado pelo auditor quando aplicado o percentual de 11%, vejam o exemplo da competência 10/2005, referente ao Levantamento SAD da Matriz, consignada no RL (fls. 96). A contribuição apurada nesta competência foi de R\$ 710,19, que se constitui do valor de R\$ 46,57, referente ao desconto do contribuinte individual + R\$ 663,62, relativo à contribuição do contribuinte individual até o limite máximo, abatido o desconto. Este valor de contribuição (R\$ 710,19) é o resultado exato da aplicação do percentual de 11% sobre a soma do Vlr.Lançado/Vlr.Apropriado das remunerações ali historiadas, pagas aos contribuintes individuais, no valor de R\$6.456,34, passando a compor, conforme se lê das fls. 29, o discriminativo analítico do débito apurado.

Percebe-se, dessa forma, que as inconsistências alegadas pela impugnação não estavam no levantamento impugnado, e sim, nos registros contábeis da própria entidade, dado que, conforme conclui o Relatório Fiscal, pelos motivos acima explicitados, sua contabilidade foi considerada deficiente, ensejando a lavratura do Auto de Infração nº 37.059.551-3, por descumprimento de obrigação acessória.

## Caracterização de Segurado Empregado

O contribuinte criticou a decisão recorrida por considerar apenas a onerosidade da prestação de serviço e acatar a caracterização dos professores e diretor da Escola de Enfermagem na condição de segurado empregado.

Não vejo razão no argumento do contribuinte. Para tanto, precisamos sublinhar a motivação da fiscalização do levantamento SCE, os argumentos deduzidos na impugnação do contribuinte e a decisão contida no acórdão recorrido.

### Relatório da NFLD

3.8.1. Este Levantamento, elaborado com base em recibos de pagamento de pessoas físicas, refere-se às contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração de trabalhadores considerados como autônomos pela empresa, mas que, por não atenderem aos pressupostos previstos no art. 12, inciso V, alínea g, da Lei n.º 8.212/91, foram caracterizados pela fiscalização como empregados da Filial (Escola de Enfermagem), com base nos documentos examinados e em observância à legislação previdenciária, em especial ao art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social, com a redação alterada pelo Dec. n.º 3.265, de 29/11/1999, abaixo transcrito:

...

3.8.2. A Lei n.º 8.212/91, em seu art. 12, dispõe:

*São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:*

*I - como empregado:*

*a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração...; (...).*

3.8.3. Conforme prescreve o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, em seu art. 90, § 40, “entende-se por serviço prestado em caráter não eventual aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa”.

3.8.4. Vale citar o que dispõe o art. 442 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT): “Contrato individual de trabalho é o acordo tácito ou expresso correspondente a relação de emprego”. Cumpre observar que o contrato de trabalho é, acima de qualquer formalidade, um contrato realidade. Assim, caracterizada a existência dos requisitos da relação de emprego (subordinação, não-eventualidade, pessoalidade e remuneração), restam nulos os atos praticados com o objetivo de desvirtuá-lo, conforme preceitua a CLT, em seu art. 90, a saber: “Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação”.

3.8.5. Os trabalhadores listados (Professores e Diretora da Escola de Enfermagem) exercem atividades ligadas ao funcionamento normal da Filial, o que afasta a ideia de **eventualidade**. Como serviços não-eventuais entendem-se aqueles de natureza permanente ou por tempo determinado, objetivando atender as atividades normais do contratante, não dizendo respeito à continuidade do serviço. Deve ser vista em relação aos fins do empreendimento, direta ou indiretamente. Já o trabalho eventual é aquele que depende de acontecimento incerto, casual, fortuito. A eventualidade diz respeito, tão-somente, à natureza da atividade. No caso, os serviços prestados por professores e pela própria diretora da Escola inserem-se na dinâmica normal da empresa e são essenciais à consecução da sua atividade-fim.

3.8.6. Constatou-se, também, que os professores exercem suas atividades de forma **subordinada**, em razão da submissão destes ao horário e às ordens da empresa, que administra, comanda e responde pelos serviços colocados à disposição da comunidade. Prova evidente da obrigatoriedade de cumprimento de horário é a existência de “Fichas de Freqüência” que devem ser assinadas diariamente pelos professores. Cópias desses documentos, por amostragem, encontram-se em anexo. Acrescente-se que a subordinação do empregado às ordens do empregador, colocando à disposição deste sua força de trabalho, de forma não eventual é a mais evidente manifestação da existência de um contrato de emprego. É este o estado que define a existência da relação de emprego e se origina do fato de assumir o empregador os riscos da atividade econômica, para cujo exercício se utiliza da força de trabalho de uma pessoa física, como ocorre no caso.

3.8.7. Com relação à diretora da Escola, a Sra. Airesnede Rocha Rossi, foi constatada a existência de recibos referentes a “Salário” e “1/3 de férias”, verbas típicas da remuneração de empregados, o que denota que a própria empresa reconhece a relação de emprego. Cópias desses documentos encontram-se em anexo.

3.8.8. Todos os segurados listados não podiam fazer-se substituir na execução das atividades, o que caracteriza a **pessoalidade**. Vale dizer, o trabalho somente pode ser prestado pela própria pessoa contratada, que, assim, não tem como prestar o serviço por intermédio de outrem. A obrigação é de fazer, não de delegar.

3.8.9. Conforme demonstrado pelos lançamentos contábeis e pelos recibos de pagamento (cópias anexas), a execução dos serviços é remunerada pela entidade fiscalizada, restando configurada a **onerosidade**.

3.8.10. À vista de tudo quanto foi exposto e em obediência ao que dispõe o art. 229, §2º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, a fiscalização enquadrou como segurados empregados os trabalhadores identificados nos anexos, como tais vinculados ao Regime Geral de Previdência Social.

## Impugnação

O levantamento impugnado pretende exigir contribuição supostamente devida em razão do auditor ter desconsiderado a relação de trabalho estabelecida pela diretora e professores da Escola de Enfermagem para caracterizá-la como relação de emprego.

Ora, salta aos olhos a ilegitimidade do ato praticado pela autoridade fiscal, por extrapolar a sua competência. Apenas à Justiça do Trabalho, órgão do Poder Judiciário compete a função de apreciar e julgar os casos concretos para, observados os princípios do contraditório e da ampla defesa, desconstituir uma relação de trabalho válida e considerá-la como relação de emprego.

...

Reluz, portanto, a impossibilidade do auditor fiscal por ato unilateral desconsiderar as relações de trabalho existentes para enquadrá-las como relação de trabalho, por faltar-lhe competência.

...

Sendo assim, pergunta-se, em que lei o fiscal se baseou para desconsiderar as informações prestadas pelo contribuinte e caracterizar as relações de trabalho que encontrou para relações de emprego?

Ora, em nenhuma porque essa norma não existe. O levantamento perpetrado se fundamenta no artigo 229, §2º do RPS, com redação, dada pelo Decreto n.º 3.265/99 que assim dispõe:

...

Destarte, ainda que convencido o auditor de algo, a sua convicção não serve de lastro para autuação, a única coisa que pode embasar autuação é lei!!!

Flagrante, portanto, a ilegitimidade do lançamento diante da inexistência de lei que o autorize, sendo esta imprescindível em razão da atividade vinculada que exerce a autoridade administrativa.

### **Acórdão de Impugnação**

8.6. Expõe a peça impugnatória que, de acordo com o art. 114 da Constituição Federal, apenas a Justiça do Trabalho tem competência para deixar de considerar relação de trabalho válida e enquadrá-la como relação de emprego. Referindo-se ao Levantamento SCE - Segurado Caracterizado como Empregado, argúi que, no entanto, foi dessa forma que procedeu o Auditor-Fiscal signatário da NFLD impugnada. Observa que, a teor do art. 116 do CTN, a autoridade administrativa pode até desconsiderar atos ou negócios jurídicos, mas isto deve estar respaldado em lei ordinária. Como o Levantamento SCE está fundamentado no Decreto n.º 3.048, de 1999, entende que é flagrante a ilegalidade do lançamento.

Sobre a arguição, cumpre esclarecer, de logo, que o levantamento fiscal, realizado com base neste fato gerador (caracterização de empregado), sustenta-se em elementos que são de propriedade da Impugnante, tendo sido por ela própria fornecidos. Com efeito, compulsando-se a farta documentação anexa à NFLD (fls. 650/990), pode-se observar a existência de diversos recibos, relativos a pagamentos efetuados pela Impugnante a segurados empregados, sendo que alguns apresentam como peculiaridade a prestação pecuniária de parcelas de natureza trabalhista, com incidência previdenciária, denotando que a própria empresa reconhece a relação de emprego adjacente ao trabalho contratado.

Só para ilustrar: às fls. 765, vê-se um recibo, no valor de R\$9.061,00, em nome da Diretora da Escola de Enfermagem da entidade, Sra. Airesnede Rocha Rossi, por ela assinado, decorrente de pagamento a título de **Salário** do mês de agosto/2005; em nome da mesma trabalhadora, já às fls. 995, outro recibo, no valor de R\$3.171,33, correspondente ao pagamento, no dia 07/02/2007, da rubrica **1/3 de Férias**, assim se repetindo em relação a vários outros recibos, como o que consta à fls. 796, tudo devidamente registrado no RL — Relatório de Lançamentos.

Procedentes, pois, os valores constantes do Levantamento SCE, os quais foram apurados com respaldo no que estabelece o art. 229, § 2º do RPS, na redação dada pelo Decreto n.º 3.265, de 1999, sendo inoportuna, aqui, a discussão da ilegalidade arguida.

Pois bem.

Para fins de incidência da contribuição previdenciária, o art. 12, I, “a” da Lei n.º 8.212/91 autoriza a desconsideração do segurado contratado como contribuinte individual, avulso ou sob qualquer outra denominação como se fosse segurado empregado, se preenchidas as condições caracterizadoras da relação de emprego (pessoalidade, habitualidade, onerosidade e subordinação).

Essa norma não confere poderes à autoridade lançadora ao arrepio da competência constitucional da Justiça do Trabalho, tão somente confere eficácia à legislação tributária a fim de que a autoridade lançadora identifique o fato gerador da contribuição previdenciária, sob pena de responsabilidade funcional. Deste modo, o objetivo da norma não é trabalhista, mas fiscal, ou seja, da autuação não advém consequências trabalhistas, mas tributárias.

O cotejo entre as peças processuais permite concluir que a autoridade lançadora motivou a autuação a partir dos elementos caracterizadores da relação de emprego supracitados e, por causa da inocorrência de impugnação expressa contrária à motivação do lançamento neste particular, mas só a dedução de questões de direito, a autoridade julgadora de primeira instância não se deteve em analisar as questões de fato propriamente ditas.

O art. 17 do Decreto n.º 70.235/72 considera não impugnada a matéria não expressamente contestada pelo contribuinte na impugnação, situação dos autos no tocante aos elementos caracterizadores da relação de emprego, não podendo o contribuinte valer-se agora de desídia na formulação da defesa em primeiro grau para contestar o acórdão recorrido, o qual, ao meu ver, não merece reparos neste ponto.

### **Contribuição para o SAT**

O contribuinte defendeu a inconstitucionalidade do SAT até sobre vir legislação a fim de determinar o conceito de atividade preponderante. Mesmo que a exação seja considerada legal, deveria a fiscalização ter considerado a atividade preponderante por estabelecimento.

Decido.

No tocante à inconstitucionalidade ou ilegalidade na determinação, para fins da alíquota de SAT/RAT, do conceito de risco leve, médio e grave via Decreto, não Lei, este Conselho não é competente para apreciar esta matéria nos termos da Súmula CARF n.º 2.

Com relação à apuração da atividade preponderante por estabelecimento, não por empresa, o contribuinte tem razão.

Através da Súmula n.º 351<sup>3</sup>, o Superior Tribunal de Justiça não deixa margem à dúvida de que a alíquota da contribuição para o SAT deve ser aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, no caso de uma empresa com mais de um estabelecimento.

No caso concreto, a autuação considerou risco médio para os dois estabelecimentos da empresa apesar de estes informarem CNAEs fiscais diferentes nas GFIPs respectivas: 8511-1/00 (CNPJ 15.171.093/0001-94) e 8096-9/00 (CNPJ 15.171.093/0002-75).

O Anexo V do Decreto n.º 3.048/99 correlaciona as atividades preponderantes aos correspondentes graus de risco e sofreu modificações com a edição dos Decretos n.º 6.042/2007, 6.957/2009 e 10.410/2020.

Pois bem.

O CNAE Fiscal 85.11-1 (Atividades de Atendimento Hospitalar) está relacionado à risco médio e alíquota de 2%.

---

<sup>3</sup> A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

Já o CNAE Fiscal 80.96-9 (Educação Profissional de Nível Técnico) está relacionado à risco leve e alíquota de 1%.

Portanto, a alíquota SAT/RAT para as contribuições previdenciárias exigidas do estabelecimento CNPJ 15.171.093/0002-75 devem ser reduzidas de 2% para 1%, em obediência ao entendimento jurisprudencial emanado do STJ.

### **Salário Educação**

O contribuinte defendeu a ilegalidade e inconstitucionalidade da cobrança do Salário-Educação.

Sem razão o recorrente.

Apesar do arrazoado histórico e legislativo redigido pelo contribuinte, o Supremo Tribunal Federal, através da Súmula nº 732, publicada no Diário de Justiça em 11/12/2003, já decidiu que: “*É constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a Carta de 1969, seja sob a Constituição Federal de 1988, e no regime da Lei 9.424/1996*”,

Assim, havendo expressa previsão legislativa para a cobrança do salário-educação não é possível a este colegiado deixar de aplicar a legislação citada por supostas inconstitucionalidade ou ilegalidade.

### **INCRA**

O contribuinte defendeu a inconstitucionalidade da contribuição ao INCRA, que entende não haver sido recepcionada pela Constituição Federal. Caso rejeitado este argumento, o contribuinte sustentou a impossibilidade de cobrança nas competências de 1/1995 a 3/2005, pois extinta.

Sem razão o recorrente.

A base legal da contribuição ao INCRA advém da Lei nº 2.613/65 c/c o Decreto-Lei nº 1.146/70 e Lei Complementar nº 11/71, recepcionada pelo art. 149 da CF/1988.

Além do mais, o Superior Tribunal de Justiça enunciou a Súmula nº 516, publicada no Diário da Justiça em 2/3/2015, que revela o entendimento *novel* do Egrégio em relação à matéria: “*A contribuição de intervenção no domínio econômico para o Incra (Decreto-Lei n. 1.110/1970), devida por empregadores rurais e urbanos, não foi extinta pelas Leis ns. 7.787/1989, 8.212/1991 e 8.213/1991, não podendo ser compensada com a contribuição ao INSS*”.

Como se observa, o STJ referendou o entendimento quanto à exigibilidade da contribuição devida ao INCRA, também devendo ser desconsiderado o argumento eventual quanto às competências 1/95 a 3/2005, pois não estão sendo exigidas na corrente NFLD.

Assim, havendo expressa previsão legislativa para a cobrança da contribuição para o INCRA, não é possível a este colegiado deixar de aplicar a legislação citada por supostas inconstitucionalidade ou ilegalidade.

**SEBRAE E SEST/SENAT**

O contribuinte também defendeu a inconstitucionalidade das contribuições ao SEBRAE e SEST/SENAT.

Também sem razão o recorrente.

Quanto à contribuição devida ao SEBRAE, prevista no art. 8º, § 3º, da Lei nº 8.029/90, o Supremo Tribunal pacificou entendimento quanto à constitucionalidade da exação e à desnecessidade de referibilidade direta entre a exação e a contraprestação direta em favor do contribuinte, conforme decidido no julgamento do RE-RG 635.682, com repercussão geral, a definir o Tema 227:

**TEMA 227 Direito Tributário; Tributos**

A contribuição destinada ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - Sebrae possui natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico e não necessita de edição de lei complementar para ser instituída.

Discutia-se a constitucionalidade do § 3º do art. 8º da Lei 8.029/90, que instituiu essa exação. O Tribunal afirmou que, embora as contribuições de intervenção no domínio econômico se sujeitassem às normas gerais estabelecidas por legislação complementar em matéria tributária (CF, art. 146, III, a), isso não significaria a exigência de sua criação por meio de lei complementar.

“EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Tributário. 3. Contribuição para o SEBRAE. Desnecessidade de lei complementar. 4. Contribuição para o SEBRAE. Tributo destinado a viabilizar a promoção do desenvolvimento das micro e pequenas empresas. Natureza jurídica: contribuição de intervenção no domínio econômico. 5. Desnecessidade de instituição por lei complementar. Inexistência de vício formal na instituição da contribuição para o SEBRAE mediante lei ordinária. 6. Intervenção no domínio econômico. É válida a cobrança do tributo independentemente de contraprestação direta em favor do contribuinte. 7. Recurso extraordinário não provido. 8. Acórdão recorrido mantido quanto aos honorários fixados.” (RE 635.682/RJ, rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 25/4/2013, acórdão publicado no DJe de 24/5/2013)

Assim, havendo expressa previsão legislativa para a cobrança da contribuição para o SEBRAE não é possível a este colegiado deixar de aplicar a legislação citada por supostas inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Em relação às contribuições ao SEST/SENAT, instituídas pela Lei nº 8.706/93, estas incidem sobre a folha de pagamentos de empresas de transporte rodoviário, de transporte de valores e de locação de veículos e não foram exigidas na NFLD, conforme a Fundamentação Legal do Débito (fls. 56 a 58).

**CONCLUSÃO**

Voto em dar parcial provimento ao recurso voluntário para:

a) Cancelar o levantamento ALM – Alimentação sem PAT;

b) Cancelar os levantamentos COM – Cooperativa Médica Unimed e COO – Cooperativas de Trabalho, com exceção dos valores pagos à Cooperativa de Rádio Táxi dos Motoristas Autônomos de Salvador Ltda.

c) Reduzir a alíquota SAT/RAT de 2% para 1% em relação ao estabelecimento  
CNPJ 15.171.093/0002-75.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem