



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10670.000913/2010-77
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-009.990 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de junho de 2021
Recorrente SIGMA EMPRESA DE ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/06/2007

RECURSO VOLUNTÁRIO. CONHECIMENTO. MATÉRIA ESTRANHA À LIDE. FALTA DE INTERESSE PARA RECORRER.

O recurso voluntário não deve ser conhecido quanto as alegações de matéria estranha à lide. Só se configura o interesse para recorrer se a decisão impugnada causar gravame ao recorrente ou lhe proporcionar situação menos favorável, na medida em que só recorre quem sucumbe.

SIMPLES. EXCLUSÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS.

Em razão da exclusão do Simples, deverão ser recolhidos todos os tributos e contribuições de acordo com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas, desde o primeiro mês de início de atividade.

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, mediante transcrição de seu inteiro teor. § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF.

PRELIMINAR DE NULIDADE. DECISÃO RECORRIDA.

Não verifica-se nulidade por violação ao direito de defesa do contribuinte quando a decisão não contém vício na motivação, que poderia ocorrer se verificado que não enfrentou todos os argumentos capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador ou que se enquadre em uma das hipóteses do art. 489, § 1º, do CPC.

DECADÊNCIA. PAGAMENTO ANTECIPADO. INEXISTÊNCIA. REGRA DO ART. 173, I, DO CTN.

Em se tratando de obrigações tributárias principais, o critério de determinação da regra decadencial aplicável é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial. Na hipótese de não haver antecipação do pagamento,

o *dies a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado - art. 173, I, do CTN.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO. LEVANTAMENTOS APURADOS EM FOLHA DE PAGAMENTO E NÃO DECLARADOS EM GFIP.

A Constituição Federal prevê a cobrança de contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho. Cabe, então, perquirir a natureza jurídica da verba para concluir pela composição da base de cálculo.

As contribuições destinadas a Terceiros possuem identidade de base de cálculo com as contribuições previdenciárias e devem seguir a mesma sistemática - art. 3º, § 2º, da Lei nº 11.457/2007.

ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte o ônus da prova quanto a fato extintivo ou modificativo de lançamento tributário regularmente constituído.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não se conhecendo das alegações (i) de ilegalidade da cobrança do SAT/RAT e (ii) de não violação das obrigações acessórias consistentes na não apresentação de livro contábil e na falta de declaração em GFIP das contribuições descontadas, uma vez que se tratam de matérias estranhas ao contencioso, não havendo interesse recursal em relação a elas, e, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo do lançamento as verbas relativas ao aviso prévio indenizado e a importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença. Vencido o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, que negou provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luís Henrique Dias Lima, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da decisão (fls. 168 a 185) que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito constituído por meio do Auto de Infração

DEBCAD nº 37.175.523-9 (fls. 3), consolidado em 22/04/2010, referente às contribuições destinadas a outras entidades (Terceiros) incidentes sobre remunerações pagas a empregados, no período de 01/2005 a 06/2007.

O contribuinte foi excluído de ofício do SIMPLES em 09/09/09, através do Ato Declaratório Executivo DRF/MCR nº 028/2009, com efeitos a partir de 01/01/2002, e não retificou as informações prestadas em GFIP (Relatório Fiscal – fls. 52 a 55).

O contribuinte apresentou impugnação e documentos (fls. 59 a 107).

A DRJ julgou a impugnação improcedente nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/06/2007

Ementa:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. TERCEIROS.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições devidas à Seguridade Social, a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados que lhe prestam serviços, no prazo estabelecido na legislação.

INCRA. INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA.

A autoridade administrativa não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de norma.

SESC, SENAC E SEBRAE. PRESTADOR DE SERVIÇO.

Os prestadores de serviço são obrigados a recolher a contribuição para o SESC e o SENAC, bem como o adicional ao SEBRAE.

SALÁRIO EDUCAÇÃO.

O salário-educação previsto na Constituição Federal, é devido pelas empresas, calculado sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título aos segurados empregados.

EXCLUSÃO DE SÓCIOS.

No processo administrativo fiscal, a indicação dos sócios em relatório de vínculo se presta apenas à prévia identificação dos representantes da sociedade empresária.

DECADÊNCIA.

O lançamento foi feito dentro do prazo decadencial previsto no Código Tributário Nacional - CTN.

JUROS, MULTA DE MORA E DE OFÍCIO.

As contribuições sociais previdenciárias, pagas com atraso, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC e a multa de mora ou de ofício, observado a data dos fatos geradores, em respeito ao comando do art. 106, II, “c” do CTN que prevê a aplicação de penalidade mais benéfica ao contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi cientificado em 10/01/2011 (fl. 126) e apresentou recurso voluntário em 08/02/2011 (fls. 128 a 162) sustentando: a) equívoco na decisão recorrida; b) falta de intimação do ato de exclusão do SIMPLES; c) nulidades do Auto de Infração por c.1) cerceamento do direito de defesa; c.2) não incidência de contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado; c.3) não incidência de contribuição previdenciária sobre os quinze primeiros dias de afastamento; c.4) não incidência de contribuição previdenciária sobre o terço

de férias; c.5) não incidência de contribuição previdenciária sobre acordos trabalhistas com parcelas indenizatórias; c.6) por ausência de fundamentos da decisão da exclusão do SIMPLES; d) enquadramento da empresa no SIMPLES antes da LC 123/2006; e) ilegalidade da cobrança do SAT/RAT; f) ausência de responsabilidade dos sócios; g) não violou a obrigação acessória consistente na não apresentação de livro contábil; h) ilegalidade da retenção de 11% das notas fiscais; i) ilegalidade da cobrança de contribuições a Terceiros (SESC, SENAC, Salário-educação; INCRA, SEBRAE, j) prescrição e decadência; k) impugnação quanto aos juros, multa de mora e multa de ofício e; l) declaração em GFIP das contribuições descontadas.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, no entanto, deve ser parcialmente conhecido conforme análise da matéria abaixo.

Do conhecimento do recurso voluntário

No tocante às alegações de: i) ilegalidade da cobrança do SAT/RAT e que; ii) não violou as obrigações acessórias consistente na não apresentação de livro contábil e na falta de declaração em GFIP das contribuições descontadas, deixo de conhecer o recurso voluntário, uma vez que se tratam de matérias estranha à lide.

Só se configura o interesse para recorrer se a decisão impugnada causar gravame ao recorrente ou lhe proporcionar situação menos favorável, na medida em que só recorre quem sucumbe.

Nesse ponto, o recurso não será conhecido por falta de interesse de recorrer.

Passo à análise do recurso na parte em que deve ser conhecido.

Das alegações recursais

1. Ausência de novas razões recursais

Quanto as matéria abaixo relacionadas, o recorrente não apresentou novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, estando a conclusão alcançada pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento desta Relatora, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição dos respectivos trechos do teor do voto condutor, a teor do que dispõe o art. 57, § 3º, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF (fls. 176 a 184).

- Falta de intimação do ato de exclusão do SIMPLES;

- Nulidades do Auto de Infração por cerceamento do direito de defesa; e por ausência de fundamentos da decisão da exclusão do SIMPLES;
- Enquadramento da empresa no SIMPLES antes da LC 123/2006;
- Ausência de responsabilidade dos sócios;
- Ilegalidade da retenção de 11% das notas fiscais;
- Ilegalidade da cobrança de contribuições a Terceiros (SESC, SENAC, Salário-educação; INCRA, SEBRAE);
- Impugnação quanto aos juros, multa de mora e multa de ofício.

Confira-se (fls. 176 a 184):

O presente Auto de Infração encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado com base na competência para fiscalizar e lançar o crédito previdenciário prevista nos artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457 de 16.03.2007. A defesa interposta é tempestiva, portanto as razões de inconformidade da empresa devem ser conhecidas.

Estão sendo exigidas, neste Auto de Infração, contribuições devidas pela empresa, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados destinadas para terceiras entidades (Salário Educação, Incra, Senac, Sesc e Sebrae), constantes das Folhas de Pagamento da competência referente ao décimo terceiro salário de 2005.

Nos termos da Lei nº 11.457 de 16.03.2007, art. 2º e 3º, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil arrecadar, fiscalizar e cobrar os valores a título de contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, bem como as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor.

O §2º do art. 3º da Lei 11.457 de 2007, dispõe que as contribuições sociais para terceiras entidades, arrecadadas pela Receita Federal do Brasil, têm a mesma base de cálculo das contribuições previdenciárias:

(...)

Inicialmente deve-se esclarecer que a empresa fez defesa única para todas as autuações, portanto, algumas matérias suscitadas não serão apreciadas por serem estranhas à lide constante neste processo Simples, durante o procedimento fiscal, quando a decisão já tinha se tornado definitiva, sem ter sido dado a ela a oportunidade de se defender.

Sem razão a empresa, pois, de acordo com Aviso de Recebimento – AR, juntado às fls. 106, a Impugnante foi cientificada do Ato Declaratório de Exclusão – ADE nº 028/2009, em 14.09.09, no endereço da sede da empresa, situado na Rua São João, nº 1377, Todos os Santos, Montes Claros/MG.

Consta do ADE nº 028/2009, regularmente encaminhado à empresa, em 14.09.09, o seguinte texto:

Poderá a empresa, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência deste ato, manifestar por escrito, nos termos do parágrafo único do artigo 23 da Instrução Normativa SRF nº 608 de 2006, observada a legislação relativa ao processo administrativo da União, de que trata o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, sua inconformidade, relativamente ao procedimento acima, ao Delegado da Receita Federal do Brasil de sua jurisdição, por meio de Solicitação de Revisão da Exclusão da Opção pelo SIMPLES – SRS, assegurado assim o contraditório e ampla defesa.

Não havendo manifestação nesse prazo, a exclusão tornar-se-á definitiva.

Vê-se, pois que foi oportunizado à empresa o amplo direito de defesa quanto à sua exclusão do Simples, regido pela Lei nº 9.317/96, em 09.09.2009, com efeitos retroativos a 01.2002. A não manifestação da empresa no prazo de trinta dias, que

expirou em 14.10.2009, tornou a exclusão definitiva, conforme informação constante do próprio ADE, acima transcrito.

Alega a empresa que, durante o procedimento fiscal, não foi intimada a se manifestar a respeito de sua exclusão do Simples Nacional, devendo ser consideradas nulas todas as autuações. Cabe esclarecer que a ação fiscal teve início em 11.12.2009, conforme Termo de Início de Procedimento Fiscal de fls. 41/42, e, nesta data, a exclusão da empresa do Simples já estava definitiva, pois o prazo para apresentar recurso encerrou em 14.10.2009.

Também não se pode acolher a assertiva de que não houve fundamentação da exclusão da empresa do Simples. Como já dito anteriormente, todas as matérias atinentes à exclusão da empresa da sistemática de tributação simplificada deveriam ter sido apresentadas no prazo recursal constante do ADE nº 028/2009, qual seja, até 14.10.2009, em processo próprio. Nos autos que se discute a constituição do presente crédito, não há lugar para se conhecer as razões sobre a exclusão da empresa do Simples por serem matérias estranhas à lide.

(...)

A Impugnante pede a nulidade da decisão que excluiu a empresa do Simples, por ausência de fundamentos, fato que impossibilitou o exercício da defesa da empresa. E, também, apresenta razões para a manutenção do enquadramento da empresa no Simples de período anterior à vigência da Lei Complementar nº 123/2006. Como já explicitado anteriormente, matérias acerca da manutenção e/ou exclusão da empresa do Simples, regido pela Lei nº 9.317/96, deveriam ter sido objeto de recurso específico impetrado no prazo legal.

Neste processo, que se discute a constituição de crédito para outras entidades e fundos (Salário Educação, Incra, Senac, Sesc e Sebrae), não há lugar para debates acerca da referida matéria. Desta forma, não se conhece os argumentos apresentados neste sentido.

(...)

Insurge a Impugnante contra a responsabilização dos sócios pelo débito, afirmando que somente é possível atribuir responsabilidade aos sócios pela atuação dolosa, conforme estabelece o art. 135 do CTN.

Engana-se a Impugnante ao afirmar que os sócios foram consignados como coobrigados pelos créditos constituídos no presente Auto de Infração.

O procedimento adotado pela fiscalização resumiu-se em relacionar os representantes legais da sociedade empresária, indicando a qualificação e o período de atuação de cada um deles, nos termos do próprio Contrato Social, fazendo-os constar no documento denominado VÍNCULOS – Relação de Vínculos, fls. 31. A finalidade da relação é listar todas as pessoas físicas de interesse da administração tributária em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período correspondente.

Vale ressaltar que a responsabilização dos dirigentes somente ocorrerá por ordem judicial, nas hipóteses previstas na lei e após o devido processo legal. O lançamento foi efetuado somente contra a pessoa jurídica, não tendo, seus sócios, sofrido nenhuma restrição em seus direitos. Assim, esta discussão é inócua na esfera administrativa, sendo mais apropriada na via da execução judicial, na hipótese de os responsáveis serem convocados para satisfação do crédito.

Aqui, não se discute se os sócios agiram com dolo ou culpa, ou se infringiram o contrato social ou a lei. Foram relacionados em razão de que o lançamento do crédito tributário deve conter todos os dados necessários à sua correta instrução. Cite-se o exemplo da fase de execução fiscal, onde o termo de inscrição da dívida ativa deve indicar obrigatoriamente o nome do devedor e, sendo o caso, dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros, nos moldes do art. 202 do Código Tributário Nacional.

No Auto de Infração sob análise, em nenhum momento se aplicou a teoria da desconsideração da personalidade jurídica.

Quanto às decisões dos tribunais mencionadas no presente capítulo, cabe esclarecer que as mesmas não fazem coisa julgada perante a Receita Federal do Brasil no caso concreto, irradiando seus efeitos apenas diante das partes que compuseram o litígio.

É de se observar o disposto no artigo 472 do Código de Processo Civil, o qual estabelece que a “sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros...”. Assim, não sendo parte nos litígios objetos dos referidos acórdãos, os interessados não podem usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são *inter partes* e não *erga omnes*.

Com isso, fica claro que as decisões judiciais, ainda que reiteradas, não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

Conclui-se, pois, que não há motivos para exclusão dos sócios do relatório de Relatório de Vínculos, visto a correta caracterização de ambos como representantes legais da sociedade e não como coobrigados pelo crédito constituído.

A Impugnante apresenta razões contrárias aos seguintes tópicos:

- Aplicação de multa em razão de suposta não apresentação de livros contábeis, diário e razão;
- Ilegalidade da Retenção de 11% das Notas Fiscais;

Cumpra esclarecer que nenhuma destas matérias serão apreciadas nesta decisão, pois são estranhas a presente lide. Neste lançamento não se exige multa por não apresentação de livros contábeis e não há lançamento referente à retenção de 11% sobre valor de nota fiscal.

Estas matérias serão analisadas nos respectivos processos em que foram objeto de lançamento, se existentes.

Insurge a Impugnante contra a exigência de contribuições a terceiras entidades: Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE, sob o argumento de ilegalidade, uma vez que tais valores estão embutidos no recolhimento único efetuado pelas empresas optantes do SIMPLES.

A Lei Complementar nº 123 - DOU de 15.12.2006, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, em seu art. 13, §3º, dispõe que somente as empresa regularmente inscritas no SIMPLES é que tem as contribuições para terceiras entidades substituídas pelo recolhimento simplificado de tributos:

(...)

Constatado que a empresa, ao tempo da lavratura do presente Auto de Infração, estava regularmente inscrita no Simples Nacional, a Autoridade Fiscal não apurou crédito para o período de 07.2007 em diante, data da entrada em vigor da LC nº 123/2006, que regula o Simples Nacional.

Já para o período da vigência da Lei nº 9.317/96, que regulava o Simples, anterior a 07.2007, a contribuição para terceiras entidades é devida, pois a empresa foi excluída do Simples pelo ADE nº 028/2009, anexado às fls. 83 do processo principal de nº 10670.000912/2010-22, ao qual este processo se encontra apensado.

Desta forma, conhece-se as razões apresentadas contrárias a exigência da contribuição para o Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE do período de 01.2005/30.06.2007.

De início, o art. 26-A, do Decreto 70.235/72, introduziu limitações aos órgãos de julgamento administrativo, vedando a estes afastar a aplicação de lei, decreto ou ato normativo sob o fundamento de inconstitucionalidade.

Em face dessa limitação, não se prestam para exame em sede administrativa as alegações produzidas pela impugnação acerca de inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas plenamente vigentes.

Entende a Impugnante que somente empresas que integram a rede de comércio estão obrigadas ao recolhimento da contribuição para o SESC e SENAC. Alega que não há incidência da contribuição para empresas prestadoras de serviço, caso da Impugnante.

Não merece prosperar o argumento de que as prestadoras de serviços não são contribuintes do SESC, SENAC e SEBRAE, pois as leis instituidoras das referidas contribuições encontram-se em vigor e não há norma que isente as empresas destas contribuições, em razão da atividade por elas desenvolvidas (prestadora de serviço).

Cabe esclarecer, ainda, que a contribuição destinada ao SEBRAE foi instituída pela Lei nº 8.029, de 12.04.1990, na redação acrescentada pela Lei nº 8.154, de 1990, como adicional das contribuições devidas ao SESC e SENAC, no caso das empresas vinculadas a essas entidades.

As Leis instituidoras das exigências para o SEBRAE (Lei nº 8.029 de 12.04.90), para o SENAC (Lei nº 8.621 de 10.01.46) e para o SESC (Lei nº 9.853 de 13.09.46) são válidas no ordenamento jurídico pátrio e não foram objeto de questionamento quanto às suas constitucionalidades. Assim, cabe à autoridade fiscal lançadora, bem como à autoridade julgadora, zelar pelo cumprimento e aplicação da norma legal vigente, sob pena de responsabilidade funcional, conforme o comando do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Portanto, em que pese a opinião contrária da Impugnante, as razões por ela apresentadas não são suficientes para desconstituir a exigência da contribuição para terceiras entidades aqui contestada, quais sejam, SEBRAE, SESC e SENAC.

No tocante à alegação de que é inconstitucional a exigência do adicional ao INCRA, previsto no §4º do art. 6º da Lei nº 2.613/55, tem-se que, na esfera administrativa, não se discute inconstitucionalidade de Lei, visto que compete ao Supremo Tribunal Federal a guarda da Constituição, conforme art. 102, I, “a” da Constituição da República.

Como já citado anteriormente, é vedado aos órgãos de julgamento administrativo afastar aplicação de Lei, sob o fundamento de ser inconstitucional, comando do art. 26-A do Decreto nº 70.235 de 1972, que rege o Processo Administrativo Fiscal:

(...)

Quanto à exigência de contribuição para o SALÁRIO EDUCAÇÃO, a Constituição Federal, na redação do § 5º do art. 212, autorizou a cobrança, a saber:

(...)

Cabe ressaltar que as contribuições exigidas no presente Auto de Infração estão sujeitas aos ditames do art. 15 da Lei nº 9.424/96, combinado com o art. 1º da Lei nº 9.766/98.

(...)

Assevera a Impugnante que a contribuição para o Salário Educação é devida somente das empresas estruturadas na organização dos fatores de produção (natureza, capital e trabalho) para criação ou circulação de bens ou serviços e não de qualquer empresa.

No entanto, a norma disciplinadora do Salário Educação não prevê dispensa da contribuição em função de sua forma de estruturação, como entende a Impugnante. O §1º do art. 1º da Lei nº 9.766/98 dispõe quais empresas que estão isentas do recolhimento da contribuição social do Salário Educação:

(...)

Vale lembrar que, de acordo com o art. 97, VI, do Código Tributário Nacional, somente Lei pode estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários:

(...)

No §3º, acima reproduzido, da Lei nº 9.766/98, esclarece a norma que as empresas sujeitas à contribuição para o Salário Educação é qualquer firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não. A Lei não vinculou a referida contribuição ao tipo de atividade desenvolvida pela empresa, ou ao fator de produção que a empresa foi estruturada. Portanto, desprovidas de êxito as alegações atinentes à não incidência da contribuição do Salário Educação apresentadas na peça de defesa.

(...)

Em relação à aplicação de juros, multa de mora e multa de ofício, aduz a Impugnante que não foram obedecidos os ditames legais e, também, que a aplicação de multa de ofício, sem averiguação de atenuantes, ou a majoração indevida de multa fere o direito da empresa autuada, devendo ser nulo o Auto de Infração.

Neste ponto, vale elucidar que a autoridade fiscal tem o dever legal de fazer o lançamento de ofício, quando constatar irregularidade no recolhimento de contribuição previdenciária.

As contribuições para Outras Entidades e Fundos (Salário Educação, Incra, Senac, Sesc e Sebrae) devem ser lançadas no Auto de Infração por descumprimento de obrigação principal, qual seja, por não pagamento de contribuição, comparando-se a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212 de 1991, vigente ao tempo do fato gerador, com a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, conforme comando do art. 35 –A da Lei nº 8.212 de 1991.

Este procedimento está previsto no art. 4º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04.12.2009, DOU de 8.12.2009, que dispõe sobre a aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, a seguir reproduzido:

(...)

De acordo com FLD – Fundamentos Legais do Débito, fls. 29/30, a contribuição exigida neste Auto de Infração está fundamentada na Lei nº 8.212 de 1991 e a multa aplicada foi a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212 de 1991, então vigente à época dos fatos geradores, calculada no percentual de 24%, sobre a contribuição apurada:

(...)

Feitas todas estas considerações, conclui-se, pois, que está correto o lançamento da multa de mora no percentual de 24%, conforme legislação, acima citada, vigente à época dos fatos geradores da contribuição. Esta foi a penalidade considerada mais benéfica ao contribuinte, em comparação com a multa de ofício no percentual de 75%, vigente atualmente, em respeito ao comando previsto no art. 106, II, “c” do CTN:

(...)

Quanto aos juros aplicados no lançamento, que compõem os cálculos do crédito exigível, tem-se que é o previsto no art. 34 da Lei nº 8.212 de 1991, apurado com base na taxa SELIC, por ser a legislação que vigia ao tempo dos fatos geradores:

(...)

Portanto, no presente lançamento, não se exigiu multa de ofício como alega a Impugnante. Os juros e a multa de mora foram aplicadas em perfeita consonância com a legislação previdenciária vigente à época dos fatos geradores.

Acrescenta-se que não cabe a esta Turma, neste processo, se manifestar acerca das razões da exclusão do SIMPLES, que ocorre em processo próprio, cabendo-lhe somente decidir sobre a procedência ou não do indeferimento do pedido de restituição.

A discussão do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão, nos termos da súmula nº 77 do CARF:

Súmula CARF nº 77: A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão.

Em razão da exclusão do Simples, deverão ser recolhidos todos os tributos e contribuições de acordo com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas, desde o primeiro mês de início de atividade.

Ademais, quanto a alegação de ausência de responsabilidade dos sócios, vale frisar que a relação de vínculos contido nos autos, dá-se em caráter meramente informativo, ou seja, ela não implica a colocação dessas pessoas físicas no polo passivo da relação jurídica processual instaurada com a lavratura do presente auto de infração de lançamento de débito.

De acordo com a Súmula CARF nº 88, os nomes relacionados no relatório de vínculos não significa a caracterização da responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas, tendo finalidade meramente informativa.

Súmula CARF nº 88: A Relação de Co-Responsáveis CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos – VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Nesses pontos, sem razão o recorrente.

2. Preliminar de nulidade

Sustenta o contribuinte equívoco da decisão proferida pela DRJ por afronta aos princípios razoabilidade e legalidade, posto que sua exclusão do regime do SIMPLES e cobrança dos créditos originados acarreta em grandes prejuízos.

A Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo, ao processo administrativo, o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – art. 2º, *caput*, e parágrafo único, incisos VII e VIII, da Lei nº 9.784/99.

No processo administrativo fiscal, são nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72¹), consubstanciado no princípio do contraditório e da ampla defesa que se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal.

Há violação ao direito de defesa do contribuinte quando a decisão contém vício na motivação por não enfrentar todos os argumentos capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador ou que se enquadre em uma das hipóteses do art. 489, § 1º, do CPC².

¹ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

² Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

(...)

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

Portanto, o devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o sujeito passivo, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação que se lhe pesa, possa exercer a sua defesa plena, fato que não ocorreu na lavratura do presente lançamento.

O auto de infração deve conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa.

Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

Se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o torne inaceitável, ele deve permanecer válido. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese.

A declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da **efetiva demonstração de prejuízo** à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*.

Nesse ponto, rejeito a nulidade suscitada pelo recorrente.

3. Decadência

O lançamento se refere ao período de **01/01/2005 a 30/06/2007** e o contribuinte foi cientificado em 10/05/2010 (fl. 3).

Em se tratando de obrigações tributárias principais, o critério de determinação da regra decadencial aplicável (art. 150, § 4º, ou art. 173, I, do CTN) é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, mesmo que não tenha sido incluída na sua base de cálculo a rubrica ou o levantamento específico apurado pela fiscalização.

Nos casos em que há pagamento antecipado, o termo inicial é a data do fato gerador, na forma do § 4º, do art. 150, do CTN.

Por outro lado, na hipótese de não haver antecipação do pagamento, o *dies a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inciso I, do art. 173, do mesmo Código.

Caracteriza pagamento antecipado qualquer recolhimento de contribuição previdenciária na competência do fato gerador, independentemente de ter sido incluída na base

I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida;

II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;

III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão;

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

de cálculo do recolhimento a rubrica específica exigida no Auto de Infração, nos termos do Enunciado nº 99 da Súmula do CARF:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

No caso, consta no Discriminativo de Débito (fls. 8 e 9) que não houve recolhimento de contribuições nas competências lançadas, **atraindo a aplicação da regra constante do art. 173, I, do CTN.**

Nesse ponto, sem razão o contribuinte.

4. Da incidência de contribuição sobre as verbas de aviso prévio indenizado, quinze primeiros dias de afastamento, terço de férias e acordos trabalhistas com parcelas indenizatórias

A Constituição Federal prevê a instituição de contribuições sociais a serem pagas pelo trabalhador e demais segurados da previdência social e pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada; incidindo sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício – arts. 149 e 195.

No plano infraconstitucional, a Lei nº 8.212, de 24/07/1991, instituiu as contribuições à seguridade social incidentes sobre o salário-de-contribuição a cargo do **empregado**, do trabalhador avulso (art. 20); do contribuinte individual e facultativo (art. 21).

Outrossim, instituiu as contribuições a cargo da **empresa** sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais; e para o **financiamento dos benefícios** previstos nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213/91 e aqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (art. 22).

A empresa também é obrigada a recolher as contribuições, a seu cargo, devidas a **Terceiros** e incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

As contribuições destinadas a Terceiros possuem identidade de base de cálculo com as contribuições previdenciárias e devem seguir a mesma sistemática³, a teor do que dispõe o art. 3º, § 2º, da Lei nº 11.457/2007.

³ TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A TERCEIROS (SISTEMA S E OUTROS). IDENTIDADE DE BASE DE CÁLCULO COM AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, SEGUINDO A MESMA SISTEMÁTICA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE: AVISO PRÉVIO INDENIZADO, QUINZE PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA E TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL NÃO PROVIDO.

1. Esta Corte Superior de Justiça firmou o entendimento de que as contribuições destinadas a terceiros (sistema S e outros), em razão da identidade de base de cálculo com as contribuições previdenciárias, devem seguir a mesma sistemática destas, não incidindo sobre as rubricas que já foram consideradas por esta Corte como de caráter

- Aviso prévio indenizado e importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.230.957/RS sob o rito dos recursos repetitivos⁴, decidiu que não incide contribuição previdenciária sobre o **aviso prévio indenizado** e a importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) incluiu o Parecer SEI nº 15147/2020/ME⁵ na lista de dispensa de contestar e recorrer do artigo 2º, incisos V, VII e §3º a

indenizatório. Precedentes: AgInt no REsp. 1.806.871/DF, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 6.5.2020 e AgInt no REsp. 1.825.540/RS, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 1.4.2020.

2. In casu, deve ser afastada a incidência da exação sobre o aviso prévio indenizado, os quinze primeiros dias de afastamento que antecedem o auxílio-doença e o terço constitucional de férias.

3. Agravo Interno da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento.

(AgInt no AREsp 1714284/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/12/2020, DJe 09/12/2020)

⁴ (...) 2.2 Aviso prévio indenizado.

A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária.

A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT). Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Dessarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano. Ressalte-se que, "se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba" (REsp 1.221.665/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.2.2011).

A corroborar a tese sobre a natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, destacam-se, na doutrina, as lições de Maurício Godinho Delgado e Amauri Mascaro Nascimento. (...)

2.3 Importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença.

No que se refere ao segurado empregado, durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbe ao empregador efetuar o pagamento do seu salário integral (art. 60, § 3º, da Lei 8.213/91 com redação dada pela Lei 9.876/99). Não obstante nesse período haja o pagamento efetuado pelo empregador, a importância paga não é destinada a retribuir o trabalho, sobretudo porque no intervalo dos quinze dias consecutivos ocorre a interrupção do contrato de trabalho, ou seja, nenhum serviço é prestado pelo empregado. Nesse contexto, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória.

(...) Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.

(REsp 1230957/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/02/2014, DJe 18/03/2014)

⁵ Análise de inclusão de tema na lista de dispensa de contestar e de recorrer de que trata o art. 2º, VII e §§4º e 5º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Contribuições de terceiros e do SAT/RAT. Aviso prévio indenizado. Jurisprudência consolidada do STJ no sentido de que a contribuição para terceiros e para o RAT/SAT não incidem sobre o aviso prévio indenizado. Inviabilidade de interposição de Recurso Extraordinário. A dispensa não alcança o reflexo do aviso prévio indenizado sobre o 13º salário por possuir essa gratificação natureza remuneratória Possibilidade de inclusão do tema na lista de dispensa de contestar e de recorrer. Encaminhamento à RFB para manifestação prévia antes de eventual submissão ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional para os propósitos do art. 19 c/c art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002. Processo SEI nº 10145.101053/2020-16.

8º da Portaria PGFN nº 502/2016 e artigo 19 da Lei nº 10.522/2002, no sentido de que a contribuição para Terceiros não incide sobre o aviso prévio indenizado.

A PGFN também se pronunciou no Parecer SEI/ME nº 16.120/2020 confirmando o entendimento de que as contribuições patronais, as destinadas a terceiros e ao SAT/RAT não serão devidas sobre a importância paga pelo empregador ao empregado nos 15 primeiros dias que antecedem o auxílio-doença.

Do exposto, nesse ponto, o recurso voluntário deve ser provido para que as verbas relativas ao aviso prévio indenizado e a importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença sejam excluídas da base de cálculo das contribuições devidas a Terceiros lançadas no Auto de Infração DEBCAD nº 37.175.523-9.

- Terço constitucional de férias

No tocante a verba relativa ao terço constitucional de férias, sobre ela deve incidir a contribuição devida a Terceiros.

Em sede de repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 1.072.485⁶, fixou a seguinte tese:

É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias – Tema 985

- Acordos trabalhistas com parcelas indenizatórias.

Consigna-se que inexistente no lançamento qualquer menção a incidência de contribuições sobre os valores pagos em acordos trabalhistas com parcelas indenizatórias.

Consta no aresto o seguinte excerto (fls. 177 e 178):

Caberia à empresa apontar em qual levantamento, em qual competência e quais valores a Fiscalização apurou contribuição a título das mencionadas verbas. Como não foi indicado se realmente foi apurada contribuição nas rubricas contestadas não há como este órgão julgador apreciar a inconformidade da defendente.

O recorrente não infirmou os fundamentos da decisão recorrida, tendo se limitado a alegar a não incidência das contribuições sobre acordos trabalhistas com parcelas indenizatórias.

Nos termos do art. 373 do CPC, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

O que significa dizer, regra geral, que cabe a quem pleiteia, provar os fatos alegados, garantindo-se à outra parte infirmar tal pretensão com outros elementos probatórios.

⁶ FÉRIAS – ACRÉSCIMO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – INCIDÊNCIA. É legítima a incidência de contribuição social, a cargo do empregador, sobre os valores pagos ao empregado a título de terço constitucional de férias gozadas.

(RE 1072485, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 31/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-241 DIVULG 01-10-2020 PUBLIC 02-10-2020)

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer, em parte, do recurso voluntário. Na parte conhecida, dar parcial provimento tão somente para excluir as verbas relativas ao aviso prévio indenizado e a importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença da base de cálculo das contribuições lançadas no Auto de Infração DEBCAD nº 37.175.523-9.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira