



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10865.001688/2007-11
Recurso n° 254.422 Voluntário
Acórdão n° 2301-01.812 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de fevereiro de 2011
Matéria Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento
Recorrente COMERCIAL E CONSTRUTORA PAVAN LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1996 a 30/11/2005

CONSTITUCIONALIDADE DE DISPOSITIVOS LEGAIS. Não cabe à instância administrativa decidir questões relativas à constitucionalidade de dispositivos legais, competência exclusiva do Poder Judiciário.

AFERIÇÃO INDIRETA. Serão calculadas por aferição indireta as contribuições devidas, quando constatado pela fiscalização que a contabilidade da empresa não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço.

DECADÊNCIA. PRAZO PREVISTO NO CTN. O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n° 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN.

Somente se aplica o art. 150, §4° do CTN quando verificado que o lançamento refere-se a descumprimento de obrigação tributária principal, houve pagamento parcial das contribuições previdenciárias no período fiscalizado e inexistência fraude, dolo ou simulação.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. As contribuições devidas à Seguridade Social, mas também as decorrentes de SAT e as destinadas a terceiros incidem sobre a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais.

DÉCIMO TERCEIRO. Estando o décimo terceiro salário compreendido no salário-contribuição, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DO SAT E DO RAT

É legítimo o estabelecimento, por Decreto, do grau de risco, com base na atividade preponderante da empresa. Considera-se preponderante a atividade

que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

SALÁRIO EDUCAÇÃO. A contribuição sobre o Salário Educação é devida também sob a égide da CF/88.

INCRA, SENAI, SESIE SEBRAE. INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DE NORMAS LEGAIS. VEDAÇÃO. O Conselho de Contribuintes não é competente para afastar a aplicação de normas legais e regulamentares sob fundamento de inconstitucionalidade.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICAÇÃO À COBRANÇA DE TRIBUTOS. *Súmula do Segundo Conselho de Contribuintes diz que é cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.*

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA. As contribuições sociais previdenciárias estão sujeitas à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso devendo observar o disposto na nova redação dada ao artigo 35, da Lei 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª **Câmara / 1ª Turma Ordinária** da **SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, I) por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento – devido à aplicação da regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN – as contribuições apuradas até 12/1999, anteriores a 01/2000, nos termos do voto do Relator; b) em negar provimento às demais questões preliminares, nos termos do voto do Relator; e II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para, no mérito, determinar que seja aplicada a multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica ao contribuinte, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Marcelo Oliveira, que votou pela manutenção da multa; III) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, na questão do cálculo do SAT por estabelecimento, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano González Silvério e Damião Cordeiro de Moraes.

Marcelo Oliveira

Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes

Relator

Mauro José Silva

Processo nº 10865.001688/2007-11
Acórdão n.º **2301-01.812**

S2-C3T1
Fl. 306

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzales Silverio, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes e Mauro Jose Silva.

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, lavrada em 20/12/2005, em desfavor de Comercial e Construtora Pavan Ltda., face à cobrança de contribuições, devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e do segurado, SAT e às destinadas a outras entidades: SESI, SENAI, INCRA e SEBRAE, consoante se depreende do Relatório Fiscal de fls. 272/276.

Inconformada, a ora Recorrente apresentou Defesa de fls. 1060/1141, tendo o Acórdão de fls. 1152/1164 julgado procedente a autuação sob os seguintes fundamentos:

- a) Demonstra-se cabível o cálculo do montante devido pela empresa ora autuada através de aferição indireta, conforme o disposto no art. 33 da Lei 8.212/91;
- b) Não serem suficientes as alegações do contribuinte quanto à necessidade de realização de perícia, haja vista as guias recolhidas apropriadas às obras de construção civil terem sido abatidas do cálculo do ARO;
- c) Não caracterizar cerceamento de defesa o indeferimento do pedido de produção de prova pericial, uma vez que a autoridade julgadora determinará a realização de perícia somente quando considerar necessário;
- d) Estarem as contribuições destinadas a terceiros em consonância com o que dispõe o texto constitucional;
- e) Constituir o 13º salário parte integrante do salário contribuição, consoante redação do §7º, art. 28 da Lei 8.212/91, sendo, portanto, passível de incidência de contribuição previdenciária;
- f) A exigência dos acréscimos legais concernentes à aplicação da Taxa Selic estar devidamente materializada em dispositivos legais;
- g) Restar pacificada a constitucionalidade da aplicação da alíquota de 3% referente ao SAT, desde que o risco da atividade preponderante da empresa seja grave;
- h) Competir ao STF o controle da legalidade e/ou constitucionalidade de dispositivos legais.

Irresignada, a empresa interpôs Recurso Voluntário de fls. 1168/1247, alegando em síntese:

- a) A presunção de boa-fé da Recorrente, tendo em vista seu passado de mais de 50 anos de contribuição, sem qualquer cobrança por via judicial;

-
- b) Ser função do ente fiscalizante orientar, ensinar e auxiliar o contribuinte, para, só depois, diante da renitência, da reincidência e da atitude intencional do fiscalizado, lavrar notificação fiscal;
 - c) Que, caso necessário ao esclarecimento da verdade fática do caso em tela, dever-se-ia conceder à Recorrente a possibilidade de juntada posterior de documentos comprobatórios;
 - d) Que o procedimento de aferição indireta da base de cálculo deve ser adotado com parcimônia, sob pena de imputar ao contribuinte ônus muito maior que o efetivamente atribuído pela lei;
 - e) Não poder-se negar que, quando não regularizados os documentos referentes às obras que construiu a Recorrente, ao menos se tentou a regularização dos mesmos, consoante se pode denotar dos documentos avaliados pela fiscalização;
 - f) A necessidade da realização de prova pericial, ainda na esfera administrativa, para que se apure o montante já pago pela empresa referente a cada uma das matrículas CEI apontada na NFLD em questão;
 - g) Não ser a contribuição para o Salário Educação contribuição destinada a Seguridade Social, uma vez que a educação não está incluída entre as ações que compreendem esse setor de iniciativa do Poder Público; consoante teor do art. 194 da CF/88;
 - h) Ter sido a alíquota da contribuição para o Salário Educação prevista em veículo contrário às normas constitucionais vigentes à época, qual seja via decreto presidencial, configurando inconstitucional delegação de competência legislativa;
 - i) Tendo sido inconstitucional desde o seu nascimento, não pode a contribuição para o Salário Educação ser preservada sob a égide da nova ordem constitucional, devendo ser totalmente afastada a exigência da exação no período mencionado;
 - j) Que a cobrança do Salário Educação fere o princípio da estrita legalidade, uma vez que não se encontra totalmente caracterizado o tributo;
 - k) Serem inconstitucionais as contribuições previdenciárias que tomam por base os pagamentos feitos a título de pró-labore e aos autônomos;
 - l) Ferir o sistema constitucional tributário a exigência das contribuições ao Sesi, Senai, Incra e Sebrae;
 - m) A inconstitucionalidade das contribuições referentes ao SAT, uma vez que os critérios para aplicação das alíquotas do tributo são reguladas via decreto;

-
- n) Ser inconstitucional a incidência de contribuições sobre o 13º Salário, haja vista referida gratificação não possuir caráter remuneratório, ou salarial;
 - o) Dever a multa imputada ao Recorrente ser reduzida, à luz dos princípios constitucionais da razoabilidade, justiça social, equidade, capacidade tributária, moralidade pública e não caracterização de confisco;
 - p) Ser inadmissível que o débito, ainda não inscrito em dívida ativa, sofra a sanção legal da incidência de juros capitalizáveis, calculados sobre um montante já corrigido pela Taxa Selic;
 - q) Não quantificar o Discriminativo do Débito juntado à NFLD a porcentagem dos juros, ou sequer a base de cálculo sobre a qual foram aplicados;
 - r) A inconstitucionalidade da Taxa Selic, por tratar-se de índice de correção referente a operações bancárias.

Sem Contra-razões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Sendo tempestivo, conheço do Recurso e passo ao seu exame.

Do Mérito

Preliminarmente à análise do mérito, impende ratificar a posição externada pela decisão ora recorrida no que pese a não poderem ser apreciadas, por este Conselho Administrativo, questões relativas à constitucionalidade de dispositivos legais, cuja competência é exclusiva do Poder Judiciário.

No Capítulo III do Título IV, especificamente no que trata do controle da constitucionalidade das normas, observa-se que o constituinte teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Decidiu que caberia exclusivamente ao Poder Judiciário exercê-la, especialmente ao Supremo Tribunal Federal.

Permitir que órgãos colegiados administrativos reconhecessem a constitucionalidade de normas jurídicas seria infringir o disposto na própria Constituição Federal, padecendo, portanto, a decisão que assim o fizer, ela própria, de vício de constitucionalidade, já que invadiu competência exclusiva de outro Poder.

O professor Hugo de Brito Machado in “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”, Ed. Revista dos Tribunais, páginas 302/303, assim concluiu:

“A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional.”

Como da decisão administrativa não cabe recurso obrigatório ao Poder Judiciário, em se permitindo a declaração de inconstitucionalidade de lei pelos órgãos administrativos judicantes, as decisões que assim a proferissem não estariam sujeitas ao crivo do Supremo Tribunal Federal que é a quem compete, em grau de definitividade, a guarda da Constituição. Poder-se-ia, nestes casos, ter a absurda hipótese de o tribunal administrativo declarar determinada norma inconstitucional e o Judiciário, em manifestação do seu órgão máximo, pronunciar-se em sentido inverso.

Por essa razão é que através de seu Regimento Interno e Súmula, os Conselhos de Contribuintes se auto-impuseram com regra proibitiva nesse sentido:

Portaria MF nº 147, de 25/06/2007 (que aprovou o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes):

Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula 02 do Segundo Conselho de Contribuintes, publicada no DOU de 26/09/2007:

“O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.”

Ainda, em âmbito preliminar, aponte-se ser irrelevante o passado de contribuição, sem qualquer cobrança por via judicial da ora Recorrente, tendo em vista que somente é necessário o descumprimento da legislação previdenciária uma única vez, para que se configure hipótese de lavratura de notificação fiscal.

Quanto ao pedido de produção de provas em momento posterior, este se mostra totalmente desnecessário, haja vista ter sido dada oportunidade ao contribuinte de fazê-lo, quando do momento de sua impugnação, bem como de seu recurso. Ademais, já constam nos autos documentos suficientes para a caracterização do lançamento e para a devida análise de sua procedência.

Da Aferição Indireta

Em referência à alegação do contribuinte de que não se poderia, na situação entelada, utilizar-se a Autoridade Fiscal da aferição indireta da base de cálculo, destaque-se que este procedimento é meio admitido pelo legislador quando a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, consoante previsão do art. 33, §6º da Lei nº 8.212/1991, *in verbis*:

Art. 33. A Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Ora, a própria lei deixa evidente que a aferição indireta será utilizada quando não houver movimento real de remuneração dos segurados, do faturamento e do lucro, o que significa dizer que, quando os dados que tenham repercussão no recolhimento de contribuições previdenciárias são registrados incorretamente na contabilidade, configura-se fundamento para o arbitramento, que é exatamente o caso dos autos.

Observe-se que o Relatório Fiscal às fls. 272/276 aponta não ter sido registrada na contabilidade regular do sujeito passivo nenhuma nota fiscal relativa às

Matriculas CEI de números 21.033.01908/75, 38.080.00081/77 e 50.001.52075/71, tendo sido emitido TIAD solicitando ao contribuinte a apresentação das devidas notas fiscais.

Ocorre que, não obstante o termo de intimação emitido, a empresa não atendeu à solicitação da auditoria fiscal ensejando a hipótese prevista na norma *retro* transcrita de aferição indireta da base de cálculo de contribuições previdenciárias, principalmente porque as informações prestadas pela Recorrente à fiscalização mostraram-se imprestáveis a comprovar a real configuração de sua contabilidade.

Destarte, restou confirmada a plausibilidade do procedimento de aferição indireta adotado pela auditoria fiscal, ante a impossibilidade de se calcular o valor devido pela empresa a título de contribuições sobre faturas ou notas fiscais não apresentadas.

Da Decadência

Ainda que não tenha sido argüida, em via recursal, a decadência dos débitos compreendidos no presente lançamento, constata-se que parcela deles foi atingida pelo inegável decurso do prazo decadencial previsto em lei para a cobrança de valores relativos às contribuições previdenciárias.

No caso em apreço, o lançamento foi realizado enquanto vigorava os art. 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, segundo os quais os prazos decadencial e prescricional das contribuições previdenciárias seria de 10 anos.

Ocorre que, nas sessões plenárias dos dias 11 e 12.06.2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal–STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais aqueles dispositivos legais e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

Art. 103-A da Constituição Federal - O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Lei nº 11.417, de 19/12/2006 - Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

(...).

...Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

Temos que a partir da publicação na imprensa oficial, que se deu em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficaram obrigados a acatarem a Súmula Vinculante.

Assim, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplica ao caso concreto, uma vez que existem duas regras, aparentemente conflitantes, dispondo sobre a decadência de créditos tributários, tomando a primeira como termo inicial o pagamento indevido (art. 150, §4º), e a segunda o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (art. 173, I). Cumpre transcrever os referidos dispositivos legais:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...).

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Harmonizando os referidos dispositivos legais, o Superior Tribunal de Justiça esclareceu a aplicação do art. 173 para os casos em que o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação:

- 1) Quando não tiver havido pagamento antecipado;
- 2) Quando tiver ocorrido dolo, fraude ou simulação;
- 3) Quando não tiver havido declaração prévia do débito.

Cumpre transcrever o acórdão prolatado em sede de Recurso Especial representativo da controvérsia:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde,

iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009).

No voto lavrado no referido REsp 973.733/SC, foi transcrito entendimento firmado em outro julgamento (REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, DJ 25.02.2008), que limitam a aplicação do art. 150, §4º do CTN às hipóteses que tratam de tributo sujeito a lançamento por homologação, “quando ocorrer pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias”.

No caso dos autos, verifica-se que o contribuinte não pagou nenhuma das contribuições previdenciárias referentes ao período do lançamento, tendo constituído circunstância necessária ao afastamento do art. 150, §4º do CTN e, conseqüentemente, aplicação do seu art. 173, I.

Deste modo, considerando que o crédito previdenciário foi constituído em 20/12/2005, envolvendo as competências de 07/1996 a 11/2005, encontram-se decaídos os períodos de 07/1996 a 12/1999, porquanto este último poderia ter sido lançado a partir de 01/2000, findando-se o prazo decadencial em 12/2004.

Da incidência de contribuições sobre a remuneração de autônomos e pró-labore

No que pese à alegação do contribuinte acerca da inconstitucionalidade das contribuições incidentes sobre a remuneração de autônomos e pró-labore, ratifique-se o entendimento já externado de que não cabe a este Colendo Conselho apreciar matéria relativa à constitucionalidade de dispositivos legais.

Além do mais, as contribuições contra as quais se insurge o Recorrente estão devidamente pautadas na legislação vigente, sendo incabível qualquer argumento relativo à impossibilidade de sua incidência.

Ainda sobre a matéria, destaque-se que o STF, em via de ADI, julgou inconstitucional o inc. I do art. 22 da Lei 8.212/91, tendo em vista que as contribuições referentes aos autônomos e pró-labore não eram alcançadas pelas fontes de custeio previstas no inc. I, do art. 195 da CF/88 e, portanto, sua instituição somente poderia ser feita por lei complementar.

Ocorre que, a Lei 9.876/99 editada em 26 de novembro de 1999 alterou a redação do dispositivo acima citado que passou a dispor o seguinte:

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

*I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e **trabalhadores avulsos** que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.*

Observe que a expressão “trabalhadores avulsos” tornou constitucionais as exações incidentes sobre a remuneração de autônomos, bem como sobre o pró-labore, sendo procedente o lançamento efetuado nas competências a partir da edição da mencionada Lei, por conseguinte desde 26 de novembro de 1999.

Tendo em vista que a presente autuação engloba exercícios anteriores à aludida data, poder-se-ia argüir a inconstitucionalidade da exação imputada ao contribuinte, contudo, as contribuições concernentes às competências anteriores à 12/2000 já foram tidas como decadentes por este Conselho.

Pois bem. Uma vez que a Lei 9.876/99, que tornou constitucionais as contribuições incidentes sobre a remuneração de autônomos e pró-labore, foi editada no ano de 1999 e que as competências anteriores a 12/2000 encontram-se decaídas, os demais exercícios aos quais se refere o presente lançamento estão em perfeita consonância com a legislação tributária, devendo ser afastada qualquer alegação de inconstitucionalidade relativa à matéria em apreço.

Da incidência de contribuições previdenciárias sobre o 13º salário

Quanto à incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre a remuneração intitulada décimo-terceiro salário, o art. 28 §7º da Lei 8.212 ratifica o entendimento adotado pela Autoridade Fiscal, vez que aponta estar a gratificação natalina compreendida no salário-de-contribuição, sendo, portanto, objeto de incidência de quantias devidas ao INSS. Eis o teor da norma ora invocada:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

§ 7º O décimo-terceiro salário (gratificação natalina) integra o salário-de-contribuição, exceto para o cálculo de benefício, na forma estabelecida em regulamento. (Redação dada pela Lei nº 8.870, de 15.4.94) .

Haja vista a gratificação natalina integrar o salário-de-contribuição, não resta dúvidas quanto à cobrança de contribuições previdenciárias inserirem em sua base de cálculo os valores pagos a título de décimo-terceiro, entendimento corroborado pela jurisprudência deste Conselho consoante pode observar-se:

[...] 13º SALÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. - INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. Conforme dispõe o art. 225, § 1º do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, os dados informados em GFIP constituem termo de confissão de dívida quando não recolhidos os valores nela declarados. Uma vez que a notificada remunerou segurados, descontando as contribuições previdenciárias por eles devidas, conforme informação nos registros documentais da empresa, deveria a notificada efetuar o recolhimento à Previdência Social. Não efetuando o recolhimento a notificada passa a ter a responsabilidade sobre o mesmo. Nos termos do artigo 16, §4º do Decreto nº 70.235/72, a produção de provas está sujeita à preclusão. Como no processo judicial, o ônus probatório recai sobre quem alega. Há incidência de contribuição previdenciária sobre a parcela referente ao décimo terceiro salário, conforme previsão no art. 7º da Lei 8.620/1993. A alegação de inconstitucionalidade formal de lei não pode ser objeto de conhecimento por parte do administrador público. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo STF, ou examinado seu mérito no controle difuso (efeito entre as partes) ou revogada por outra lei federal, a referida lei estará em vigor e cabe à Administração Pública acatar suas disposições. Recurso Voluntário Negado.

Também o STJ adota posicionamento convergente ao que ora se expõe, conforme se pode inferir do seguinte acórdão:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA COMPENSAÇÃO. PRÓ-LABORE. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. REPERCUSSÃO FINANCEIRA. CORREÇÃO MONETÁRIA. LIMITES. LEIS Nº 9.032/95 e 9.129/95. DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. INCIDÊNCIA. (SÚMULA 83/STJ). PRECEDENTES.

1. Pacificou-se nesta Corte o entendimento segundo o qual, por ser tratar de tributo de natureza direta, não há necessidade de comprovação da não-repercussão financeira das contribuições previdenciárias. Precedentes.

2. A Primeira Seção, no julgamento do EREsp nº 189.052/SP (DJU DE 03.11.03), concluiu que, em se tratando de créditos advindos de recolhimento de contribuição declarada inconstitucional pela Suprema Corte, ficam afastadas as limitações impostas pelas Leis 9.032/95 e 9.129/95 à compensação tributária. E isto porque, com a declaração de inconstitucionalidade, surge o direito à restituição in totum ante à ineficácia plena da lei que instituiu o tributo.

3. Os índices a serem utilizados para correção monetária, em casos de compensação ou restituição, são o IPC, no período de março/90 a janeiro/91, o INPC, de fevereiro/91 a dezembro/91 e a UFIR, de janeiro/92 a 31.12.95.

4. A orientação desta Corte se coaduna com a do acórdão recorrido de que incide a contribuição previdenciária no décimo terceiro salário, em razão de sua natureza salarial (Súmula 83/STJ). Precedentes.

5. Recurso especial do INSS provido em parte. Recurso especial de Transtana Transporte Especializado de Veículos Ltda provido em parte.

Do exposto, restam, de pronto, afastadas as alegações do contribuinte, quanto à impossibilidade da incidência de contribuições previdenciárias sobre a remuneração intitulada 13º salário.

Das Contribuições Sociais devidas ao SAT

Alega a Recorrente a ilegalidade da cobrança da contribuição devida ao SAT – Seguro de Acidente de Trabalho, em razão da reserva exclusiva à lei, para estabelecer os conceitos de atividade preponderante e grau de risco de acidente de trabalho.

Pois bem. A exigência da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho é prevista no art. 22, II da Lei nº 8.212/1991, alterada pela Lei nº 9.732/1998, *in verbis*:

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

(...)

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 11/12/98)

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

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

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

Ademais, o dispositivo acima transcrito é regulamentado pelo art. 202 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, com alterações posteriores, *in verbis*:

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

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

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

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

Quanto ao Decreto 612/92 e posteriores alterações (Decretos 2.173/97 e 3.048/99) que, regulamentando a contribuição ao SAT, estabeleceram os conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio ou grave”, repele-se a arguição de contrariedade ao princípio da legalidade, uma vez que a lei fixou padrões e parâmetros, deixando para o regulamento apenas a delimitação dos conceitos necessários à aplicação concreta da norma.

Assim, os conceitos de atividade preponderante e grau de risco de acidente de trabalho não precisariam estar definidos em lei, pois o Regulamento é ato normativo suficiente para definição de tais conceitos, uma vez que são complementares e não essenciais na definição da exação.

Imperioso ressaltar que, do ponto de vista pessoal desse Relator, o SAT deve ser cobrado por estabelecimento, conforme farta orientação jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça, ao contrário do entendimento adotado por esta Câmara, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - SAT - AJUDA DE CUSTO - CONTROVÉRSIA ACERCA DA FORMA DE PAGAMENTO DOS VALORES - REEXAME DE PROVAS - SÚMULA 07/STJ - CRITÉRIO DE ANÁLISE DO RISCO DO ESTABELECIMENTO - CNPJ - SÚMULA 351/STJ - DÉBITO FISCAL VENCIDO - JUROS MORATÓRIOS - INCIDÊNCIA DA TRD - POSSIBILIDADE - ANATOCISMO - SÚMULA 283/STF - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - REDUÇÃO - MATÉRIA DE PROVA - 1- Afirmado no acórdão recorrido que não há prova de que os valores pagos pela executada o teriam sido a título de ajuda de custo, não pode o STJ apreciar a tese acerca da impossibilidade de tributação na hipótese, tendo em vista o óbice de sua Súmula 07. 2- **Esta Corte sumulou o entendimento de que a alíquota de contribuição ao SAT é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo da atividade preponderante quando houver apenas um registro.** 3- Segundo a jurisprudência do STJ, a TRD pode ser utilizada como equivalente aos juros de mora, sendo ilegal apenas sua aplicação como fator de correção monetária. 4- É manifestamente inadmissível o recurso especial em relação a tese da impossibilidade de anatocismo na cobrança dos juros de mora, se nesse ponto a recorrente não impugnou especificamente os fundamentos do acórdão recorrido. 5- A redução dos honorários advocatícios fixados em 2% (dois por cento) sobre o valor do débito com base no juízo de equidade demanda o reexame das circunstâncias fáticas da causa, vedado em sede de recurso especial, a teor da Súmula 07/STJ. 6- Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, não provido. (STJ - REsp 975.812 - (2007/0184644-3) - 2ª T - Relª Minª Eliana Calmon - DJe 02.04.2009 - p. 850)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - AGRAVO REGIMENTAL - SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT - LEI Nº 8.212/91, ART. 22, II - DECRETO Nº 2.173/97 - ALÍQUOTAS - FIXAÇÃO PELOS GRAUS DE RISCO DA ATIVIDADE PREPONDERANTE DESEMPENHADA EM CADA ESTABELECIMENTO DA EMPRESA, DESDE QUE INDIVIDUALIZADO POR CNPJ PRÓPRIO - JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO - SÚMULA 7/STJ - 1- A Primeira Seção assentou que: A Lei nº 8.212/91, no art. 22, inciso II, com sua atual redação constante na Lei nº 9.732/98, autorizou a cobrança do contribuição do SAT, estabelecendo os elementos formadores da hipótese de incidência do tributo, quais sejam: (a) fato gerador - Remuneração paga, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos; (b) a base de cálculo- O total dessas remunerações; (c) alíquota- Percentuais progressivos (1%, 2% e 3%) em função do risco de acidentes do trabalho. Previstos por lei tais critérios, a definição, pelo Decreto nº 2.173/97 e Instrução Normativa nº 02/97, do grau de periculosidade das atividades desenvolvidas pelas empresas não extrapolou os limites insertos na referida legislação, porquanto tenha tão somente detalhado o seu conteúdo, sem, contudo, alterar qualquer daqueles elementos essenciais da hipótese de incidência. Não há, portanto, ofensa ao princípio da legalidade, posto no art. 97 do CTN, pela legislação que institui o SAT- Seguro de Acidente do Trabalho (EResp 297215/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 12.9.2005). 2- **A Primeira Seção reconsolidou a jurisprudência da Corte, no sentido de que a alíquota da contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho - SAT, de que trata o art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, deve corresponder ao grau de risco da atividade desenvolvida em cada estabelecimento da empresa, individualizado por seu CNPJ. Possuindo esta um único CNPJ, a alíquota da referida exação deve corresponder à atividade preponderante por ela desempenhada** (Precedentes: ERESP nº 502.671/PE, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 10.8.2005; ERESP nº 604.660/DF, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 1.7.2005 e ERESP nº 478.100/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 28.2.2005). Incidência da Súmula 351/STJ. 3- A alíquota da contribuição para o seguro de acidentes do trabalho deve ser estabelecida em função da atividade preponderante da empresa, possuidora de um único CNPJ, considerada esta a que ocupa, em cada estabelecimento, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, nos termos do Regulamento vigente à época da autuação (§ 1º, artigo 26, do Decreto nº 612/92). 4- Vale ressaltar que o reenquadramento do pessoal administrativo em grau de risco adequado e a estipulação da alíquota devida, assentados pela instância ordinária com fundamento na prova produzida nos autos, decorre de enquadramento tarifário, restando, assim, inviável o exame da matéria pelo E. STJ, a teor do disposto na Súmula 7, desta Corte, que assim determina: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial". 5- Agravo regimental não-provido. (STJ - AgRg-REsp 747.508 - (2005/0073836-6) - 2ª T. - Rel. Min. Mauro Campbell Marques - DJe 11.03.2009 - p. 266)

Logo, em relação ao SAT, entendo que sua cobrança deverá se dar por cada estabelecimento da Recorrente e ser correspondente ao grau de risco ali desenvolvido de maneira autônoma e não por sua atividade preponderante.

Da inconstitucionalidade da cobrança de contribuição do SALÁRIO-EDUCAÇÃO

Manifestamente improcedente, outrossim, a argumentação que questiona a constitucionalidade da contribuição para o salário-educação, vez que a definição sobre o tema já se acomodou definitivamente no âmbito jurisprudencial, culminando inclusive na formulação do verbete nº 732 da Súmula do E. STF, que assim orienta:

“SÚMULA Nº 732 – 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 9.424/96.”

Portanto, escorreito e incensurável o lançamento que exigiu a cobrança dos créditos referentes ao salário-educação.

Das Contribuições de Terceiros

Quanto à alegação de inconstitucionalidade e ilegalidade das contribuições sociais destinadas a Terceiros (INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE), reafirmo que a apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exacerba sua competência originária, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.

Desta feita, no que diz respeito à contribuição devida a Terceiros, nossa jurisprudência há muito já se posicionou acerca de sua legalidade e constitucionalidade, como facilmente se depreende nos julgados abaixo, *literris*:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS GERAIS - SESC E SENAC - SESCOOP - COOPERATIVA DE TRABALHO MISTA - ENQUADRAMENTO SINDICAL - ART. 557 DA CLT - PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE - CONSTITUCIONALIDADE DAS EXAÇÕES - EXIGIBILIDADE - NÃO REFERIBILIDADE - DECRETOS-LEIS 9.853/46 E 8.621/46 - MP 1.898-13/99 - APELAÇÃO DESPROVIDA - 1- Verificado o enquadramento da Apelante, mediante a análise de seus fins, dispostos no estatuto às fls. 32/55 dos autos, nº 2º Grupo do quadro anexo ao art. 577 da Consolidação das Leis do Trabalho - E que foi recepcionado pela Carta Magna de 1988- Sujeita-se a mesma ao recolhimento de contribuições sociais gerais ao SESC e SENAC. Confirase a jurisprudência deste eg. Tribunal: AMS 2000.33.00.000789-8/BA, 8ª Turma, Rel.: Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, DJ de 251-2008, p. 319) e AMS 1999.38.00.041030-4/MG, 7ª Turma, Rel.: Desembargador Federal Catão Alves, DJ de 13-4-2007, p. 76). 2- A exigência do recolhimento das contribuições sociais para o SESC e o SENAC, de natureza jurídica social, encontra-se amparada em lei, devidamente recepcionada pela Carta Magna de 1988 (cf. Lei 9504, art. 240), notadamente em face da eleição da valorização do trabalho e o progresso social do trabalhador como princípios pétreos da ordem econômica e social (cf. art. 170, CF/88). Relativamente às cooperativas, a própria Medida Provisória nº 1.898-13/99, criadora do SESCOOP, faz referência, em seu art. 9º, ao fato de que as contribuições anteriormente arrecadadas pelas cooperativas e destinadas ao SESC/SENAC,

passaram a ser canalizadas para a nova entidade. 3- Desnecessária a referibilidade, relação e vinculação entre a exação e o contribuinte, que prescinde ser beneficiado diretamente pelas exações em comento, porquanto contribuições de intervenção no domínio econômico, cujo objetivo é efetivar, sob todos os aspectos, o apoio e desenvolvimento das empresas, em sua generalidade e independentemente do fato de praticarem atos de comércio - Ou não- Ou de serem prestadoras de serviços- Ou não. 4- Neste sentido: "As contribuições destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema (S) sindical (SESC/SENAC, Sesi/SENAI, Sest/SENAT, SEBRAE) são definidas pela jurisprudência como contribuições sociais de intervenção no domínio econômico, inseridas no contexto da concretização da cláusula pétrea da valorização do trabalho e dignificação do trabalhador, a serem suportadas por todas as empresas, ex vi da relação jurídica direta entre o capital e o trabalho, independentemente da natureza e objeto social delas." (In AC 2000.01.00.026011-8/MG, 7ª Turma do TRF/1ª Região, Rel.: Des. Federal Luciano Tolentino Amaral, e-DJF1 195-2008, p. 124). 5- Recurso de apelação ao qual se nega provimento. (TRF-1ª R. - AC 2003.38.00.039897-0/MG - 7ª T. - Rel. Itelmar Raydan Evangelista - DJe 23.01.2009 - p. 202)

CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PARA O SESC/SENAC - CONTRIBUIÇÃO PARA O SEBRAE - CONSTITUCIONALIDADE - 1- Pacificou-se no E. Superior Tribunal de Justiça o entendimento no sentido de que a contribuição para o SESC/SENAC é devida pelas empresas prestadoras de serviço (REsp nº 431.347/SC, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, D.J. de 25.11.2002 e REsp nº 587.415/ SC, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, D.J. de 03.5.2004). 2- No julgamento do RE nº 396.266/SC, o E. STF concluiu pela constitucionalidade da cobrança da contribuição para o SEBRAE. 3- Apelação improvida. (TRF-1ª R. - AC 2005.33.00.017895-3/BA - 7ª T - Rel. Des. Fed. Catão Alves - DJe 06.03.2009 - p. 140)

Precedentes. Agravo regimental não provido.

Do exposto, inegável a constitucionalidade das contribuições destinadas a terceiras entidades devendo, portanto, ser mantido o lançamento concernente à aludida matéria, diante de sua constatada procedência.

Da cobrança da Taxa SELIC

Entendo ser possível e correta a aplicabilidade da Taxa SELIC nos casos de atraso no pagamento de importâncias devidas ao INSS, haja vista sua previsão legal estar devidamente fundamentada no art. 58, inc. II do Decreto nº 2.173/97, consoante se pode observar:

Art. 58. Para o pagamento de valores das contribuições e demais importâncias devidas à seguridade social, arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e não recolhidas até a data de seu vencimento, inclusive dos débitos objeto de parcelamento, incidirão: [...]

II - juros de mora:

a) um por cento no mês do vencimento;

b) equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-

*SELIC nos meses intermediários;
c) - um por cento no mês do pagamento;*

Além do mais, ressalto que recentemente o Segundo Conselho aprovou a Súmula nº 03 que assim dispôs sobre a matéria:

“SÚMULA Nº 3 - É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.”

Relembre-se, mais uma vez, no que tange à alegada inconstitucionalidade da taxa, o entendimento de que a instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre questões em que se presume a colisão da legislação de regência com a Constituição Federal, atribuição reservada, no direito pátrio, ao Poder Judiciário (Constituição Federal, art. 102, I, “a” e III, “b”, art. 103, § 2º; Emenda Constitucional nº 3/93; Código de Processo Civil -, arts. 480 a 482).

Da multa moratória

No tocante aos acréscimos legais, salientamos que os mesmos vêm determinados pela legislação previdenciária, não possuindo natureza de confisco a exigência da multa moratória, conforme prevê o art. 35 da Lei nº 8.212/1991. Não recolhendo na época própria, o contribuinte tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento. Se não houvesse tal exigência haveria violação ao princípio da isonomia, pois o contribuinte que não recolhera no prazo fixado teria tratamento similar àquele que cumprira em dia com suas obrigações fiscais.

Imperioso, contudo, destacar que em respeito ao art. 106 do CTN, inciso II, alínea “c”, deve o Fisco perscrutar, na aplicação da multa, a existência de penalidade menos gravosa ao contribuinte. No caso em apreço, esse cotejo deve ser promovido em virtude das alterações trazidas pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que instituiu mudanças à penalidade cominada pela conduta da Recorrente à época dos fatos geradores.

Assim, identificando o Fisco benefício ao contribuinte na penalidade nova, essa deve retroagir em seus efeitos, conforme ocorre com a nova redação dada ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991 que assim dispõe:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Por sua vez, o art. 61 da Lei nº 9.430/96 reza:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação

específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

Confrontando a penalidade retratada na redação original do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a que ora dispõe o referido dispositivo legal, vê-se que a primeira permitia que a multa atingisse o patamar de 100%, dado o estágio da cobrança do débito, ao passo que a nova limita a multa a vinte por cento.

Sendo assim, diante da inafastável aplicação da alínea “c”, inciso II, art. 106, do CTN, conclui-se pela possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, se for mais benéfica para o contribuinte.

Da Conclusão

Em virtude do exposto, conheço do Recurso, para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para excluir do lançamento os períodos atingidos pela decadência (exercícios anteriores a jan/2000), para determinar que a alíquota do SAT seja calculada de acordo com a atividade preponderante de cada um dos estabelecimentos da empresa, bem como para que seja aplicada a multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica ao contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 09 de fevereiro de 2011

Leonardo Henrique Pires Lopes

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresentamos nosso voto divergente da posição do ilustre Relator na parte que trata do SAT.

Quanto ao argumento da ilegalidade da cobrança da contribuição devida ao SAT — Seguro de Acidente de Trabalho, em razão da reserva à lei para estabelecer os conceitos de atividade preponderante e grau de risco de acidente de trabalho não confiro razão à recorrente.

A exigência da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho é prevista no art. 22, II da Lei no. 8.212/1991, alterada pela Lei no. 9.732/1998, nestas palavras:

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

...

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei no. 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº9.732, de 11/12/98)

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

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

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

Regulamenta o dispositivo acima transcrito o art. 202 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, vigente à época dos fatos, nestas palavras:

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

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

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

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

§ 1º As alíquotas constantes do caput serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, respectivamente, se a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa ensejar a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição.

§ 2º O acréscimo de que trata o parágrafo anterior incide exclusivamente sobre a remuneração do segurado sujeito às condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física. § 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

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

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

§ 5º O enquadramento no correspondente grau de risco é de responsabilidade da empresa, observada a sua atividade econômica preponderante e será feito mensalmente, cabendo ao Instituto Nacional do Seguro Social rever o auto-enquadramento em qualquer tempo.

...

§ 10. Será devida contribuição adicional de doze, nove ou seis pontos percentuais, a cargo da cooperativa de produção, incidente sobre a remuneração paga, devida ou creditada ao cooperado filiado, na hipótese de exercício de atividade que autorize a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)

§ 11. Será devida contribuição adicional de nove, sete ou cinco pontos percentuais, a cargo da empresa tomadora de serviços de cooperado filiado a cooperativa de trabalho, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, conforme a atividade exercida pelo cooperado permita a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)

§ 12. Para os fins do § 11, será emitida nota fiscal ou fatura de prestação de serviços específica para a atividade exercida pelo cooperado que permita a concessão de aposentadoria especial. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003).

...

Quanto ao argumento de ilegalidade de o Decreto definir os conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio ou grave", repele-se tal argüição na medida em que a lei fixou padrões e parâmetros, deixando para o regulamento a delimitação dos conceitos necessários à aplicação concreta da norma.

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça já assentou jurisprudência no sentido da legalidade da fixação da alíquota por meio de Decreto. Transcrevemos um Acórdão nesse sentido:

“REsp. 386.028-RS, D.J. 17.11.2003, Rel. Min. Castro Meira

ADMINISTRATIVO. RECURSO ESPECIAL. SEGURO DE ACIDENTE DE TRABALHO. SAT. GRAU DE RISCO.

1. É legítimo o estabelecimento, por Decreto, do grau de risco, com base na atividade preponderante da empresa.

2. Recurso Especial parcialmente conhecido e improvido.”

Estabelecida a legalidade da definição dos graus de risco por meio de Decreto, resta-nos definir outro ponto que é suscitado sobre o assunto: o grau de risco deve ser aferido por estabelecimento ou na totalidade da empresa?

A controvérsia, a despeito da explícita referência do art. 22, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c”, bem do art. 202 do Decreto 3.048/99 a atividade preponderante da empresa – e não do estabelecimento –, é alimentada pela existência da Súmula 351 do STJ que tem o seguinte conteúdo:

“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.”

Para compreendermos os fundamentos do surgimento de tal súmula, pesquisamos os precedentes que ensejaram a sua origem. Notamos que em todos eles há uma cadeia de citações de decisões que acabam por ter como origem comum Acórdãos do antigo Tribunal Federal de Recursos (TFR) que se referiam ao regime jurídico da referida exação antes da edição da Lei 8.212/91, especialmente a Lei 6.367/76 e o Decreto 83.081/79.

Verificamos que o art. 15 da Lei 6.367/76 transferiu para o poder regulamentar a competência de classificar os três graus de risco segundo “a atual experiência de risco”, *in verbis*:

Art. 15. O custeio dos encargos decorrentes desta lei será atendido pelas atuais contribuições previdenciárias a cargo da União, da empresa e do segurado, com um acréscimo, a cargo exclusivo da empresa, das seguintes percentagens do valor da folha de salário de contribuição dos segurados de que trata o Art. 1º:

I - 0,4% (quatro décimos por cento) para a empresa em cuja atividade o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;

II - 1,2% (um e dois décimos por cento) para a empresa em cuja atividade esse risco seja considerado médio;

III - 2,5% (dois e meio por cento) para a empresa em cuja atividade esse risco seja considerado grave.

§ 1º O acréscimo de que trata este artigo será recolhido juntamente com as demais contribuições arrecadadas pelo INPS.

§ 2º O Ministério da Previdência e Assistência Social (MPAS) classificará os três graus de risco em tabela própria organizada de acordo com a atual experiência de risco, na qual as empresas serão automaticamente enquadradas, segundo a natureza da respectiva atividade

Exercendo sua função regulamentadora, o Decreto 83.081/79 trazia textualmente como parâmetro para a definição do grau de risco a separação por CGC, conforme pode ser observado em seu art. 40, a seguir reproduzido:

Art. 40. Para os efeitos do artigo 38, a empresa se enquadrará na tabela do Anexo I em relação a cada estabelecimento como tal caracterizado pelo Cadastro Geral de Contribuintes - CGC do Ministério da Fazenda.

§ 1º Quando a empresa ou o estabelecimento com CGC próprio, que a ela se equipara, exercer mais de uma atividade, o enquadramento se fará em função da atividade preponderante.

§ 2º Para os efeitos do § 1º, considera-se atividade preponderante a que ocupa o maior número de segurados.

Seguindo tais dispositivos, o TFR assentou entendimento de que era o CGC de cada estabelecimento que determinava o grau de risco das empresas, sendo que, existindo um único CGC, dever-se-ia apurar a atividade preponderante. Fácil notar que nenhum esforço hermenêutico foi necessário para tanto, pois o então Decreto regulamentador já previa que a classificação seria feita por estabelecimento com CGC próprio.

Ocorre que o regime jurídico da contribuição para financiamento do Seguro de Acidente do Trabalho foi modificado com a entrada em vigor da Lei 8.212/91. A nova lei, além de ampliar a destinação dos recursos da contribuição para o financiamento de todos os benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, faz referência à atividade preponderante em seu art. 22. Por seu turno, o Decreto 3.048/99, ao exercer a função regulamentadora, não trouxe mais como critério a separação por CGC ou CNPJ, tendo preferido explicitar seu conceito de atividade preponderante em toda a empresa.

Logo, com a mudança do regime jurídico, restaram superados os fundamentos da jurisprudência do antigo TFR e, por consequência, os fundamentos jurídicos que ensejaram o surgimento da Súmula 351 do STJ, posto que toda a argumentação dos Ministros do STJ nos precedentes da referida súmula amparam-se nas superadas decisões do TFR. Mesmo reconhecendo a necessidade de ser preservada a segurança jurídica que as súmulas ajudam a concretizar, não podemos assumir que as decisões judiciais prevaleçam sobre as leis que lhe são posteriores. Modificada a lei que dava fundamento à Súmula, e não tendo esta força vinculante, desaparece sua força como instrumento que viabiliza a segurança jurídica.

Por mais que entendamos que o grau de risco a que os trabalhadores estão expostos é melhor avaliado por atividade ou por estabelecimento, com o atual regime jurídico aplicável ao assunto, estaríamos decidindo em ofensa à legislação e, portanto, com desprestígio da segurança jurídica, se tomássemos como critério o estabelecimento ou a atividade dentro de um mesmo estabelecimento. Se o Decreto 3.048/99 regulamentou o grau de risco sem extrapolar os limites do poder regulamentar, como entendemos ser o caso, suas determinações sobre o assunto devem ser acatadas.

Assim, a atividade preponderante é aquela que, na empresa, ocupa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, em consonância com o §3º do art. 202 do Decreto 3.048/99. Definida a atividade preponderante, a alíquota aplicável na incidência da contribuição será definida pela consulta à tabela do Anexo V do mesmo Decreto.

No caso em análise, não há reparos a fazer no lançamento quanto à alíquota do SAT que considera a atividade preponderante da empresa.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva

Processo nº 10865.001688/2007-11
Acórdão nº **2301-01.812**

S2-C3T1
Fl. 330
