



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.727602/2015-76
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2202-009.823 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de abril de 2023
Recorrentes SERVIÇO DE APOIO AS MICRO E PEQ EMPRESAS
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA, VALOR VIGENTE NA DATA DE APRECIÇÃO DO RECURSO. SÚMULA CARF Nº 103.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, conforme a Súmula CARF nº 103.

FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO NÃO VERIFICADO. ART. 142 DO CTN. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

O vício material diz respeito aos aspectos intrínsecos do lançamento e se relaciona com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, a teor do que dispõe o art. 142 do CTN.

GILRAT. ENQUADRAMENTO.

O fato da lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, preconizado no art. 5º, inc. II, e da legalidade tributária, art. 150, I, ambos da Constituição da República.

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. REGISTRO NO CNAS E CEBAS. NECESSIDADE. ART. 55 DA LEI Nº 8.212, DE 1991. CONSTITUCIONALIDADE. STF. RE 566.622.

O art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, foi julgado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Especial RE 566.622, em sua redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001, sendo exigível, à época de ocorrência dos fatos geradores, o registro junto ao Conselho Nacional de Assistência Social e o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, para efeito de fruição do benefício de desoneração das contribuições devidas à seguridade social.

As exigências para fruição do benefício fiscal encontram-se expressamente previstos em atos normativos, cabendo à parte interessada a prática dos atos necessários a torná-la apta à fruição do benefício.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

É vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF, ressalvadas as expressas exceções, afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas pelo CARF ou pelos tribunais judiciais, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se estendem a outras ocorrências, senão aquela objeto da decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício e conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo dos argumentos de defesa, relativos ao AI/Debcad nº 51.036.046-7, de decadência, nulidade e desqualificação da multa de ofício; e na parte conhecida do recurso voluntário, por maioria de votos, dar-lhe provimento parcial, para declarar que a nulidade do AI Debcad nº 51.036.046-7 é por vício material, vencido o conselheiro Mário Hermes Soares Campos (relator) que negou provimento. Os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros e Martin da Silva Gesto votaram pelas conclusões com relação ao pedido de reconhecimento da imunidade da recorrente. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Martin da Silva Gesto.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos – Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sônia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra a Acórdão nº 04-40.954 da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS (DRJ)CGE), que julgou procedente em parte a impugnação aos lançamentos consubstanciados nos Autos de Infrações (AI's/DEBCAD) nºs 51.036.046-7 e 51.036.047-5, nos valores originais de R\$ 12.511.253,95 e R\$ 1.012.943,29 (respectivamente), consolidados em 16/10/2005, com ciência pessoal, por meio de representante legal, em 26/10/2015. Também houve interposição de recurso de ofício, relativamente ao AI/DEBCAD nº 51.036.046-7, que foi anulado no julgamento de piso por vício formal.

Consoante o “Relatório Fiscal do Processo”, elaborado pela autoridade fiscal lançadora (e.fls. 23/32) e parte integrante da autuação, os lançamentos referem-se:

- AI/DEBCAD nº 51.036.046-7 - contribuição devida à Seguridade Social, correspondente à parte patronal, devido à contratação, pela autuada, de contribuintes individuais por intermédio de pessoas jurídicas interpostas, criadas com o fim específico de prestação de serviços para o Sebrae/RS. Em decorrência da irregularidade apurada, foi aplicada multa qualificada (no percentual de 150%), por entender a autoridade fiscal lançadora que a prática adotada pelo Sebrae/RS, de obtenção da força intelectual de colaboradores, pessoas físicas, para desenvolver as atividades de instrutoria e consultoria, configuraria fraude pela simulação de pagamentos a pessoas jurídicas com prejuízo para a Fazenda Pública, uma vez que os serviços teriam sido prestados por contribuintes individuais e a ação simulada impediria o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, suprimindo o pagamento do tributo.

- AI/DEBCAD) nº 51.036.047-5 – diferença da contribuição a cargo da empresa em função do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos do Ambiente de Trabalho (Gilrat), por incorreto enquadramento na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), implicando em incorreta declaração do Fator Acidentário de Prevenção (FAP).

Os fundamentos do lançamento fiscal encontram-se devidamente especificados no “Relatório Fiscal do Processo”, nos seguintes termos:

1.INTRODUÇÃO

(...)

1.4 O Sistema Sebrae foi instituído pelo Decreto nº 99.570 de 09 de outubro de 1990, anexo.

Art. 1º Fica desvinculado da Administração Pública Federal o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa (Cebrae) e transformado em serviço social autônomo.

Parágrafo único. O Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa (Cebrae), passa a denominar-se Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae).

Art. 2º - § 1º Para execução das atividades de que trata este artigo, poderão ser criados os Serviços de Apoio às Micro e Pequenas Empresas nos Estados e no Distrito Federal.

§ 2º Os Serviços de que trata o parágrafo precedente serão executados por intermédio de entidades identificadas pela expressão "Sebrae", seguida da sigla da Unidade Federativa correspondente.

1.5. Conforme o Estatuto Social, anexo, Art. 1º, O Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas do Estado do Rio Grande do Sul é uma entidade associativa de direito privado, sem fins lucrativos, instituída sob a forma de serviço social autônomo, regulada por Estatuto, designada simplificada de SEBRAE/RS.

1.6 O sujeito passivo do presente lançamento fiscal tem por objeto fomentar o desenvolvimento sustentável, a competitividade e o aperfeiçoamento técnico das microempresas e das empresas de pequeno porte.

1.7 O sujeito passivo é uma Entidade sem Fins Lucrativos, compondo o grupo 3 da Tabela de Natureza Jurídica, anexa, que têm por objetivo a identificação da constituição jurídico-institucional das entidades públicas e privadas nos cadastros da administração pública do País. Neste sentido a melhor classificação de natureza jurídica, do sujeito passivo, é a posição 307-7 - Serviço Social Autônomo, diferente do que consta no Cadastro CNPJ. Anexo "Comprovante de Inscrição CNPJ". A Tabela de Natureza

Jurídica 2003.1 foi aprovada pela Resolução Concla n.º 1, de 28/12/2005, e publicada no Diário Oficial da União n.º 251, de 30/12/2005 -anexada.

1.8 A pessoa jurídica de direito privado constituída sob a forma de serviço social autônomo deve se enquadrar no código FPAS 523, conforme a Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009 (na redação atualizada até a Instrução Normativa RFB n.º 1.307, de 27 de dezembro de 2012), artigos 109, caput e parágrafos 1º, inciso I, e 5º, inciso I, 109-A, inciso VII, 109-B, caput, 109-C, caput e parágrafos 1º a 3º, 111-F, inciso III, 111 -G, 111-H, parágrafo 2º, e anexo I.

2. FATO GERADOR

O Fato Gerador da Obrigação Principal é o serviço prestado ao Contribuinte por segurados empregados e, também, o serviço prestado pelos segurados contribuintes individuais através de empresas interpostas.

2.1 DA CONTRATAÇÃO DE INSTRUTORES E CONSULTORES

2.1.1 - O Sebrae/RS fomenta o desenvolvimento dos empreendedores e dos candidatos a empresários através de cursos, palestras, consultorias e outros eventos de capacitação nas mais diversas áreas da atividade econômica.

2.1.2 - O Sebrae/RS conta com um quadro funcional insuficiente para o atendimento de suas demandas de disseminação dos conteúdos de seus cursos e consultorias e necessita obter esses profissionais fora de seu quadro de empregados. A procura dos profissionais no mercado é feita através de Editais, neles estão contidas as regras e condições da prestação dos serviços. Editais anexos 2008 e 2011.

2.1.3 - O Sebrae/RS vem alterando a redação dos Editais procurando enfatizar a contratação de Pessoas Jurídicas para a prestação de serviços. Pelas as regras dos Editais que abrangeram o período da Auditoria verificamos a tendência em focar as contratações nas pessoas jurídicas, mas o que se verifica é a prestação dos serviços pelas pessoas físicas.

1.1. O presente Edital objetiva efetivar o Credenciamento de Pessoas Jurídicas que indicam profissionais para integrar o Cadastro de Consultores de Intervenção, Facilitadores de Aprendizagem, Consultores Articuladores Setoriais e Consultores de Atendimento Coletivo do SEBRAE/RS listados no anexo II, e para prestação de serviços aos seus clientes nas áreas de atuação/conhecimento listadas no anexo I. (Edital de 2008). 1.1. Este Edital tem como objeto o Credenciamento de Pessoas Jurídicas, para integrar o Cadastro de Prestadores de Serviços de Instrutória e Consultoria do SEBRAE/RS, que poderão ser chamadas para prestação de serviços aos seus clientes nas áreas/subáreas de conhecimento listadas no anexo I, quando houver demanda. (Edital de 2011).

2.1.4 - As alterações nos Editais preservaram os profissionais que já estariam prestado serviços, certo que, sem os mesmos, não haveriam Instrutores/Consultores, conforme é tratado nos preâmbulos dos Editais.

Preambulo. Este Edital anula os credenciamentos dos consultores credenciados por editais anteriores que não iniciaram a prestação de serviços ao SEBRAE/RS até a publicação do presente edital.

Os contratos decorrentes dos processos de credenciamento anteriores a este edital permanecem válidos, desde que os profissionais já tenham iniciado trabalhos com a instituição. O SEBRAE/RS no decorrer dos seus processos e mudanças de estratégias, automaticamente vem desenvolvendo os seus consultores atuantes dentro das novas exigências. Conforme suas demandas, o SEBRAE/RS, realizará a adequação dos consultores atuantes para o modelo de competências frente ao presente credenciamento. Este processo será gradual e não representará interrupção dos trabalhos (Edital de 2005).

Preambulo item 8. O SEBRAE/RS no decorrer dos seus processos e mudanças de estratégias realizará a adequação no quadro de credenciados atuantes por meio de processos de reavaliação e atualização de conhecimentos (Edital de 2011).

2.1.5 - O Sebrae/RS remunera os profissionais por hora/aula e com valores predefinidos nos Editais. As empresas, pessoas jurídicas, não se manifestam sobre as condições financeiras de tais contratos, limitam-se às tabelas do Sebrae/RS. O contrato é padronizado e não estabelece as condições da prestação de serviços, é um contrato de adesão onde os prestadores, em documentos denominados "Anexo de Notas Fiscais" ou "Espelho da Nota Fiscal", declaram a adesão ao "Contrato Padrão" do Sebrae/RS, conforme anexos "Contrato Padrão Anexo V Edital 2011" e amostra de contratos firmados e de Anexos de Notas, Espelho de Nota e Notas Fiscais.

2.1.6 - O Sebrae/RS contrata os profissionais para a prestação dos serviços de Instrutória e Consultoria, fixa o valor da hora/aula, paga as despesas desses profissionais com alimentação, hospedagem e pela utilização de veículos próprios. Tem critérios e regras para ressarcir os profissionais em seus deslocamentos. A prestação de contas é feita diretamente com o Sebrae/RS e não com a empresa contratada como consta no Edital de 2011:

12.2 As indenizações de despesas (alimentação, hospedagem e deslocamento) serão pagas tendo por base os deslocamentos entre a cidade sede da empresa credenciada e a cidade da prestação do serviço e número de horas da prestação de serviço.

12.2.1 As indenizações de despesas serão calculadas de acordo com os valores estabelecidos em política interna, regulados por parâmetros de mercado. (Edital de 2011).

2.1.6.1- Os Instrutores/Consultores fazem a prestação de contas dos serviços prestados e das despesas de deslocamento/refeições diretamente com o Sebrae/RS, que lança em sua contabilidade utilizando-se de uma nota fiscal emitida pelas pessoas jurídicas que indicaram os profissionais para a prestação dos serviços.

2.1.6.2- Observa-se nas Notas Fiscais anexadas, "Notas Fiscais TIF 03", a discriminação dos serviços, número de horas de instrutórias/consultorias, indenizações de alimentação, quilômetros rodados e hospedagens.

2.1.6.3- Os valores discriminados nas notas fiscais são contabilizados como despesas do Sebrae-RS em contas distintas. A parcela referente as horas trabalhadas é lançada nas contas 3.1.2.1.01.001 INSTRUTÓRIA - PJ e 3.1.2.1.01.002 CONSULTORIA - PJ e outra parcela denominada de "Indenização de despesas" é lançada na conta 3.1.3.1.01.004 INDENIZAÇÃO TERCEIROS, referente as despesas de alimentação, hospedagem e deslocamento. Anexas Notas Fiscais referentes a Intimação Fiscal Nº 11.

2.1.7 - Há uma vinculação do Sebrae/RS com os profissionais. As pessoas jurídicas dos profissionais não se envolvem com o Sebrae/RS, que descredencia os profissionais caso não compareçam para realizar as etapas de avaliação presencial, ou forem reprovados em qualquer uma das etapas do processo de seleção ou desistir e não preencher ou deixar de apresentar os documentos e anexos solicitados nos Editais (item 9.1 Edital 2008 e item 11 Edital 2011).

(...)

2.1.8 - O Sebrae/RS define a programação de seus cursos/consultorias e faz contato diretamente com os profissionais habilitados que têm autonomia para aceitar ou não a prestação do serviço. A empresa interposta só indica alguém e o SEBRAE se encarrega de treinar e avaliar o indicado. No período de experiência o profissional fica limitado a uma carga horária mínima. (Edital 2011).

(...)

2.1.9 - As Pessoas Jurídicas (prestadora de serviço) são apenas formais, pois são descredenciadas caso, no decorrer do contrato, perder todos os profissionais aprovados no processo (item 9.2 Edital 2008), e substituir o profissional inicialmente designado por outro profissional, credenciado ou não, para executar o serviço para o qual foi contratado, no todo ou em parte, sem prévia e expressa autorização do SEBRAE/RS/RS (item 11.1 Edital 2011, adiante referido).

2.1.10 - O Sebrae/RS impõe regras aos profissionais prestadores de serviços. No item 11, do Edital de 2011, nas condições do término da prestação de serviço e/ou descredenciamento, temos:

11.1. A pessoa jurídica e/ou profissional habilitado poderão ser descredenciados ou ter a prestação de seus serviços encerrados quando:

1) Executar soluções e/ou realizar trabalhos junto a clientes do SEBRAE/RS sem ter recebido a Orientação para Prestação de Serviços, isto é, sem estar formalmente habilitado na metodologia a realizar.

m) Não prestarem serviços ao SEBRAE/RS durante 24 meses consecutivos.

11.2. A pessoa jurídica e/ou o profissional habilitado poderá requerer, a qualquer tempo, o seu descredenciamento ou seu afastamento ao SEBRAE/RS, mediante solicitação formal e conclusão da prestação de serviço em andamento.

11.3. Cessará a prestação de serviços ao SEBRAE/RS, por tempo indeterminado, após receber 3(três) advertências.

2.1.10.1 - Também, pelo Edital de 2008, item 8, já havia o comando do Sebrae/RS nas relações com os profissionais:

8. CRITÉRIOS PARA DESIGNAÇÃO DOS TRABALHOS

Os critérios para designação dos trabalhos seguem a seguinte ordem:

8.1. Demanda da região do credenciado;

8.2. Área de atuação dos credenciados;

8.3. Pontuação geral e/ou pontuação obtida nas competências individualmente;

8.4. Limite de horas para prestação de serviços por mês (neste edital estabelecida em 120 horas);

8.5. Resultado de avaliação de desempenho do consultor.

2.1.11 - O Sebrae/RS permite que as pessoas físicas habilitadas se vinculem a qualquer pessoa jurídica, assim, um profissional pode trocar de empresa, e mais, o profissional habilitado libera a empresa das exigências iniciais e ainda, todo o trabalho é agendado em seu nome e não da pessoa jurídica, tudo regido pelo item 2.4 do Edital 2011. O Trabalho é prestado pessoalmente pelos Instrutores/Consultores.

2.4. Para participar do processo de credenciamento no Edital do SEBRAE/RS, a pessoa jurídica deverá estar, no ato de sua inscrição, constituída há pelo menos 6 (seis) meses. Esta regra não se aplica para empresas constituídas por profissionais que já foram vinculados a empresas credenciadas pelo Sebrae/RS por período maior do que 24(vinte e quatro) meses, somando no mínimo 1.000 (hum mil) horas de trabalhos prestados ao SEBRAE/RS e apresentando avaliação superior a 60% de aprovação. Observa-se que, para novo credenciamento através de outra empresa, o profissional deve ter encerrado todos os trabalhos agendados em seu nome através da empresa pela qual foi credenciado anteriormente.

2.1.12 - A contratação de Instrutores/Consultores para desenvolver atividades com empreendedorismo, que o Sebrae denomina Empretec, é ainda mais dissimulada, o Profissional é treinado para desenvolver a metodologia voltada para o desenvolvimento de características de comportamento empreendedor e para a identificação de novas oportunidades de negócios. Nesse caso, o Profissional participa de dois seminários, sendo o segundo em tempo integral, onde é avaliado por uma equipe e pelo Coordenador Estadual, tornando-se um "Instrutor Trainee".

2.1.12.1 Mas não é só isso, o profissional contratado, que seria vinculado a uma pessoa jurídica, que não ao SEBRAE-RS, pode fazer carreira, progredir profissionalmente e se tornar um Instrutor do Empretec de acordo com os critérios do Sebrae e não os de sua empresa (a interposta Pessoa Jurídica).

2.1.12.2 A seleção e os critérios da contratação para Instrutor/Consultor Seleccionador Empretec estão regulados nos art .4º e 5º do Anexo II do Edital de Credenciamento SEBRAE/RS nº 01/2004 Revisão 02, anexado como "Anexo II Regras Empretec Edital 2011".

(...)

2.1.13 - O Sebrae/RS administra todas as atividades dos profissionais, inclusive às intelectuais, controle de deslocamentos, de prestação de contas, metodologia do trabalho, o comportamento pessoal do profissional junto a seus clientes, tudo isso sem a participação da simulada pessoa jurídica, que se passa por interposta.

2.1.14 - O Sebrae/RS utiliza-se da contratação de pessoas jurídicas para prestação de serviços quando estes são de fato executados por pessoas físicas, de forma habitual e onerosa, visando proporcionar irregularmente a redução de custos e economia de tributos como as Contribuições Previdenciárias.

2.1.14.1 - O SEBRAE declara a contratação de empresas para lhe prestarem serviços, tais empresas aceitam o contrato com o SEBRAE; mas sob esta aparência esconde-se o verdadeiro contrato, não do SEBRAE com as Empresas, mas entre O SEBRAE e os Instrutores e Consultores.

2.1.14.2 - Os valores contabilizados nas contas de Instrutória e Consultoria - PJ registram os pagamentos aos profissionais pessoas físicas através de documentos (Notas Fiscais) das interpostas Pessoas Jurídicas, que apenas emprestam seus nomes. Os lançamentos contábeis dessas contas foram considerados para o lançamento e estão adiante especificados.

2.1.15 - No período de janeiro de 2010 a dezembro de 2012 o sujeito passivo contratou apenas 15 (quinze) profissionais contribuintes individuais (autônomos).

3. BASE DE CÁLCULO

As contribuições devidas foram lançadas nos códigos de LEVANTAMENTO "SR" e "CI" demonstrando a origem dos créditos conforme descrição abaixo:

CÓDIGO	DESCRIÇÃO	PERÍODO
SR	Diferença SAT/RAT	10/2010 a 13/2012
CI	Contribuintes Individuais	01/2010 A 12/2012

3.1 - Levantamento SR - Contribuição da Empresa devidas à Previdência destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrente dos riscos ambientais do trabalho (**GIL-RAT**), incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados. **RAT- Riscos Ambientais do Trabalho**.

3.1.1 As Bases de Cálculo consideradas foram as declaradas na GFIP pelo sujeito passivo e estão relacionadas na planilha anexada "Diferença FAT/RAT". **GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social**.

3.1.2 A Instrução Normativa RFB Nº 971, de 13 de novembro de 2009 - DOU DE 17/11/2009, em seu Anexo I, Tabela I, relaciona os Códigos do Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS) com os devidos enquadramentos nos códigos CNAE. Para o FPAS 523, enquadramento a que está sujeito o contribuinte, o CNAE correspondente é o código 9411-1/00 com Gilrat de 3% a partir de 01/01/2010. Anexo a classificação segundo a Comissão Nacional de Classificação - CNAE 2.0 (IBGE) "CNAE 9411" e "CNAE 9430".

3.1.3 O sujeito passivo declarou em GFIP, incorretamente, o Fator Acidentado de Prevenção -FAP que afere o desempenho da empresa, dentro da respectiva atividade econômica, relativamente aos acidentes de trabalho ocorridos num determinado período.

3.1.4 O lançamento corresponde as diferenças de FAP/RAT (FAP-Fator Acidentário de Prevenção) discriminadas abaixo, cujos cálculos estão demonstrados nas planilhas anexadas "Diferença FAP/RAT".

(...)

3.2 - Levantamento CI - Contribuição da Empresa devidas à Previdência, incidente sobre os valores pagos, devidos ou creditados aos segurados contribuintes individuais através de pessoa jurídica interposta, não declarados nas GFIP's com o "status exportada". Os valores não declarados estão demonstrados na planilha "Pagamentos Instrutores/Consultores", anexada.

3.2.1 - Os pagamentos aos profissionais contratados estão contabilizados nas constas 3.1.2.1.01.001 Instrutória - PJ e 3.1.2.1.01.002 Consultoria - PJ e demonstram o caráter remunerado e não eventual da atividade e, em razão da impossibilidade de indicar com precisão os pressupostos da subordinação jurídica, consideramos os profissionais, segurados contribuintes individuais. Intimado, o contribuinte apresentou arquivos digitais contábeis, validados pelo sistema SVA conforme anexo.

4. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

4.1 - A obtenção da força intelectual de colaboradores, para desenvolver as atividades de Instrutória e Consultoria pelo SEBRAE, configura fraude pela simulação de pagamentos para pessoas jurídicas com prejuízo para a Fazenda Pública - a redução de tributo.

4.2 - Desta forma, os serviços prestados por contribuintes individuais estariam livres da contribuição previdenciária, eis que, a ação simulada, impediria a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, suprimindo o pagamento do tributo.

4.3 - Os fatos denotam a prática de atitude dolosa por parte do Sujeito Passivo e enseja a aplicação de Multa qualificada de 150% (Cento e cinquenta por cento), no período 01/2010 a 12/2012, em relação aos lançamentos efetuados no levantamento CI.

4.4 - A multa de ofício (75%) foi duplicada (150%) conforme art. 44, inciso I, parágrafo I da Lei nº 9.430/96, e art. 71. 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, pela ocorrência de dolo.

5. DA CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL

5.1 - Pela conduta dolosa do contribuinte, passa a incidir a norma expressa no §4º do Art. 150, o qual afasta a aplicação da regra inscrita no caput e nos demais parágrafos desse dispositivo legal. Nesses casos, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extinguir-se-á após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do Art. 173,1 do CTN.

Inconformada com o lançamento, a contribuinte apresentou impugnação, documento de e.fls. 1095/1142, onde principia informando tratar-se de entidade privada de interesse público, sem fins lucrativos, instituída sob a forma de serviço social autônomo e discorre sobre as atividades que desenvolve.

Tratando do lançamento referente à contratação de contribuintes individuais (AI/ DEBCAD nº 51.036.046-7), afirma a então impugnante, que o principal argumento exposto pela fiscalização seria de que não se trata de contratação de pessoa jurídica, mas sim de "pessoa física", haja vista a suposta "pessoalidade" na prestação dos serviços. Advoga que a autuação estaria amparada em norma e interpretação que vigorava na Administração Fazendária até dezembro de 2005, data em que entraram em vigor alterações promovidas na legislação tributária, pela Lei 11/196, de 21 de novembro de 2005, que teria alterado radicalmente o regime tributário da relação contratual em situações como às do objeto do presente lançamento. Nessa linha, aduz que a principal dessas alterações diria respeito à criação de um regime tributário específico para a prestação de serviços intelectuais - inclusive os de natureza científica, ou cultural - em caráter personalíssimo, estabelecendo que, para fins fiscais e previdenciários, essas

atividades poderiam ser desenvolvidas por pessoas jurídicas. Complementa que esse novo regramento, dessas relações de prestação de serviços, teria se consolidado com a alteração promovida no Código Civil Brasileiro pela Lei nº 12.441, de 12 de julho de 2011, /2011, ao se criar a figura da Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (Eireli), constituída por uma única pessoa titular da totalidade do capital social, mas dotada de personalidade jurídica e obrigada às regras previstas para as sociedades limitadas. Ressalta assim, que o lançamento teria adotado paradigma normativo superado, que vai de encontro à legislação vigente.

No que se refere ao AI/DEBCAD nº 51.036.047-5, defende a autuada que não teria sido observado o procedimento legal pertinente à revisão da alíquota do Gilrat, isto é, não teria sido demonstrada a preponderância da atividade capaz de justificar a pretensão fiscal, maculando de nulidade o lançamento. Acrescenta que, não fosse suficiente tal inobservância, a autuação também teria incorrido em erro na quantificação do crédito tributário, por ter desconsiderado, inclusive, o percentual do FAP (fixado para os meses de outubro a dezembro de 2010), conforme decisão proferida pela própria Secretaria de Políticas de Previdência Social.

Em tópico intitulado “Do Direito”, passa a autuada a defender: a) a legalidade da contratação de pessoas jurídicas para a prestação dos serviços, conforme autorização conferida pela Lei nº 11.196, de 2005; b) a nulidade do lançamento, por ausência de provas da acusação fiscal e demonstração da regularidade das pessoas jurídicas contratadas; além de pugnar pela reclassificação da multa qualificada, aplicada no percentual de 150%, sob argumento de inexistência de simulação e falta de comprovação da prática de conduta dolosa. Também sustenta a legitimidade do enquadramento por ela efetuado com base no grau de risco leve, relativamente ao lançamento da diferença de Gilrat e nulidade do lançamento por ausência de demonstração, pela fiscalização, de sua atividade preponderante. Caso vencida no argumento de nulidade, requer a revisão do lançamento, para adequação ao grau de risco de sua atividade preponderante, que entende enquadrada na CNAE 7020-4/00, que apresenta fator de risco médio, com alíquota do Gilrat no percentual de 2%. Ao final, são ainda apresentados os tópicos intitulados: a) “Do Preenchimento dos Requisitos para Reconhecimento da Imunidade da Contribuição para Seguridade Social”, onde alega fazer jus ao reconhecimento da imunidade das contribuições sociais de que trata o art. 195, §7º, da Constituição da República, sob argumento de ser passível de enquadramento como entidade beneficente de assistência social; e b) “Da Decadência do Direito de Lançar”, onde afirma que as competências compreendidas entre 01/2010 a 09/2010, incluídas na autuação, estariam fulminadas pela decadência, pois decorridos mais de 5 (cinco) anos dos respectivos fatos geradores. Os principais argumentos de defesa, constantes da impugnação, encontram-se devidamente sumariados no relatório do Acórdão proferido pela autoridade julgadora de piso e ora objeto de recurso.

A impugnação foi considerada tempestiva e de acordo com os demais requisitos de admissibilidade, sendo julgada parcialmente procedente. Foi decidido no julgamento de piso pelo acatamento da preliminar de nulidade do Auto de Infração/DEBCAD nº 51.036.046-7 (contratação de contribuintes individuais por intermédio de pessoas jurídicas interpostas), sendo considerado nulo por vício de forma. Quanto ao AI/Debcad nº 51.036.047-5, foi considerada procedente em parte a impugnação, sendo acatadas as alegações do sujeito passivo, de que as diferenças calculadas para as competências de 10/2010 a 13/2010 estariam incorretas e procedida à devida correção dos valores relativos a tal período, sendo mantido integralmente o crédito tributário referente às demais competências. A DRJ/CGE recorreu de ofício da decisão que anulou o AI/DEBCAD nº 51.036.046-7 e que excluiu parte do crédito tributário relativa ao Gilrat. O acórdão exarado (e.fls. 1524/1878) apresenta a seguinte ementa:

PRELIMINARES

CONSTITUCIONALIDADE. LEGALIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação, ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

IMUNIDADE.

A contribuinte não goza da isenção prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal e artigo 55, da Lei 8.212/91, estando sujeita ao recolhimento das contribuições previdenciárias.

SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA INTERPOSTA. LEI 11.196/05. INAPLICABILIDADE QUANDO HÁ PRESTAÇÃO DE SERVIÇO COM CARACTERÍSTICAS DA RELAÇÃO DE EMPREGO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. ASPECTOS FORMAIS - NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO - AI DEBCAD NO 51.036.046-7.

Obrigatoriedade de motivar o lançamento fiscal, por se tratar de ato que impõe ou agrave deveres, encargos ou sanções, no âmbito da Administração Pública Federal, estipulada pela Lei nº 9.784, de 29/01/99, Art.50.

Procedimento administrativo imperfeito para verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, como disposto no CTN, Art. 142.

Constatação de prejuízo para o contraditório confirmado pela dificuldade deste órgão julgador em avaliar as razões, de fato e de direito, apresentadas.

A administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

A falta no lançamento, dos elementos previstos no art. 142 do CTN e nos arts. 10 e 11 do decreto nº 70.235/1972, constitui vício de forma, e causa, portanto, a nulidade do lançamento que pode e deve ser decretada de ofício pela autoridade administrativa competente.

A contratação de prestadores de serviços na condição de pessoas jurídicas somente é legal, de acordo com o art. 129 da Lei nº 11.196/05, desde que não se caracterize vínculo de emprego entre a empresa contratante e a prestadora de serviços contratada. Constatados os requisitos necessários para a configuração de vínculo empregatício, deve ser desconsiderado o vínculo pactuado.

MÉRITO**DECADÊNCIA.**

Em se tratando de lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A ocorrência de dolo, fraude ou simulação afasta a possibilidade de homologação do pagamento de que trata o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional e remete a contagem do prazo decadencial para a regra geral prevista no art. 173, inciso I do mesmo diploma legal, tendo seu início no exercício seguinte àquele em que tenha havido a ciência pela autoridade tributária da ocorrência dos fatos geradores omitidos pelo sujeito passivo.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. AUTO DE INFRAÇÃO - DEMAIS PONTOS DA IMPUGNAÇÃO. ANULAÇÃO DO AI DEBCAD Nº 51.036.046-7.

Em decorrência da nulidade reconhecida, restam prejudicados os demais argumentos da defesa em relação ao auto de infração, não se podendo aproveitá-los em favor do sujeito passivo.

FAP - FATOR ACIDENTÁRIO PREVIDENCIÁRIO. AI DEBCAD NO 51.036.047-5.

A contribuição a cargo da empresa destinada à Seguridade Social para o financiamento do SAT, poderá ser majorada ou reduzida em função da aplicação do Fator Acidentário de Prevenção.

Se houver discordância quanto ao FAP atribuído pelo Ministério da Previdência Social, a empresa poderá contestá-lo perante o Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional da Secretaria de Políticas de Previdência Social do Ministério da Previdência Social, no prazo de trinta dias da sua divulgação oficial.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Foi interposto recurso voluntário (e.fls. 1594/1640), onde a contribuinte novamente principia discorrendo sobre sua constituição, como entidade privada de interesse público, sem fins lucrativos, instituída sob a forma de serviço social autônomo e sobre as atividades que desenvolve. Também preliminarmente, contesta a decisão exarada no julgamento de piso ao anular, por vício formal, o lançamento consubstanciado no AI/Debcad nº 51.036.046-7. Defende tratar-se de vício de natureza material, posto que: *“...o reconhecimento da inexistência do fato tributário apontado pelo lançamento é ontologicamente inconfundível com vícios de origem formal, que atingem o devido processo legal.”* Nessa linha, apresenta tópico específico que visa demonstrar a procedência de sua tese de defesa, mediante os seguintes argumentos:

II - DA MANUTENÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA E DA NULIDADE POR AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO FATO GERADOR (DEBCAD Nº 51.036.046-7)

11. Como acima mencionado, a decisão *a quo* reconheceu a inexistência do fato gerador apontado relativo ao DEBCAD nº 51.036.046-7. Entretanto, equivocadamente, enquadrou a inexistência do fato jurídico como vício formal. A recorrente transcreve trechos do acórdão e do lançamento que comprovam de maneira hialina esse equívoco:

Acórdão DRJ:

Conforme ficou constatado, de que os segurados da previdência social não foram fundamentadamente enquadrados na situação de contribuintes individuais, consequentemente ficam prejudicados todos os demais procedimentos adotados pela autoridade lançadora, visto que, estando incorreta a classificação dos segurados da previdência social vinculados à empresa fiscalizada, a motivação para a lavratura do auto de infração também não se enquadra aos regramentos autorizadores do lançamento fiscal.

(...)

O presente crédito se enquadra nas hipóteses legais autorizadoras descritas, pois conforme demonstrado, devido à falta no enquadramento dos segurados e, portanto, na incorreta determinação dos fatos geradores e na fundamentação legal autorizadora da constituição do crédito previdenciário, deve a sua nulidade ser declarada.

CONCLUSÃO.

Isto posto, e considerando tudo mais que dos autos consta, voto por rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, decretar a nulidade por vício de forma do Auto de Infração DEBCAD nº 51.036.046-7, em decorrência das situações retro-identificadas que o viciaram de tal maneira, não permitindo a possibilidade da sua manutenção ainda que parcial, e

(...)

(Trechos extraídos das fls. 1758,1761 e 1769 - grifos nossos)

Lançamento: houve fundamentação em relação ao enquadramento das PJ como contribuintes individuais:

3.2 - Levantamento CI - Contribuição da Empresa devidas à Previdência, incidente sobre os valores pagos, devidos ou creditados aos segurados contribuintes individuais através de pessoa jurídica interposta, não declarados nas GFIP's com o "status exportada". Os valores não declarados estão demonstrados na planilha "Pagamentos Instrutores/Consultores", anexada.

3.2.1 - Os pagamentos aos profissionais contratados estão contabilizados nas constas 3,12.1.01.001 Instrutória - PJ c 3.1.2.1.01.002 Consultoria - PJ c demonstram o caráter remunerado e não eventual da atividade e, em razão da impossibilidade de indicar com precisão os pressupostos da subordinação jurídica, consideramos os profissionais, segurados contribuintes individuais. Intimado, o contribuinte apresentou arquivos digitais contábeis, validados pelo sistema SVA conforme anexo.

12. A "motivação" referida pela decisão, no presente caso, é o próprio fato jurídico tributário, o que atinge por consequência a substância do ato administrativo e não a sua forma. Tanto a doutrina quanto a jurisprudência (administrativa e judicial) sempre foram uníssonas nessa compreensão

13. Como se sabe, a nulidade por vício formal está atrelada ao descumprimento de formalidades e ritos que causam prejuízo ao devido processo legal (e exercício do direito de defesa) e jamais foi confundida com a redefinição do fato jurídico tributário. Em síntese, não se confunde a existência ou inexistência do fato que serve de acusação com o respeito ao rito e forma que asseguram o exercício do direito de defesa.

14. A decisão objeto do presente recurso, reconheceu que a invalidade do auto de infração está relacionada aos elementos de fato, *verbis*:

Destas disposições legais, tem-se que à fiscalização caberia analisar as situações de fato, que ocorreram sob a roupagem de contrato de prestação de serviços entre pessoas jurídicas, e, baseando-se em suas fundamentadas e comprovadas constatações, efetuar o enquadramento dos consultores e instrutores de forma objetiva e assertiva, sem possibilidade de gerar dúvidas, e efetuar o lançamento da exação das contribuições em obediência e conformidade ao comando legal, o que não ocorreu.

Diferentemente do que concluiu a fiscalização, este julgamento entende que, numa hipotética e equivalente situação, mais coerente seria concluir que todos os pressupostos caracterizadores de vínculos de emprego estão plenamente identificados.

15. Ora, a r. decisão é precisa no sentido de identificar os equívocos incorridos pelo lançamento fiscal, todos relacionados à ausência de comprovação clara e irrestrita da ocorrência do fato gerador. Ainda, considerando uma situação hipotética equivalente, o acórdão recorrido adotaria entendimento contrário ao firmado pela autoridade fiscal, notadamente em razão precariedade nos motivos apresentados no relatório fiscal.

16. Como bem revelado pelo professor Amílcar Falcão, "*fato gerador, é, pois, o fato, o conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado*".

17. Ou seja, o fato ou conjunto de fatos apresentados como motivo para o lançamento tributário, somente se sustentam se corretamente identificados e, principalmente, comprovados. Do contrário, não sendo devidamente demonstrada a ocorrência do fato gerador, o auto de infração fatalmente será julgado improcedente, pois apoiado em situações fáticas inexistentes ou imprecisas.

18. O elemento material, portanto, está relacionado à comprovação da ocorrência do fato gerador previsto na lei tributária, estando materialmente viciado o lançamento sem

a devida demonstração clara e precisa os fatos/motivos que levaram a Autoridade a lavrar o auto de infração. A própria RFB tem o mesmo posicionamento, conforme Solução de Consulta vinculante, que deveria ter sido observada pelo acórdão recorrido. Vejamos:

Solução de Consulta Interna nº 8 Cosit, de 08/03/2013

(...)

7. Mas há as situações que geram a invalidade do lançamento, tornando-os anuláveis ou nulos. São atos cujos vícios podem ser tanto formais como materiais. O que os diferencia, basicamente, é se o vício está no instrumento de lançamento ou no próprio lançamento. O vício formal está no elemento forma do ato administrativo, enquanto o vício material está no objeto.

8. O vício formal ocorre no instrumento de lançamento (ato-fato administrativo). É quando o produto do lançamento está corretamente direcionado ao sujeito passivo, ou seja, está correto o critério pessoal da regra-matriz de incidência. Contudo, há erro formal no instrumento de lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento) que tem o condão de prejudicar o direito de defesa do atuado ou notificado. São os atos considerados anuláveis.

(...)

10.1. No erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra-matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato-norma. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado.

19. Didáticas são também as decisões da CSRF do CARF, a exemplo da que abaixo se colaciona:

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. **ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.** Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. **Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. A indicação defeituosa ou insuficiente da infração cometida, da data em que ela ocorreu, do montante correspondente à infração (base impositiva); e dos documentos caracterizadores da infração cometida (materialidade), não configura vício formal.** (CARF - Câmara Superior de Recursos Fiscais CSRF, ACÓRDÃO: 9101-002.146)

DESCONSIDERAÇÃO PERSONALIDADE JURÍDICA E CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. PRESSUPOSTOS BÁSICOS. **Somente nas hipóteses em que restar constatada a efetiva existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto "tomador de serviços" e os "prestadores de serviços", poderá o Auditor Fiscal caracterizar o contribuinte individual (autônomo) como segurado empregado, ou mesmo promover a desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, com fulcro no artigo 229, § 2o, do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.**

RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES E/OU INCORREÇÕES NA DESCRIÇÃO DO FATO GERADOR DO TRIBUTO. VÍCIO DE NATUREZA MATERIAL. NÃO APLICABILIDADE TESE DA AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. O Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicitar de forma clara e precisa todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário, indicando precisamente o fato gerador do tributo, o sujeito passivo, a base de cálculo e a matéria tributável, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e

contraditório. **Omissões ou incorreções no Relatório Fiscal, relativamente aos critérios de apuração do crédito tributário levados a efeito por ocasião do lançamento fiscal, que impossibilitem o exercício pleno do direito de defesa e contraditório do contribuinte, enseja a nulidade material da autuação/notificação, mormente tratando-se de desconsideração de personalidade jurídica e caracterização de segurados empregados, onde os requisitos do vínculo empregatício devem restar circunstanciadamente comprovados.** O vício de natureza material constatado no lançamento enseja de pronto a nulidade do feito, não atraindo para si a tese da inexistência de prejuízo, tendo em vista que a ausência da descrição do fato gerador ou qualquer elemento necessário à validade do ato administrativo prescrito no artigo 142 do CTN, representa, por si só, evidente cerceamento à ampla defesa e contraditório do contribuinte, por impossibilitar a compreensão do lhe está sendo imputado. Recurso especial negado. (CARF - Câmara Superior de Recursos Fiscais CSRF, ACÓRDÃO: 9202-002.966)

20. Especificamente sobre o tema, a Câmara Superior de Recursos Fiscais possui entendimento unânime:

LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO. IMPROCEDÊNCIA OU VÍCIO MATERIAL. (...) a ausência de comprovação de elementos que caracterizem o vínculo empregatício caracteriza vício que impõe a declaração de sua improcedência. Recurso especial negado. (CARF - Câmara Superior de Recursos Fiscais CSRF, ACÓRDÃO: 9202-003.299)

21. Como se verifica, a correta identificação realizada pela decisão recorrida (inexistência do fato gerador imputado pela fiscalização) merece ser prestigiada, bem como a anulação do crédito tributário. Merece, reforma, no entanto, apenas a classificação equivocadamente atribuída pela decisão a esse problema (vício formal), conforme acima demonstrado.

(...) (destaques do original)

Após sustentar tratar-se de vício material a situação que resultou no julgamento pela nulidade do AI/Debcad nº 51.036.046-7, em Tópico intitulado “III - Demais Motivos que Fulminam o Auto de Infração”, passa a recorrente novamente a defender a nulidade do lançamento, mediante ratificação de todos os argumentos de defesa apresentados na peça impugnatória. Volta assim a advogar que a autuação estaria amparada em fundamentos jurídicos que deixaram de vigorar, em razão do advento da Lei 11.196, de 2005, modificando o regime tributário da relação contratual sob análise, mediante a criação de um regime tributário específico para a prestação de serviços intelectuais - inclusive os de natureza científica, ou cultural - em caráter personalíssimo. Assim, a autuação teria adotado paradigma normativo superado, que vai de encontro à legislação vigente. Apresenta ainda subitens onde sustenta: a) a legalidade da contratação de pessoas jurídicas para prestação dos serviços, por autorização conferida pela Lei nº 11.196/2005; e b) ausência de provas da ocorrência do fato gerador para constituição do crédito tributário, devido à regularidade das pessoas jurídicas contratadas. Ainda no que concerne ao AI/Debcad nº 51.036.047-5, volta a autuada a sustentar a necessidade de reclassificação da multa aplicada no percentual de 150%, por considerar inexistente qualquer simulação e ou comprovação da prática de conduta dolosa, que autorizassem a qualificação da multa.

Na defesa relativa ao AI/Debcad nº 51.036.047-5, onde foram apuradas diferenças da contribuição relativa ao Gilrat, devido ao incorreto enquadramento da atividade, inicia a recorrente sustentando a legitimidade da sua adoção do grau de risco leve, além de aduzir a nulidade também de tal autuação, sob argumento de ausência de comprovação do que seria sua atividade preponderante. Argui que não teria sido observado o procedimento legal pertinente à

revisão da alíquota do Gilrat, isto é, não teria sido demonstrada a preponderância da atividade capaz de justificar a pretensão fiscal, maculando de nulidade o lançamento, mediante os seguintes argumentos:

A) NULIDADE DO LANÇAMENTO - AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DA ATIVIDADE PREPONDERANTE

106. De acordo com o relatório fiscal, o enquadramento do SAT/RAT deveria observar o CNAE 94.11-1/00 - atividades de organizações associativas patronais e empresariais -, sujeitando-se, com isso, ao percentual de 3%. O Recorrente, por sua vez, aplicou a alíquota de 1% do RAT, percentual que corresponde às atividades com risco de acidente leve.

107. Em relação à contribuição patronal destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GIL-RAT), ***o Recorrente realizou o seu enquadramento com base em laudo dos riscos ambientais realizado por técnico em segurança do trabalho, avaliando, para tanto, a concentração dos funcionários em cada atividade executada.***

108. Deste modo, a adoção da alíquota de 1% do RAT decorre, principalmente, do reduzido risco de acidente no trabalho, verificado a partir da inexistência de histórico de acidentes e da própria natureza dos serviços prestados pelo Recorrente, basicamente atendimento interno nas áreas de apoio administrativo, conforme laudo de Programa de Prevenção de Riscos Ambientais - PPRA, anexado ao presente processo (DOC. 06 da impugnação).

109. O acusatório fiscal, no entanto, fundamentou o lançamento tão somente com base no aspecto formal, isto é, no suposto equívoco em relação ao CNAE, promovendo, de ofício, o reenquadramento com base no código 9411-1/00, conforme se observa do único trecho do relatório fiscal que trata da matéria, *verbis*:

3.1.2 A Instrução Normativa RFB N° 971, de 13 de novembro de 2009 - DOU DE 17/11/2009, em seu Anexo I, Tabela I, relaciona os Códigos do Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS) com os devidos enquadramentos nos códigos CNAE. Para o FPAS 523, enquadramento a que está sujeito o contribuinte, o CNAE correspondente é o código 9411-1/00 com Gilrat de 3% a partir de 01/01/2010. Anexo a classificação segundo a Comissão Nacional de Classificação - CNAE 2.0 (IBGE) "CNAE 9411" e "CNAE 9430".

3.1.3 O sujeito passivo declarou em GFIP, incorretamente, o Fator Acidentário de Prevenção -FAP que afere o desempenho da empresa, dentro da respectiva atividade econômica, relativamente aos acidentes de trabalho ocorridos num determinado período.

3.1.4 O lançamento corresponde as diferenças de FAP/RAT (FAP-Fator Acidentário de Prevenção) discriminadas abaixo, cujos cálculos estão demonstrados nas planilhas anexadas "Diferença FAP/RAT".

110. Neste ponto, cumpre ressaltar que a premissa que busca sustentar o auto de infração - reenquadramento do CNAE adotado pelo Recorrente - revela-se insuficiente para alcançar a revisão pretendida pela autoridade fiscal, **visto que há muito se assentou o entendimento segundo o qual a graduação do RAT deve atentar para a avaliação da atividade preponderante da empresa e não simplesmente pelo código de atividade classificado.**

111. Isso demonstra que, além de equivocado, o r. ato normativo padece de insuperável incoerência normativa, pois estende o alcance da obrigação a um raio superior ao permitido pela legislação.

112. Ademais, em outra passagem do relatório, a respeitável autoridade fiscal indica que o Recorrente estaria adotando enquadramento no FPAS equivocado e diferente do atribuído pela Fiscalização, senão vejamos:

(...)

113. Mais uma vez, demonstra-se o equívoco da douda Fiscalização, que se eximiu da análise mais profunda da materialidade e dos documentos fiscais (declarações, relatórios da folha de pagamento, relação da atividade dos funcionários, entre outros), os quais demonstram que o Recorrente, desde a primeira competência fiscalizada, manteve o enquadramento no código FPAS 523, conforme GFIP's ora acostadas (DOC. 05 da impugnação).

(....)

114. Estas inconsistências revelam o desapego ao direito e aos fatos ao qual deve subsumir! A autuação, além de equivocada é contraditória, pois utiliza medidas incompatíveis com as normas que disciplinam a matéria, que impede a reclassificação do RAT com base no critério do enquadramento através do CNAE.

115. Isso porque, a legislação é suficientemente clara ao estabelecer a atividade preponderante como critério para definição do RAT, assim considerada àquela com maior número de funcionários desempenhando a mesma função. Exige-se, portanto, a identificação da atividade e do cargo exercidos pelos funcionários de cada área, a fim de concluir qual o serviço com maior ocorrência e em qual fator de risco essa atividade estaria enquadrada.

116. A ausência, no presente caso, da motivação necessária à demonstração da atividade preponderante macula de nulidade a peça fiscal por não descrever com precisão os fatos que ensejaram a apuração do crédito tributário, visto que não foram analisados ou juntados aos autos documentos necessários e imprescindíveis para validade do lançamento, contrariando frontalmente o disposto no art. 142 do CTN c/c art. 9º do Decreto nº 70.235/72 .

117. Neste contexto, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF há muito já vem reconhecendo que o critério para definição da alíquota do RAT deve observar a preponderância da atividade desempenhada pelos funcionários da pessoa jurídica e não simplesmente o CNAE. Ainda, em casos similares ao que ora se discute, o CARF pacificou entendimento no sentido de considerar nulo o auto de infração, quando ausente a demonstração fática da atividade preponderante, conforme julgados abaixo:

(...)

118. Portanto, ao contrário do que tenta fazer crer a autoridade fiscal, a definição da alíquota do RAT deve observar a preponderância da atividade desenvolvida pela empresa, independentemente do CNAE enquadrado, sendo necessário, para correta classificação, a individualização do RAT pelos estabelecimentos da pessoa jurídica e pelo cargo ou função que o maior número de funcionários exerce.

119. A descrição imprecisa dos fatos e despida de elementos materiais juridicamente válidos, torna viciado o ato administrativo, não alcançando a presunção de certeza e liquidez que lhe deve ser característico.

120. Assim, por ser o auto de infração um ato administrativo vinculado e submetido ao princípio da reserva legal, conclui-se que a imprecisão e a inadequação quanto aos fatos objeto da autuação fiscal nulifica todo o procedimento fiscalizatório, inclusive o lançamento tributário respectivo.

121. Deste modo, impõe-se seja reconhecida a nulidade da peça fiscal, tendo em vista a ausência da análise acerca da preponderância da atividade do Recorrente para efeito de definição da alíquota do RAT.

Caso não acolhidos os argumentos de nulidade do AI/Debcad nº 51.036.047-5 (diferença de Gilrat), requer a autuada a revisão do lançamento, para adequação ao grau de risco de sua atividade preponderante, que entende enquadrada na CNAE 7020-4/00, que apresenta fator de risco médio, com alíquota do Gilrat no percentual de 2%. Afirma que, não obstante seu objeto social preveja a consecução de atividades como cursos, palestras e seminários, o que se

demonstraria, a partir de análise documental, é que o maior número de seus funcionários estaria concentrado nas atividades administrativas e de gestão, conforme o PPRA anexado ao presente processo quando foi apresentada a impugnação, intitulado como DOC. 06. Ressalta que tais atividades (CNAE 8211-3/00), segundo o anexo I do Regulamento da Previdência Social – RPS (Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999), estariam elencadas como de fator de risco médio, com alíquota do RAT no percentual de 2%. O mesmo ocorreria em relação às atividades previstas no estatuto, executadas principalmente por meio de cursos, palestras e treinamentos aos pequenos empresários, cujo cálculo deveria observar o percentual de 2% (fator de risco médio - CNAE 7020-4/00). Entende assim, que não haveria que se falar que sua atividade: *“... envolve um grau de risco de acidente no trabalho grave, mesmo porque seria um verdadeiro contrassenso, beirando ao absurdo, atribuir a mesma alíquota do RAT para atividades de gestão e apoio administrativo e para funcionários de “indústrias químicas” ou de “construção pesada”, como exemplo. 129. Ressalta-se que, durante o período fiscalizado, não se verificou nenhuma ocorrência de acidente no trabalho que justificasse a atribuição de grau de risco grave, sendo totalmente descabida a presunção do RAT com alíquota de 3%.”*

Após a apresentação de defesas específicas relativas aos dois Autos de Infrações que são objeto do presente processo, apresenta ainda a recorrente os seguintes tópicos de defesa:

a) “Da Decadência do Direito de Lançar”, onde afirma que, no caso de provimento do recurso de ofício, com relação ao AI/Debcad nº 51.036.046-7, as competências compreendidas entre 01/2010 a 09/2010, estariam fulminadas pela decadência, pois decorridos mais de 5 (cinco) anos dos respectivos fatos geradores; e

b) “Do Preenchimento dos Requisitos para Reconhecimento da Imunidade da Contribuição para Seguridade Social”, onde alega fazer jus ao reconhecimento da imunidade das contribuições sociais de que trata o art. 195, §7º, da Constituição da República, por enquadrar-se como entidade beneficente de assistência social, mediante os seguintes argumentos:

V - DO PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS PARA RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PARA SEGURIDADE SOCIAL

136. Outrossim, vale destacar que o Recorrente faz jus ao reconhecimento da imunidade das contribuições sociais de que trata o art. 195, §7º, da CF/88, razão pela qual deve ser reconhecido o cancelamento do crédito tributário em questão.

137. Conforme aduzido pela peça fiscal, o Recorrente possui natureza de serviço social autônomo, instituído mediante autorização legal e regido por escritura pública, sob a forma de entidade associativa de direito privado, regulada pelo seu Estatuto Social. Possui como objetivo institucional promover a assistência social por meio do fomento do desenvolvimento sustentável, da competitividade e do aperfeiçoamento técnico das microempresas e das empresas de pequeno porte.

138. Embora gerido pela iniciativa privada, o SEBRAE/RS não possui fins lucrativos, não distribui seus resultados econômicos, e nem faz retornar seu patrimônio aos associados instituidores. Ou seja, tem como finalidade colaborar com o Estado na missão de promover a integração ao mercado de trabalho, por meio do desenvolvimento das micro e pequenas empresas. Trata-se, portanto, de uma instituição paraestatal, como, aliás, já foi reconhecido pelo STJ.

139. Como se vê, o Recorrente **é entidade beneficente de assistência social**, isto é, pessoa jurídica que notadamente complementa a atividade do Estado, buscando atender aos objetivos da assistência social regidos na Constituição Federal, no presente caso, o da promoção da integração ao mercado de trabalho (art. 203, inciso III, da CF/88).

140. Ademais, levando em consideração os seus objetivos institucionais, é correto afirmar que o SEBRAE/RS cumpre o princípio constitucional da universalidade, já que qualquer cidadão pode se beneficiar de suas ações, programas, produtos, projetos,

consultoria e assessoramento, seja ele empresário, empregado de uma micro ou pequena empresa, microempreendedor individual ou simplesmente um pretenso empresário.

141. Foi justamente para prestar assistência social, por meio do fomento à geração de emprego e renda, que o Recorrente foi planejado. Em outras palavras, **passou a ser verdadeiro ente paraestatal, de cooperação com o Poder Público, dotado de administração e patrimônio próprios, revestindo a forma de instituição particular convencional adequada ao desempenho de suas incumbências estatutárias.**

142. Tendo em vista que a sua finalidade institucional é de fomentar o desenvolvimento das micro e pequenas empresas, com vistas à geração de trabalho e renda, resta evidente que o Recorrente atua na promoção da integração ao mercado de trabalho, não englobando apenas o trabalhador subordinado, mas também o autônomo e o empregador, enquanto empreendedores do crescimento do país, nos exatos termos do inciso III do art. 203 da Constituição Federal.

143. Imperioso reconhecer que o SEBRAE/RS deve receber um tratamento tributário diferenciado em conformidade com o artigo 195, §7º da Carta Magna, por ser tratar de entidade beneficente de assistência social incumbida da missão de dar concretude a princípios e valores constitucionais.

144. Com efeito, compete à lei complementar disciplinar os requisitos para reconhecimento da imunidade prescrita no art. 195, § 7º, da CF/88, bem como das demais limitações ao poder de tributar, ex vi do artigo 146, II, da Carta Constitucional.

145. Na ausência de criação de lei complementar específica para regulamentar o artigo 195, §7º, da Constituição Federal, deve ser reconhecida a aplicação do artigo 14 do CTN, embora referido dispositivo se destine a regular a imunidade abordada pelo artigo 150, VI, "c" da Carta Magna.

146. Nesse sentido foi o entendimento adotado pelo Min. Marco Aurélio Melo, relator do RE 566.622/RS, **em que se debate a constitucionalidade do artigo 55 da Lei 8.212/1991, que também previa exigências que deviam ser cumulativamente cumpridas por entidades beneficentes de assistência social para fins de concessão de imunidade tributária em relação às contribuições para a seguridade social.**

147. Conclui-se, portanto, que o art. 195, § 7º da CRFB só pode ser regulamentado por lei complementar, em razão da reserva legal prevista no artigo 146, II da CRFB, e, na sua falta, por analogia, pelo artigo 14 do Código Tributário Nacional, lei formalmente ordinária, mas que foi recepcionada como lei complementar.

148. Da análise do artigo 14 do CTN, depreende-se que o referido dispositivo legal exige que as instituições: (i) não distribuam qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (ii) invistam todos os seus recursos, no país, na manutenção de seu objetivo social; bem como, (iii) mantenham a escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

149. Por força estatutária, o SEBRAE/RS possui em sua estrutura o cumprimento intrínseco dos requisitos previstos no art. 14, I e II do CTN, como se extrai da leitura dos artigos 1º; 5º, §1º; 32 e 31 do Estatuto Social, na medida em não distribui qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título, assim como aplica os resultados e rendimentos auferidos integralmente na manutenção de suas atividades e de seus objetivos institucionais.

150. Ademais, nem mesmo na hipótese de extinção do SEBRAE/RS, os seus instituidores poderiam receber o superávit que, eventualmente, viesse exteriorizado no respectivo balanço de liquidação, já que o mesmo integraria um patrimônio não passível de distribuição, em razão do que preceitua o art. 16, § 11º do Estatuto Social.

151. Quanto ao requisito da aplicação integral dos recursos no país, para que as instituições beneficentes de assistência social gozem da imunidade tributária, há de se dizer que essa condição fica absolutamente evidenciada pela leitura do artigo 4º do Estatuto do SEBRAE/RS acima citado.

152. No que concerne ao último requisito previsto no inciso III, do art. 14 do Código Tributário Nacional, qual seja, o atinente à obrigação da instituição manter a escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão, o cumprimento deste requisito é garantido pela estrutura Estatutária do SEBRAE/RS.

153. Isso porque, o Estatuto Social da entidade prevê rígido controle e fiscalização de seus gastos, com vistas a garantir a aplicação correta dos recursos da instituição. Além de toda estrutura interna de controle das receitas e despesas, a entidade também está sujeita a fiscalização contábil do TCU, como se constata da leitura dos artigos 70, Parágrafo Único da CF/88 e do artigo 5o, V, da Lei 8.443/92 (Lei Orgânica do TCU).

154. Demonstra-se, portanto, que o SEBRAE/RS cumpre integralmente os requisitos constitucionais e infraconstitucionais necessários à subsunção da entidade na imunidade tributária prevista no art. 195, § 7o da Constituição Federal de 1988, regulada pelo artigo 14 do CT 155. No entanto, a Autoridade Administrativa deixou de apurar efetivamente se o contribuinte preenche ou não os requisitos inerentes à imunidade, o que revela nulidade do lançamento por vício material.

156. A respeitável decisão recorrida, por sua vez, limitou-se a, sumária e equivocadamente, afastar a imunidade e a isenção, considerando que "o contribuinte não apresenta prova de que tenha formalizado o pedido de isenção e que o mesmo tenha sido deferido pelo Órgão competente - o que vai de encontro com o ordenamento jurídico e, inclusive, com os precedentes do CARF:

(...)

157. Na vigência do art. 55 da Lei nº 8.212/91, exigia-se o requerimento da imunidade ao INSS. Porém, a Lei nº 12.101/09, regulamentada pelo Decreto nº 7.237/10, revogou totalmente aquela disposição, não sendo mais necessário que a entidade efetue o requerimento ao INSS para a fruição da imunidade, bastando possuir a certificação de entidade beneficente de assistência social, saúde ou educação, obtida no Ministério competente, conforme a área de atuação.

158. A Lei nº 12.101/09, ao revogar as normas que tratavam da concessão e revogação do "título" (certificado) de entidade imune às contribuições previdenciárias, inserindo o procedimento previsto em seu art. 32, nada mais fez do que retirar a importância que até então era dada a estes certificados (tidos como requisitos formais), fazendo com que as autoridades, ao exigirem as contribuições previdenciárias, efetuassem o devido levantamento acerca do preenchimento dos requisitos materiais à fruição da imunidade.

159. Inobstante, embora o art. 55, § 1o da Lei nº 8.212/91 estivesse vigente à época dos fatos geradores, verifica-se que atualmente (e já no momento da autuação) não é mais necessário efetuar o requerimento junto ao INSS, para fruição da imunidade, pois, quando a nova legislação é mais favorável ao contribuinte, o art. 106, II, do CTN determina que esta tenha seus efeitos retroagidos ("princípio da retroatividade benigna").

160. Não obstante a **nulidade material do lançamento**, que nada comprovou contrariamente à aplicação da imunidade ou isenção que alcança o Recorrente, torna-se imperioso reconhecer, no mérito, a procedência do Recurso Voluntário, conforme delimita o art. 59, § 3o, do Decreto nº 70.235/72, bem como os precedentes do CARF.

(...)

Ao final a recorrente apresenta os seguintes pedidos:

- quanto ao AI/Debcad nº 51.036.046-7, que seja negado provimento ao recurso de ofício e corrigida a decisão de piso, no tocante à improcedência do lançamento, de modo a concluir pela ausência de comprovação da ocorrência do fato gerador; e subsidiariamente, determinar a extinção do crédito lançado no período de janeiro a setembro de 2010, fulminado

pela decadência, nos termos do art. 150, §4º do CTN; caso não acolhidos os pedidos anteriores, que seja reduzida a penalidade aplicada, limitando-a ao percentual de 75%;

- quanto ao AI/Debcad nº 51.036.047-5: que seja reconhecida a nulidade da autuação, tendo em vista a ausência da análise acerca da preponderância da atividade da recorrente para a reclassificação efetuada; ou, no mínimo, seja reduzido o auto de infração, de modo a adequar a alíquota do RAT ao percentual de 2%;

- que seja reconhecida a imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal de 1988, vez que atendidos os requisitos do artigo 14 do CTN, não sendo necessária a apresentação de requerimento ao INSS, tendo em vista que a exigência foi revogada pela Lei nº 12.101/09, aplicando-se o disposto o art. 106 do CTN, que garante a retroatividade da legislação benigna, conforme precedentes do CARF;

- que seja intimada, por intermédio dos procuradores signatários, para efeito de realização de sustentação oral.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

A recorrente foi intimada da decisão de primeira instância em 22/06/2016, conforme o Aviso de Recebimento de e.fl. 1592. Tendo sido o recurso protocolizado em 22/07/2016, conforme o “Termo de Solicitação de Juntada” de e.fl. 1593, considera-se tempestivo e os demais pressupostos de admissibilidade serão apreciados nos próximos tópicos.

Recurso de Ofício – Análise de Admissibilidade

Para fins de conhecimento de recurso apresentado de ofício, nos termos do inc. I do art. 34, do Decreto nº 70.235, de 1972, pela autoridade julgadora de primeira instância, há que se observar o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. É o que preceitua a Súmula nº 103 deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF): *“Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.”*

Conforme o art. 1.º da Portaria MF n.º 2, de 17 de janeiro de 2023, deve ser interposto recurso de ofício pelo Presidente de Turma de Julgamento das DRJ’s, sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 15.000.000,00.

No julgamento de piso foi decidido pela procedência parcial da impugnação, com:

- acatamento da preliminar de nulidade do AI/Debcad nº 51.036.046-7, sendo exonerados os valores de R\$ 4.849.557,39, lançado a título de contribuição previdenciária, e de R\$ 6.872.486,94, lançado a título Multa de Ofício Qualificada; totalizando R\$ 11.692.044,00; e

- parcial provimento da parte da impugnação relativa ao AI/Debcad nº 51.036.047-5, sendo exonerados os valores de R\$ 24.643,95, lançado a título de contribuição previdenciária (Gilrat), e de R\$ 18.483,00, de Multa de Ofício; totalizando R\$ 43.126,95.

Portanto, o total de crédito tributário exonerado no julgamento de piso é de R\$ 11.735.171,28 (R\$ 11.692.044,00 + R\$ 43.126,95). Evidente assim, o fato de que a exoneração

procedida na decisão recorrida não alcança o atual limite de alçada da Portaria MF n.º 2, de 2023.

Nesses termos, voto pelo não conhecimento do Recurso de Ofício.

Recurso Voluntário

Considerações Preliminares

Antes de análise propriamente dita do presente recurso, cumpre pontuar que as decisões administrativas e judiciais que a recorrente trouxe em suas razões de defesa são desprovidas da natureza de normas complementares e não vinculam decisões deste Conselho. Sendo opostas somente às partes e de acordo com as características específicas e contextuais dos casos julgados e procedimentos de onde se originaram. Embora o Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966), em seu art. 100, inciso II, considere as decisões de órgãos colegiados como normas complementares à legislação tributária, tal inclusão se subordina à existência de lei que confira a essas decisões eficácia normativa. Como inexistente, até o presente momento, lei que atribua a efetividade de regra geral a essas decisões, tais acórdãos têm sua eficácia restrita às partes do processo, não produzindo efeitos em outras lides, ainda que de natureza similar à hipótese julgada.

Recurso Voluntário - AI/DEBCAD Nº 51.036.046-7 – Levantamento “CI – Contribuinte Individual”

Conforme relatado, com relação ao AI/Debcad nº 51.036.046-7 a recorrente contesta a decisão de piso, defendendo que a autuação deveria ter sido anulada por vício material e não vício formal conforme decidido e consignado no Acórdão recorrido. Entretanto, após apresentar tais argumentos, passa a contribuinte a apresentar uma série de argumentos de defesa tendentes à manutenção da anulação do lançamento, assim como, caso provido o recurso de ofício, para a declaração de decadência de parte do período que foi objeto do AI/Debcad nº 51.036.046-7.

Considerando que o Recurso de Ofício não foi conhecido, devido ao não atingimento do atual limite de alçada da Portaria MF n.º 2, de 2023, sendo mantida a anulação do lançamento, entendo que, relativamente ao AI/Debcad nº 51.036.046-7, somente deve ser apreciada a parte do recurso voluntário que discute a natureza, formal ou material, da anulação do lançamento. Portanto, uma vez tornada definitiva a decisão que anulou a autuação, não devem ser conhecidos os argumentos de defesa, relativos ao AI/Debcad nº 51.036.046-7, que: a) defendem a nulidade do AI; b) pleiteiam a desqualificação da multa de ofício e sua redução ao percentual de 75%; e c) sustentam a decadência do período de janeiro a setembro de 2010.

Passo assim, à apreciação da parte do recurso que discute a natureza, formal ou material, da anulação do lançamento.

Advoga a recorrente que a nulidade da autuação, decretada pela autoridade julgadora de piso, teria por natureza vício material, e não vício de forma conforme decidido e consignado no Acórdão. Sustenta que a nulidade por vício formal está atrelada ao descumprimento de formalidades e ritos que causam prejuízo ao devido processo legal (e exercício do direito de defesa) e jamais foi confundida com a redefinição do fato jurídico tributário. Em síntese, não se confunde a existência ou inexistência do fato que serve de acusação com o respeito ao rito e forma que asseguram o exercício do direito de defesa. Assim, no presente caso, o reconhecimento da inexistência do fato tributário apontado pelo lançamento

seria ontologicamente inconfundível com vícios de origem formal, que atingem o devido processo legal, uma vez que a motivação apontada na decisão, para cancelamento do AI, seria o próprio fato jurídico tributário, o que atingiria por consequência a substância do ato administrativo e não a sua forma.

Decidiu a autoridade julgadora de piso pela nulidade do AI/Debcad nº 51.036.046-7, por vício de forma, por entender que os segurados da previdência social objeto do lançamento não teriam sido fundamentadamente enquadrados na situação de contribuintes individuais, conforme o enquadramento dado pela fiscalização. Ficou ainda apontado que, diferentemente da conclusão da fiscalização, numa hipotética e equivalente situação, segundo a autoridade julgadora, mais coerente seria concluir que todos os pressupostos caracterizadores de vínculos de emprego estariam identificados no presente situação. Desta forma, entendeu o julgador de piso que estariam prejudicados todos os demais procedimentos adotados pela autoridade lançadora, visto que, estando incorreta a classificação dos segurados da previdência social vinculados à empresa fiscalizada, a motivação para a lavratura do auto de infração também não se enquadraria aos regramentos autorizadores do lançamento fiscal. Conclui assim, pela nulidade da autuação, por vício formal, devido à falta no enquadramento dos segurados.

Tratando do tema atinente à natureza formal ou material de vícios no lançamento, temos o pronunciamento da Coordenação Geral de Tributação (COSIT), da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, por meio da Solução de Consulta Interna SCI/Cosit nº 8, de 08/03/2013 (citada pela contribuinte na peça recursal), onde destaco os seguintes pontos:

(...)

7. Mas há as situações que geram a invalidade do lançamento, tornando-os anuláveis ou nulos. São atos cujos vícios podem ser tanto formais como materiais. O que os diferencia, basicamente, é se o vício está no instrumento de lançamento ou no próprio lançamento. O vício formal está no elemento forma do ato administrativo, enquanto o vício material está no objeto.

(...)

8. O vício formal ocorre no instrumento de lançamento (ato/fato administrativo). É quando o produto do lançamento está corretamente direcionado ao sujeito passivo, ou seja, está correto o critério pessoal da regra-matriz de incidência. Contudo, há erro formal no instrumento de lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento) que tem o condão de prejudicar o direito de defesa do autuado ou notificado. São os atos considerados anuláveis.

Não se adentra na discussão se há anulabilidade de ato administrativo, uma vez que o PAF nada dispôs sobre o assunto; para a solução prática da presente consulta, utilizar-se-á tal diferenciação, pois mesmo os autores que não a aceitam consideram haver diferenças de nulidades dos atos administrativos.

8.1. O ato de lançamento é um procedimento administrativo, que se inicia com a ação fiscal até a notificação do lançamento ao sujeito passivo. Como um procedimento moderadamente formal, ele possui pressupostos que devem ocorrer para a realização da norma concreta, qual seja, o lançamento. Os arts. 10, I e 11, I do PAF e o art. 142 do CTN dispõem sobre a inclusão do sujeito passivo:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I – a qualificação do autuado;

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

8.2. Num caso concreto, como verificar se o erro na identificação do sujeito passivo é procedimental? Analisando-se se ocorreu um erro de fato. Mas uma adequada solução à presente consulta passa pela definição do que é erro de fato. Para Paulo de Barros Carvalho:

(...) o erro de fato é um problema intra-normativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, por insuficiência de dados lingüísticos informativos ou pelo uso indevido de construções de linguagem que fazem às vezes de prova. Esse vício na composição semântica do enunciado pode macular tanto a oração do fato jurídico tributário como aquela do conseqüente, em que se estabelece o vínculo relacional. Ambas residem no interior da norma e denunciam a presença do erro de fato. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 485).

8.3. Em outras palavras, há um desajuste dentro do ato normativo concreto (lançamento ou auto de infração) entre o que consta dele e os fatos ocorridos no mundo fenomênico.

(...)

8.5. Quando há erro de fato o vício na identificação do sujeito passivo é formal, o lançamento é anulável e portanto convalidável (ao menos teoricamente).

(...)

10.1. No erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do conseqüente da regra-matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato-norma. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado.

10.2. Desse modo, o erro na interpretação da regra-matriz de incidência no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária (o que inclui tanto o contribuinte como o responsável tributário) gera um lançamento nulo por vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.

Conforme o item da SCI Cosit nº 8/2015, acima reproduzido, também citado pela contribuinte na peça recursal, o vício formal ocorre no instrumento de lançamento (ato/fato administrativo), onde o produto do lançamento está corretamente direcionado ao sujeito passivo, ou seja, está correto o critério pessoal da regra-matriz de incidência. Contudo, há erro formal no instrumento de lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento) que tem o condão de prejudicar o direito de defesa do autuado ou notificado, tornando-se assim, ato anulável.

Foi destacado pela autoridade julgadora de piso, que no presente lançamento constatou-se falha no enquadramento dos segurados, questão esta incontroversa nos autos, que implicou na nulidade do lançamento, fato também incontroverso. Temos assim, situação em que há correta identificação do sujeito passivo e da base de cálculo do ilícito apontado, entretanto, imprecisão na determinação dos fatos geradores e, por consequência da fundamentação legal, demonstrando vício formal no instrumento do lançamento, uma vez demonstrada a ocorrência do fato gerador, mesmo que de forma imprecisa.

No mesmo sentido decidiu este Colegiado, por unanimidade, com composição ligeiramente alterada, em análise de embargos de declaração, relativos a situação semelhante à dos presentes autos, em que se decidiu pela nulidade do lançamento por erro na fundamentação legal, tendo em vista que a fiscalização considerou os administradores como segurados empregados e não como contribuintes individuais, caracterizando inobservância de atributos necessários para a validade do levantamento. Trata-se do Acórdão nº 2202-008.282, de

12/05/2021, de relatoria do Conselheiro Martin da Silva Gesto, onde destaco o seguinte excerto do voto:

Voto

(...)

A DRJ de origem entendeu pela improcedência do lançamento quanto a levantamento PL1, tendo este colenda Turma, por entender correta a decisão de piso que considerou erro na fundamentação legal no lançamento do levantamento PL1, tendo em vista que Fiscalização efetuou tal lançamento considerando os administradores como segurados empregados e não como contribuintes individuais, foi negado provimento ao recurso de ofício quanto a essa matéria.

Transcrevo trecho do voto do acórdão embargado:

“1.3 Do Levantamento PL1 - PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS DIRETORES

A DRJ entendeu que houve inobservância de atributos necessários para a validade do levantamento PL1 - PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS DIRETORES resultando insustentável este lançamento fiscal, havendo que se decretar, de ofício, sua IMPROCEDÊNCIA, já que não se encontram revestidos de seus elementos essenciais. Entendo que não merece reparos o acórdão a quo neste tocante, conforme fundamentação abaixo, as quais adoto como razões de decidir:

"No mister do controle da legalidade do ato administrativo o lançamento deve ser confrontado às premissas ponderadas, sobretudo no que tange à ótica do atributo de certeza e liquidez e ao princípio da ampla defesa e do contraditório.

No caso concreto, do exame dos autos emerge a constatação de que a descrição contida nos relatórios que integram o lançamento em causa não é capaz de transmitir certeza e liquidez ao feito, eis que se verifica uma contradição dos motivos, como a seguir discorrido.

Da leitura do item 2.3 do Relatório Fiscal (fls. 557/558), verifica-se que o presente levantamento é decorrente de valores pagos a título de Participação nos Resultados (PLR) aos administradores (diretores e conselheiros). **A Autoridade Fiscal ressalta ainda que tais administradores foram admitidos de acordo com as normas da Lei nº 6.404/76. Os diretores não empregados são classificados como contribuintes individuais na forma prevista no artigo 12, inciso V, alínea “f”, da Lei nº 8.212/1991. Sobre suas remunerações incidem as contribuições de 20% (art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212/91) e de 1% a título de retenção (art. 4º, da Lei n.º 10.666/2003).**

Consultando o Discriminativo Analítico de Débito-z DAD (fls. 140/141), verifica-se que **a Fiscalização efetuou todo o lançamento do levantamento PL1 considerando os administradores como segurados empregados e não como contribuintes individuais conforme relatado no Relatório Fiscal. Assim, a infração tal qual descrita pela Autoridade Lançadora em seu Relatório Fiscal** não se coaduna com os fundamentos legais capitulados para os segurados enquadrados como empregados.

Isto posto, **o erro na fundamentação legal** cerceou o direito de defesa da postulante, pois prejudicou o entendimento quanto à origem dos fatos geradores de contribuições, obrigando a autoridade julgadora a rever de ofício o lançamento assim efetuado. Preleciona a doutrina de Maria Sylvia Zanella di Pietro, em seu Direito Administrativo, Atlas, São Paulo, 2001, p. 225, que atos nulos são aqueles que transgridem gravemente a norma legal, violam regras fundamentais atinentes à manifestação de vontade, ao motivo, a finalidade ou à forma, havidas como de obediência indispensável pela sua natureza, pelo interesse público que as inspira ou por menção expressa da lei.

Ante todo o exposto, verifica-se a inobservância de atributos necessários para a validade do levantamento PL1 - PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS

DIRETORES resultando insustentável este lançamento fiscal, havendo que se decretar, de ofício, sua IMPROCEDÊNCIA, já que não se encontram revestidos de seus elementos essenciais." (grifou-se)

Portanto, havendo erro na fundamentação legal, haja vista que Fiscalização efetuou todo o lançamento do levantamento PL1 considerando os administradores como segurados empregados e não como contribuintes individuais conforme relatado no Relatório Fiscal, deve ser negado provimento ao recurso de ofício quanto a este tocante."

Conforme se verifica, não houve manifestação quanto à natureza do vício, o que, como demonstrado pela embargante, é fundamental para análise do encaminhamento que deve ser dado ao lançamento anulado.

Desse modo, considerando haver, no levantamento P1, erro na fundamentação legal do lançamento, que equivocadamente fez constar fundamentos legais capitulados para os segurados enquadrados como empregados, entendo que tal vício se trata de natureza formal, o que permitirá, conforme art. 173, II, do CTN, nova constituição do crédito tributário, contado a partir da "data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado".

Ocorre que o erro na fundamentação legal do lançamento quanto ao levantamento P1, no qual constou fundamentos legais capitulados equivocados, enseja o reconhecimento de nulidade do lançamento por vício formal.

Assim, verificada a existência de omissão no voto condutor do acórdão embargado, devem ser acolhidos os embargos de declaração para sanar o vício apontado.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por acolher os embargos de declaração para, sem lhes atribuir efeitos infringentes, sanar omissão no voto condutor, reconhecendo que a natureza do vício do lançamento no levantamento P1 é formal.

Assim, se verifica um desajuste dentro do ato normativo concreto, na espécie o Auto de Infração, entre o que consta nele consignado e os fatos ocorridos, não obstante, houve a correta identificação do sujeito passivo e da base de cálculo do ilícito apontado, demonstrando a ocorrência de imprecisão na fundamentação legal, que ensejou sua nulidade. Correta assim a declaração de nulidade por vício formal, devendo ser mantida a decisão de piso.

Recurso Voluntário - AI/DEBCAD Nº 51.036.047-5 – Levantamento "SR – Diferença SAT/RAT"

Suscita a recorrente a declaração de nulidade do AI/DEBCAD Nº 51.036.047-5, , devido à falta de comprovação, pela fiscalização, de qual seria sua atividade preponderante. Sustenta que teria adotado de forma correta e legítima o grau de risco leve, para efeito de cálculo da contribuição relativa ao Gilrat, realizando o seu enquadramento com base em laudo dos riscos ambientais realizado por técnico em segurança do trabalho, avaliando, para tanto, a concentração dos funcionários em cada atividade executada. Complementa que no trabalho fiscal não teria sido observado o procedimento legal pertinente à revisão da alíquota do Gilrat, isto é, não teria sido demonstrada a preponderância da atividade capaz de justificar a pretensão fiscal, maculando de nulidade o lançamento, uma vez que o lançamento teria se fundamentado tão somente com base no aspecto formal, que qualifica como: *"...suposto equívoco em relação ao CNAE, promovendo, de ofício, o reenquadramento com base no código 9411-1/00, conforme se observa do único trecho do relatório fiscal que trata da matéria..."* Ademais, ainda acorde a recorrente, a legislação seria suficientemente clara ao estabelecer a atividade preponderante como critério para definição do RAT, assim considerada àquela com maior número de funcionários desempenhando a mesma função, independentemente da CNAE adotada. Requer ainda, caso não acolhidos os argumentos de nulidade do AI/Debcad nº 51.036.047-5, a revisão do lançamento, para adequação

ao grau de risco de sua atividade preponderante, que entende ser a CNAE 7020-4/00, com fator de risco médio e alíquota do Gilrat no percentual de 2%. Para tanto, afirma que, o maior número de seus funcionários estaria concentrado nas atividades administrativas e de gestão, conforme o PPRa documento anexado ao presente processo juntamente com a peça impugnatória, intitulado como DOC. 06.

Conforme apontado no Acórdão recorrido, os procedimentos que levaram à definição do índice do FAP aplicável, bem como o lançamento ora discutido, estão definidos em atos normativos de observância obrigatória pela autoridade administrativa, sob pena de responsabilidade funcional, segundo prevê o art. 142, CTN. Além do que, nos termos da Súmula CARF nº 2, não cabe a este Conselho se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Nesse mesmo diapasão, temos art. 62 do RICARF. Não é possível, pois, afastar a aplicação dos dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio no âmbito do contencioso administrativo sob argumentos de inconstitucionalidade ou ilegalidade, motivo pelo qual deixo de conhecer de tais argumentos. Oportuna a reprodução dos principais fundamentos da decisão de piso ao tratar do lançamento relativo ao Gilrat:

FAP - FATOR ACIDENTÁRIO PREVIDENCIÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO - AI DEBCAD Nº 51.036.047-5.

Trata o presente Auto de Infração referente constituição de contribuições previdenciárias, a cargo do sujeito passivo, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrente dos riscos ambientais do trabalho, no valor de R\$ 1.012.943,29.

A contribuição em comento está prevista no art. 22, I da Lei nº 8.212/91 que determina o enquadramento, pelas empresas, nas alíquotas de 1%, 2% ou 3% conforme o exercício de suas atividades preponderantes sejam reveladores de um grau de risco acidentário leve, médio ou grave, respectivamente. Para tanto a Administração tributária valeu-se do CNAE e de pesquisas de acidente de trabalho para determinar, por uma tabela, qual o grau de risco de cada uma dessas atividades.

Observa-se que a Lei 8.212/91 em seu artigo 22, II, instituiu o tributo, fixou as alíquotas e a base de cálculo, definindo, da mesma forma, o fato gerador, cumprindo assim todas as exigências previstas no artigo 97 do Código Tributário Nacional - CTN e satisfazendo o princípio da reserva legal.

Ao Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, restrito aos limites da lei, restou a determinação dos graus de risco das empresas, o que é feito com base em estatísticas de acidente de trabalho, sempre com a plena observância dos ditames legais. Por se tratar de situação mutável, não poderia a lei desempenhar tal função. Transcrevo abaixo, julgado do Superior Tribunal de Justiça que tratou do tema, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO-SAT. DEFINIÇÃO REGULAMENTAR DO GRAU DE RISCO DAS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA EMPRESA. LEGALIDADE. ENTENDIMENTO DA PRIMEIRA SEÇÃO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

1. Trata-se de demanda em que se discute a exigibilidade da Contribuição ao Seguro de Acidentes do Trabalho - SAT, instituída pela Lei 8.212/91. O acórdão atacado reconheceu a ilegalidade da contribuição discutida determinado que empresa autora se abstenha do seu recolhimento.

2. No julgamento dos EREsp 297.215/PR, da relatório do eminente Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 12/09/2005, a Primeira Seção deste Tribunal decidiu que não há ofensa ao princípio da legalidade tributária a definição regulamentar do grau de periculosidade das atividades desenvolvidas pelas empresas para fins de incidência do SAT.

3. Recurso especial provido. (REsp 1065205 / SP, Ministro BENEDITO GONÇALVES, DJe 18/05/2009).

A partir de janeiro de 2010, em razão do viés extrafiscal da contribuição em comento, que visa incentivar a prevenção de acidentes trabalhistas, instituiu-se o Fator Acidentário de Prevenção - FAP, pelo qual o contribuinte é analisado de per si dentro do seu grupo de atividades econômicas, possibilitando-lhe a redução das alíquotas em até 50% ou sua majoração em até 100%, conforme o seu desempenho.

Pelas mesmas razões, considera-se válida a aplicação da alíquota ao GILRAT majorada pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP. A possibilidade de majoração ou redução das alíquotas de contribuição ao GILRAT foi prevista no artigo 10 da Lei nº 10.666/03, abaixo transcrito, em função do desempenho da empresa na respectiva atividade econômica, apurada em função de índices de frequência, gravidade e custo, segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional da Previdência Social.

Foi, então, editado o Decreto nº 6.042/2007, posteriormente alterado pelo Decreto nº 6.957/2009, o qual acrescentou o artigo 202-A ao Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, regulamentando efetivamente o FAP, como segue:

(...)

Observa-se que a própria lei de custeio da Previdência Social - Lei nº 8.212/91, através de seu artigo 22, §3º, concedeu poder ao Ministério da Previdência Social para alterar, com base em estatísticas de acidente de trabalho, o enquadramento das empresas para fins da contribuição ao GILRAT, com a finalidade de incentivar o investimento por parte das empresas na prevenção de acidentes:

Art. 22. (...)

§ 3º O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes.

Denota-se do exposto que os decretos editados para a regulamentação da redução ou da majoração das alíquotas da contribuição ao GILRAT, em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP, não ultrapassam os limites estabelecidos pelas Leis nº 8.212/91 e 10.666/03, limitando-se a conferir executividade às mesmas. Da mesma forma, o Poder Executivo, através de Decreto, apenas definiu os graus de risco das empresas para fins de fixação da alíquota devida ao RAT, uma vez que os elementos definidores do tributo encontram-se devidamente delineados na lei, conforme acima exposto.

A contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, possui clara previsão legal, que continua vigente, e é devida pelas pessoas jurídicas em geral. Tal contribuição tem sua base legal expressa na Lei nº 8.212, de 1991, que fixa alíquotas distintas para a sua incidência. A seu turno, ao regulamento da previdência social coube a tarefa de definir a atividade preponderante, para o enquadramento legal nos correspondentes graus de riscos das atividades desenvolvidas pelas empresas. Noutro giro, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou a respeito do Seguro Acidente de Trabalho (SAT), atualmente Gilrat, por meio do RE 343.4462/SC, assentando, inclusive, a desnecessidade de Lei Complementar para instituição da sobredita contribuição, bem como, a inocorrência em sua cobrança de ofensa aos art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição da República, consoante a ementa a seguir transcrita:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO SAT.

Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, I; art. 5º, II; art. 150, I.

I. Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT.

II. O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais.

III. As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I.

IV. Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional.

V. Recurso extraordinário não conhecido”.

(RE 343.4462/ SC, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 04/04/2003)

Também ficou decidido em tal julgamento, que as Leis 7.787, de 1989, art. 3º, II, e 8.212, de 1991, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. E o fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, preconizado no art. 5º, inc. II, e da legalidade tributária, art. 150, I, ambos da Constituição da República.

Pleiteia a recorrente a adequação do lançamento ao grau de risco de sua atividade preponderante, que entende ser a CNAE 7020-4/00, sob argumento de que o maior número de seus funcionários estaria concentrado nas atividades administrativas e de gestão, conforme atestaria o PPRA, documento apresentado juntamente com a peça impugnatória, intitulado como DOC. 06.

É certo que por meio da Súmula nº 351 o Superior Tribuna de Justiça firmou entendimento no sentido de que, 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. Entretanto, apesar de afirmar que a maioria de seus funcionários estaria concentrada nas atividades administrativas e de gestão, o único documento que a contribuinte aponta como documentos comprobatório de tal assertiva seria o “Doc. 06 – Laudo de Programa de Prevenção de Riscos Ambientais” de e.fls. 1476/1501. Ocorre que tal documento não se presta a tal fim, não sendo elaborado para o fim de discriminar o número total de funcionários da entidade, além do fato de ter sido elaborado em um local específico, onde funciona o estabelecimento matriz da autuada. Caberia à contribuinte, juntamente com seus argumentos de defesa, apresentar documentação idônea e contemporânea comprobatória de suas alegações, ônus do qual não se desincumbiu, motivo pelo qual, não deve ser acatado o pleito de adoção do CNAE 7020-4/00 para o fim de cálculo da contribuição adicional devida em função do Gilrat.

Arguição de Imunidade Tributária

Requer autuada que lhe seja reconhecida o direito à fruição da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º da Constituição da República, afirmando atender os requisitos do artigo 14 do CTN, e por entender não ser necessária a apresentação de requerimento à Administração Tributária, tendo em vista que a exigência foi revogada pela Lei nº 12.101, de

2009. Aduz ser entidade beneficente de assistência social, incumbida da missão de dar concretude a princípios e valores constitucionais, além de, por força estatutária, possuir em sua estrutura o cumprimento intrínseco dos requisitos previstos no art. 14, I e II do CTN, como se extrai da leitura dos artigos 1º; 5º, §1º; 32 e 31 de seu Estatuto Social. No entanto, assevera que a Autoridade Administrativa deixou de apurar efetivamente se preencheria, ou não, os requisitos inerentes à imunidade, implicando em nulidade por vício material.

Constata-se das diversas manifestações da recorrente, tanto na fase impugnatória, quanto no recurso ora objeto de análise, que dúvidas não persistem quanto ao fato de que não possui o Certificado de Entidade Beneficente e de Assistência Social e tampouco, adotou as providências prescritas no § 1º do art. 55, da Lei nº 8.212, de 1991. Documentos esses considerados pela autoridade fiscal lançadora como imprescindíveis ao enquadramento da contribuinte como Entidade Beneficente de Assistência Social (FPAS 639) e, conseqüentemente, para fruição da isenção das contribuições patronais previstas nos artigos 22 e 23 da Lei 8.212 de 1991, de forma a cumprir os requisitos do então vigente artigo 55 da referida Lei, o que ensejou o lançamento.

Conforme o § 7º do art. 195 da Constituição da República: “São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.” Nos termos de tal preceito constitucional, o caput do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, vigente à época de ocorrência dos fatos geradores dos créditos tributários objeto do presente lançamento, estabeleceu os seguintes requisitos, cumulativos, para efeito de fruição do benefício:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

Portanto, quanto à alegação de que atende a todos os requisitos para enquadramento como entidade filantrópica, as exigências para fruição do benefício fiscal encontram-se expressamente previstos no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1990, conforme demonstrado acima, sendo de observância obrigatória. Também é pertinente destacar que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 566.622, assentou a constitucionalidade do art. 55, da multicitada Lei nº 8.212, de 1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas

pelo art. 5º da Lei nº 9.429, de 1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória n. 2.187-13, de 2001, conforme ementa abaixo transcrita:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 32. EXAME CONJUNTO COM AS ADI'S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/1991. ACOLHIMENTO PARCIAL.

1. Aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.

2. É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001.

3. Reformulada a tese relativa ao tema nº 32 da repercussão geral, nos seguintes termos: "A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas."

4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo

Pela forma didática como foi abordado o tema, peço vênha para reproduzir parte do Acórdão nº 2402-008.474 – 2ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária deste Conselho, em sessão de 6 de julho de 2020, tendo como relator o Conselheiro Gregório Rechmann Júnior:

A propósito do julgamento em questão, observe-se, pela sua importância, os excertos abaixo reproduzidos de artigo publicado pela professora Betina Grupenmacher, na revista Consultor Jurídico, de 27 de março de 2020:

Após mais de 20 anos em discussão no Poder Judiciário, a imunidade das entidades assistenciais às contribuições previdenciárias foi decidida pelo Supremo Tribunal Federal, em 23 de fevereiro de 2017, oportunidade em que, por maioria de votos, fixou, nos seguintes termos, a tese relativa ao tema 32 de repercussão geral (RE 566.622): "Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar".

Dada a similaridade dos temas, na mesma sessão, o STF julgou as ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, convertidas em ADPFs, e declarou a inconstitucionalidade dos artigos 1º, 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/98, que modificaram o artigo 55 da Lei 8.212/91.

Após a publicação do acórdão, a União interpôs embargos de declaração em razão de suposta obscuridade no julgado, alegando não ter ficado claro se os requisitos previstos no artigo 55 da Lei 8.212/91, na forma disposta na redação anterior à Lei 9.732/98, permaneceriam ou não válidos e eficazes. No mesmo recurso, a União criticou a tese fixada, por entender que determinou genericamente que os requisitos para o gozo da imunidade deveriam estar previstos em lei complementar.

Em 18 de dezembro de 2019, os referidos embargos foram julgados, tendo o STF manifestado o entendimento quanto à "(...) constitucionalidade do artigo 55, II, da Lei 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo artigo 5º da Lei 9.429/1996 e pelo artigo 3º da Medida Provisória 2.187-13/2001" e, ainda, conferiu nova redação à tese em questão nos seguintes termos: "A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de

assistência social contempladas pelo artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas".

(...)

A ministra Rosa Weber inaugurou a divergência em relação ao voto do ministro Marco Aurélio, que rejeitou os embargos da União, e o fez nos seguintes termos:

"Acolher os embargos de declaração para, sanando os vícios identificados, i) assentar a constitucionalidade do artigo 55, II, da Lei 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo artigo 5º da Lei 9.429/1996 e pelo artigo 3º da Medida Provisória 2.187-13/2001; e ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao tema 32 da repercussão geral a seguinte formulação: "A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas."

O ministro Alexandre de Moraes, após lembrar que houve uma aparente contradição entre os julgados do mesmo tema (RE e ADIs), afirmou que:

"(...) Já adiantando que acompanho integralmente sua excelência (ministra Rosa Weber) porque o resultado da votação realmente me parece ter sido no sentido proposto pelo ministro Teori, que era o relator original. Ou seja, a possibilidade da lei ordinária regulamentar questões meramente procedimentais, relacionadas a certificação, fiscalização e controle das entidades beneficentes de assistência social, tudo com o escopo de verificar o efetivo cumprimento dos objetivos expostos no artigo 203. Em outras palavras, em relação a certificação, fiscalização e controle não há reserva legal da lei complementar, não há a necessidade de lei complementar. Com essas rápidas considerações, acompanho integralmente em ambos os Embargos o voto da ministra Rosa Weber."

Também o ministro Roberto Barroso afirmou:

"Também eu estou votando na linha da ministra Rosa Weber para reconhecer a aparente contradição, considerar constitucional o Cebas, e reafirmar (porque eu não mudei de opinião) o entendimento de que os aspectos procedimentais das imunidades podem estar previstos em leis ordinárias, enquanto que os que estabelecem condições para a fruição material da imunidade é que devem estar previstos em lei complementar. Portanto eu estou igualmente dando provimento aos embargos em todos os feitos, na linha proposta pela ministra Rosa Weber, apenas deixando claro que uma coisa é procedimento e outra é exigência material, e nessa linha eu considero que o Cebas é válido, e, portanto, estou acompanhando o voto da ministra Rosa Weber."

Ainda o ministro Ricardo Lewandowski registrou: "(...) Verifico que faço uma distinção entre aquilo que diz respeito à imunidade e o que trata de aspectos procedimentais, nesse aspecto eu também entendo que basta lei ordinária."

Neste contexto, sendo a exigência do CEBAS constitucional, nos termos acima declinados, e não tendo a Recorrente providenciado a obtenção da sua certificação, nem mesmo a destempe, conforme já exposto linhas acima, tem-se que a Contribuinte, no caso em análise, não atende a todos os requisitos para fazer jus à isenção pretendida.

Portanto, o art. 55, e em especial seu inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991, foi julgado constitucional em sua redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001. Considerando que a autuada não possuía, à época de ocorrência dos fatos geradores, o Registro e tampouco o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, deve ser mantido o lançamento em seus exatos termos. Também desarrazoada a pretensão da autuada de reconhecimento nesta fase processual de sua condição entidade imune/isenta das contribuições previdenciárias, uma vez

que não compete a este Conselho tal atividade. Da mesma forma, sem razão a recorrente ao advogar a nulidade da autuação sob argumento de que a Autoridade Administrativa teria deixado de apurar se preencheria os requisitos inerentes à imunidade. Deve ser repisado que as exigências para fruição do benefício fiscal encontravam-se expressamente previstos em normas regulares e vigentes, cabendo exclusivamente à parte interessada a prática dos atos necessários a torná-la apta à fruição do benefício, não se justificando a descabida proposição de transferência de tal ônus à Administração Pública.

Pelos motivos acima, deve ser afastada a arguição de nulidade do AI/Debcad nº 51.036.046-7, pois a autuação se revestiu de todas as formalidades legais previstas pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972. Saliente-se que o art. 59, do mesmo Decreto, preconiza apenas dois vícios insanáveis: a incompetência do agente do ato, situação esta não configurada, vez que o lançamento foi efetuado por agente competente (Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil), e a preterição do direito de defesa, circunstância também não verificada no presente procedimento. Uma vez que à contribuinte vem sendo garantido o amplo direito de defesa, de acordo com o rito previsto no referido diploma normativo, tanto na fase impugnatória, pela oportunidade de apresentar argumentos e documentos, quanto no recurso ora objeto de análise, onde ficam evidentes o pleno conhecimento dos fatos e circunstâncias que ensejaram o lançamento.

Finalmente, no que tange à possibilidade de sustentação oral, cumpre esclarecer que, nos termos do disposto no artigo 55, § 1º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, a publicação da pauta no Diário Oficial da União e a divulgação no sítio do CARF na rede mundial de computadores (internet), será feita com, no mínimo, 10 (dez) dias de antecedência da data do julgamento. De acordo com a Portaria CARF/ME nº 7.755 de 30 de junho de 2021, é facultado às partes, mediante solicitação, nos termos e prazos definidos nos art. 3º da referida, o acompanhamento de julgamento de processo, assim como sustentação oral, desde que solicitado por meio de formulário próprio, indicado na Carta de Serviços no sítio do CARF na internet. Deveria, portanto, a parte ou seu patrono, acompanhar a publicação da pauta e adotar os procedimentos prescritos para efeito de efetuar sustentação oral, sendo responsabilidade unilateral da autuada tal acompanhamento.

Baseado em todo o exposto, voto por não conhecer do Recurso de Ofício e conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo dos argumentos de defesa, relativos ao AI/Debcad nº 51.036.046-7, que tratam de decadência, defendem a nulidade do AI ou pleiteiam a desqualificação da multa de ofício, e na parte conhecida do recurso voluntário, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos

Voto Vencedor

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Redator Designado.

Data vênua ao exposto no voto do ilustre Conselheiro Relator Mário Hermes Soares Campos, entendo por divergir em parte deste, pelas razões que passa a expor.

Conforme relatado, com relação ao AI/Debcad nº 51.036.046-7, a recorrente aduz que a autuação deveria ter sido anulada por vício material e não vício formal conforme decidido e consignado no acórdão recorrido.

Argumenta a recorrente que a nulidade por vício formal está atrelada ao descumprimento de formalidades e ritos que causam prejuízo ao devido processo legal (e exercício do direito de defesa) e jamais foi confundida com a redefinição do fato jurídico tributário.

Com razão a recorrente.

No caso, conforme bem exposto pelo Conselheiro Relator, verifica-se que a DRJ de origem entendeu pela nulidade do AI/Debcad nº 51.036.046-7 por compreender que os segurados da previdência social objeto do lançamento não teriam sido fundamentadamente enquadrados na situação de contribuintes individuais, conforme o enquadramento dado pela fiscalização, sendo apontado que, mais coerente seria concluir que todos os pressupostos caracterizadores de vínculos de emprego estariam identificados no presente situação. Desta forma, entendeu o julgador de piso que estariam prejudicados todos os demais procedimentos adotados pela autoridade lançadora, visto que, estando incorreta a classificação dos segurados da previdência social vinculados à empresa fiscalizada, a motivação para a lavratura do auto de infração também não se enquadraria aos regramentos autorizadores do lançamento fiscal.

Em outras palavras, entendeu a DRJ que a contribuição previdenciária deveria incidir em decorrência de relação de emprego (segurados empregados), enquanto que a autuação se deu considerando os trabalhadores como se estes fossem contribuintes individuais.

Nos termos da decisão de piso, com relação ao AI/Debcad nº 51.036.046-7, não restou verificada a ocorrência do fato gerador do lançamento, pois não se enquadrando os prestadores de serviços da contribuinte de contribuintes individuais, não seria devida a contribuição previdenciária à Seguridade Social, correspondente à parte patronal, pela autuada, na forma que restou lançada.

Ocorre que entendeu a autoridade julgadora de primeira instância que, com relação ao AI/Debcad nº 51.036.046-7, estaria incorreta a autuação com base no art. 22, III, da Lei nº 8.212/91 (contribuintes individuais), por considerar que, ao seu entender, estariam presentes os requisitos da relação de emprego, o que atrairia fato gerador diverso de contribuição previdenciária patronal, o qual possui fundamentação legal no art. 22, I e II, da Lei nº 8.212/91 (segurados empregados).

Portanto, o AI/Debcad nº 51.036.046-7 foi declarado nulo pela decisão de piso por ter sido constatada a discrepância entre a fundamentação legal (contribuição previdenciária incidente sobre valores pagos a contribuintes individuais) e os fatos consubstanciados nos autos, especialmente ao referido pela própria autoridade lançadora no Relatório Fiscal.

Não há que se falar, no caso, nesta fase processual, em alteração de critério jurídico do lançamento, eis que houve declaração de nulidade pela decisão de piso. A alteração de critério jurídico somente haveria se fosse realizado posteriormente o lançamento então sugerido pela autoridade julgadora de primeira instância, na forma proposta pelo julgador de primeira instância administrativa.

Considerando o não conhecimento do recurso de ofício, em razão do limite de alçada, confirma-se no CARF a decisão de piso quanto a ocorrência de nulidade do AI/Debcad nº 51.036.046-7, de modo que, pela fundamentação que embasou a nulidade, verifica-se que houve

pela autoridade lançadora a inobservância ao disposto no art. 142 do CTN, não tendo sido indicado corretamente a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, o que configura vício material.

Estabelece o art. 142 do CTN que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O vício material diz respeito aos aspectos intrínsecos do lançamento e se relaciona com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, a teor do que dispõe o art. 142 do CTN. Nesse sentido, foi o entendimento deste Conselho no acórdão nº 2402-010.371, de 02/09/2021, bem como também do acórdão 9303-005.461, de 26/07/2017, cuja ementa deste último abaixo transcrevo:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/02/2002 a 18/09/2002

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA OU ERRO NA MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento. Por isso, a falta de motivação ou motivação errônea do lançamento alcança a própria substância do crédito tributário, de natureza material, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Por tais razões, manifesto respeitosamente minha divergência ao voto do ilustre Conselheiro Relator Mário Hermes Soares Campos, encaminhando meu voto pelo provimento parcial do recurso voluntário para declarar que a anulação do lançamento AI/Debcad nº 51.036.046-7 se deu por vício material, pois não demonstrado no lançamento a ocorrência do fato gerador da obrigação, em violação ao art. 142 do CTN.

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para declarar que a nulidade do AI Debcad nº 51.036.046-7 é por vício material.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Redator Designado