



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.722503/2011-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-007.420 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de outubro de 2020
Recorrente SERVICO SOCIAL DA INDUSTRIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

AÇÃO JUDICIAL COM MESMO OBJETO. CONCOMITÂNCIA. RENÚNCIA À ESFERA ADMINISTRATIVA.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois da instauração do processo administrativo fiscal, com o mesmo objeto deste, cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da controvertida no processo judicial. Súmula CARF nº 01.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

SESI. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A TERCEIROS. FNDE E INCRA. ISNEÇÃO.

O Sesi, por ser uma entidade de educação e assistência social sem fim lucrativo, beneficiário da isenção prevista na Lei nº 2.613/55, não está obrigado ao recolhimento da contribuição para o FNDE e ao INCRA.

MULTA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP COM INFORMAÇÕES INCORRETAS. CFL 78.

Constatada a correção de informações prestadas pelo contribuinte em GFIP, esses supostos erros devem ser excluídos da base de cálculo da multa CFL 78.

CONTRIBUIÇÃO PARA O SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO (SAT). ALÍQUOTA. AFERIÇÃO COM BASE EM CADA ESTABELECIMENTO DA EMPRESA.

A alíquota da contribuição para o seguro de acidente do trabalho (SAT) deve ser aferida individualmente com base no grau de risco desenvolvido em cada estabelecimento da empresa, matriz ou filial, que tenha número de CNPJ próprio, ou pelo grau do risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar a exigência relativa às contribuições ao INCRA e ao FNDE, bem assim para ajustar a multa do CFL 78 a fim de afastar de sua base os supostos erros nos campos referentes ao código FPAS e OUTRAS ENTIDADES (este último até nov/2008), além do “CNAE PREPONDERANTE” apurado após a diligência e que coincidir com aquele declarado originalmente pela contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 3569/3588(PDF págs 2030/2049), interposto contra decisão da DRJ em Florianópolis/SC de fls. 3548/3567(PDF nº 2010/2029), a qual julgou parcialmente procedente o lançamento por Contribuições devidas à Seguridade Social pela empresa (SAT/RAT), contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Salário-Educação e INCRA) e por descumprimento de obrigação acessória (apresentação de GFIP com informações incorretas ou omissas – CFL 78), conforme descrito nos autos de infração DEBCADs 51.004.226-0, 51.004.227-9 e 51.004.228-7, de fls. 05, 279 e 846, respectivamente, lavrados em 15/12/2011, referente ao período de 01/2009 a 12/2010, com ciência da RECORRENTE em 21/12/2011, conforme assinatura em cada Auto de Infração.

O auto de infração de fls. 5 e ss (DEBCAD nº 51.004.226-0) diz respeito ao lançamento das contribuições devida à Seguridade Social pela empresa, em razão da diferença entre as alíquotas utilizadas para cálculo do adicional devido em virtude grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, incidente no percentual de 3%, acrescido do FAP, sobre a remuneração paga aos segurados empregados no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2010 (inclusive décimo-terceiro salário). O crédito tributário total apurado foi de R\$ 5.602.064,24, já incluso juros de mora e multa de ofício majorada no percentual de 75%.

O lançamento de fls. 279 e ss (DEBCAD nº 51.004.227-9) se refere às contribuições destinadas a Terceiros (Salário-Educação e INCRA), incidente sobre a remuneração paga aos segurados empregados no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010 (inclusive décimo-terceiro salário). Este auto foi lavrado no montante total de R\$ 8.413.861,87, já incluso juros de mora e multa de ofício também no percentual de 75%.

Por fim, o auto de infração de fl. 846 (DEBCAD nº 51.004.228-7), diz respeito ao lançamento da multa de obrigação acessória (CFL-78), decorrente da apresentação de GFIPs,

com erros em campos não relacionados a fato gerador de contribuição previdenciária, especificamente relativo aos campos “FPAS” e “CNAE PREPONDERANTE”, além da falta de declaração em GFIP dos fatos geradores de parte das contribuições recolhidas em GPS.

Dispõe o Relatório Fiscal (fls. 1111/1128) que o SESI é uma entidade constituída através do Decreto-Lei nº 9.403/1946, tendo como objetivo auxiliar o trabalhador da indústria a resolver problemas básicos de existência (saúde, alimentação habitação etc). Tal entidade é constituída como pessoa jurídica de direito privado, e possui órgãos regionais autônomos em diversas unidades da federação, como é o caso do SESI-Santa Catarina (ora RECORRENTE).

Apesar de ser uma entidade criada por lei, alertou a fiscalização que, para fins previdenciários, ela se equipara a uma empresa, tendo o dever de recolher as contribuições incidentes sobre a remuneração paga aos seus segurados empregados. Deste modo, a fiscalização teve como objetivo efetuar o lançamento de ofício das contribuições devidas, posto que a entidade, no período de janeiro/2010 até dezembro/2010, recolheu o adicional para o GILRAT com base em alíquota equivocada. Por esta razão, houve a majoração da alíquota de 1% (um por cento) para 3% (três por cento), acrescida do Fator Acidentário de Prevenção – FAP, não observado corretamente pela entidade quando do cálculo da contribuição devida.

De acordo com os itens 05 a 13.1.2 do Relatório Fiscal (fls. 1113/1117), o SESI, para atingir as suas finalidades institucionais, atua em diversas atividades econômicas, dentre outras, a alimentação, o comércio, a educação e a saúde, alocadas em diversos estabelecimentos distribuídos na Capital e em outros Municípios do Estado de Santa Catarina. Aduz a fiscalização, que a legislação determina que a alíquota do GILRAT da empresa será definida com base na atividade preponderante desempenhada e que, nos casos de empresas que atuam em várias atividades, entende-se por preponderante aquela a qual forem destinadas o maior número de segurados empregados.

Assim, a fiscalização verificou que a atividade da entidade, que agregou mensalmente, no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2010, o maior número de empregados, somados todos os estabelecimentos, foi a de alimentação (conforme ANEXO I – fls. 1129/1149). Essa atividade na tabela CNAE FISCAL corresponde ao código 5620-1/01 (Fornecimento de alimentos preparados preponderantemente para empresas) e o percentual do GILRAT neste código era de 1% (um por cento) até a competência 12/2009, passando a ser de 3% (três por cento) a partir da competência janeiro/2010.

No entanto, a fiscalização verificou que, em relação à janeiro/2010, o código CNAE informado nas GFIPs da maioria dos estabelecimentos correspondeu ao 9430-8/00 (Atividade de associações de defesa de direitos sociais); e para alguns estabelecimentos da citada competência (jan/2010) e em todos os estabelecimentos no período de fevereiro/2010 a dezembro/2010, o código informado foi o 8599-6/99 (outras atividades de ensino não especificadas anteriormente). Sendo que a contribuinte informou no Campo Alíquota RAT de todas as GFIPs emitidas no período de janeiro/2010 a setembro/2010, de todos os estabelecimentos, a alíquota de 1% (um por cento) e no período de outubro/2010 a dezembro/2010 e (13º/2010), a alíquota de 2% (dois por cento), quando deveria ter informado, para todo o período, a alíquota de 3% (três por cento).

Além disso, a partir da competência janeiro/2010, entrou em vigor o Fator Acidentário de Prevenção (“FAP”), previsto no art. 202-A do Decreto nº 3.048/1999, que

aprovou o Regulamento da Previdência Social. A partir desta competência, as empresas deveriam rever o seu enquadramento em conformidade com a atividade preponderante, a fim de verificar se a alíquota permaneceria igual ou deveria ser reduzida ou majorada, com base no FAP divulgado anualmente pelo MPS. Segundo a fiscalização, o FAP do contribuinte no ano-calendário 2010 foi de 1.6952 o qual, aplicado ao percentual GILRAT de 3%, resultaria na alíquota final de 5,0856%.

Todavia, até setembro/2010 o contribuinte utilizou o coeficiente FAP igual a 1, aplicado sobre a alíquota de 1% (um por cento), o que gerou um RAT Ajustado a menor daquele que seria devido caso o contribuinte tivesse aplicado o coeficiente do FAP de 1.6952 sobre a alíquota de 3% (três por cento). Por sua vez, a partir de outubro/2010, a despeito do contribuinte ter usado o coeficiente do FAP correto, ele o aplicou sobre a alíquota de 2% (dois por cento), e não sobre a alíquota correta de 3% (três por cento), o que também ensejou um RAT ajustado a menor. Esta diferença foi o valor lançado como objeto da DEBCAD nº 51.004.226-0, consubstanciada no auto de infração de fls. 5 e ss, conforme demonstrado na planilha de apuração de fls. 1150/1223 (Anexo II).

No que diz respeito ao DEBCAD nº 51.004.227-9 e de acordo com os itens 14 a 24 do Relatório Fiscal (fls. 1117/1124), a fiscalização notou que, no período ora analisado, o contribuinte informou o código FPAS referente às atividades de terceiros como sendo "0000" que não gera nenhuma contribuição, quando o correto seria lançar neste campo o Código "0003" que corresponde ao FNDE código "0001" e INCRA código "0002".

Devidamente intimada para justificar a utilização do código "0000", o SESI, em síntese, justificou que, por lei, é definida como uma entidade beneficente de assistência social, portanto, imune às contribuições para seguridade social, apresentando ementa e jurisprudência de tribunais indicando que o SESI foi considerado como isento das contribuições para o Salário-Educação, INCRA e FUNRURAL.

Todavia, no entender da fiscalização, o SESI não era parte em nenhum dos julgados apresentados, portanto, não estava amparado por decisão judicial para deixar de recolher as contribuições de terceiros. Deste modo, tendo em vista que não se enquadrava nas hipóteses de isenção previstas na legislação que institui as contribuições para o FNDE e INCRA (conforme demonstrou a partir do item 17 do Relatório Fiscal), o SESI deveria recolher as contribuições como qualquer pessoa jurídica de direito privado.

Portanto, a fiscalização requalificou o FPAS para o código "523" (ao invés do código "507" inicialmente declarado), classificação esta que obriga o SESI ao recolhimento das contribuições para o Salário-Educação e o adicional do INCRA, conforme previsto no inciso VII, do art. 109-A, da Instrução Normativa nº 971, de 13 de novembro de 2009 (DOU-de 17/11/2009) e alterações posteriores, e as alíquotas definidas na tabela de alíquotas por códigos FPAS, colacionada abaixo:

CÓDIGO DO FPAS	ALÍQUOTAS (%)															
	Prev. Social	GILRAT	Salário-Educação	INCRA	SENAI	SESI	SENAC	SESC	SEBRAE	DPC	Fundo Acroviário	SENAR	SEST	SENAT	SESC OOP	Total Outras Ent. Ou Fundos
	---	---	0001	0002	0004	0008	0016	0032	0064	0128	0256	0512	1024	2048	4096	
523	20	Variável	2,5	0,2												2,7

Por fim, com relação à DEBCAD nº 51.004.228-7, de acordo com o Relatório Fiscal que consta às fls. 1224/1230, a autoridade fiscal alegou que o SESI apresentou GFIP de alguns estabelecimentos, no período de jan/2008 a dez/2010, com erros nos campos “FPAS”, “OUTRAS ENTIDADES” e “CNAE PREPONDERANTE”, conforme tabela de fls. 1224/1225.

No entanto, no item 2.1 do Relatório Fiscal, deixou claro que o erro no campo OUTRAS ENTIDADES não foi base para o lançamento da multa CFL 78 a partir da competência dez/2008, já que tal erro provocou o lançamento de obrigação principal (Terceiros) e, conseqüentemente, a aplicação da multa de ofício de 75% já atrelada aos DEBCADs 51.004.227-9 (objeto deste processo) e 37.350.598-1 (objeto do processo nº 11516.722502/2011-62, o qual abrange as competências de dez/2008 e 13º/2008).

Ademais, a fiscalização apontou que nas competências janeiro/2008; março/2008; maio/2008 a março/2009; maio/2009; julho/2009; setembro/2009 a novembro/2009 e janeiro/2010, o SESI deixou de informar, para alguns estabelecimentos, a totalidade dos segurados (empregados e contribuintes individuais) e de todos os fatos geradores das contribuições (parte recolhida e não declarada), conforme quadro de fl. 1226.

Posteriormente, no prazo da intimação fiscal para apresentar GFIPs retificadoras, o SESI procedeu à retificação das GFIPs referentes aos estabelecimentos e competências identificadas na tabela de fl. 1226, declarando a totalidade das contribuições recolhidas em GPS. Apesar de ter aceito, em caráter excepcional, as GFIPs retificadoras (em face de existência de recolhimento anterior), entendeu a fiscalização que tal fato não afasta a aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação acessória de declarar ao fisco os valores corretos das contribuições devidas, razão pela qual foi efetuado o respectivo lançamento da multa.

Ou seja, a multa CFL 78 teve por base: (i) a não declaração dos valores corretos das contribuições devidas e pagas via GPS, em alguns estabelecimentos e competências; (ii) a não informação da totalidade dos segurados (empregados e contribuintes individuais) em alguns estabelecimentos e competências; (iii) GFIP de alguns estabelecimentos, no período de jan/2008 a dez/2010, com erros nos campos “FPAS” e “CNAE PREPONDERANTE”; e (iv) GFIP de alguns estabelecimentos, no período de jan/2008 a nov/2008, com erro no campo “OUTRAS ENTIDADES”.

A apuração da multa consta da tabela de fls. 1229/1230.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 1233/1255 em 12/01/2012. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Florianópolis/SC, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

- o auto de infração ora combatido ao pretender rever matéria já decidida pelo Poder Judiciário, além de atentar contra a segurança jurídica, fere o princípio da eficiência, configurando também o crime de excesso de exação, tipificado no art. 316, § 1º e 2º, do Decreto Lei nº 2.848, de 1940;

- observado o disposto no art. 14 do Código Tributário Nacional, interpretado em conjunto com os artigos 150 e 195 da Constituição Federal, resta claro o direito das

instituições sem fins lucrativos, como é o caso do SESI/SC, à imunidade dos impostos e das contribuições destinadas à seguridade social;

- da leitura completa da lei que instituiu as contribuições devidas ao INCRA/FUNRURAL, apuradas por meio dos Autos de Infração nº 51.004.227-9 e nº 37.350.598-1, foi concedida isenção expressa ao SESI, excluindo, assim, nos termos do art. 175 do CTN, o próprio crédito tributário; para corroborar suas alegações colaciona vários julgados do STJ e do STF; assim, ao exercer regularmente um direito seu, não demonstrou qualquer intenção ao deixar de declarar ou declarar de maneira incorreta as contribuições devidas, em tese, para o INCRA e Salário-Educação; a Constituição Federal prevê expressamente que a contribuição destinada ao salário-educação é devida somente pelas empresas; assim sendo, considerando-se que o SESI, sob a ótica tanto da doutrina como da jurisprudência, não se enquadra no conceito de empresa, não está sujeito à contribuição em comento tal como pretende a autoridade fiscal;

- em relação ao FAP/GILRAT, argumenta que nos autos da Ação Ordinária nº 5000353-85.2010.404.7200/SC, que prevaleceu até 10/2010, o SESI obteve antecipação de tutela deferida para depositar os valores incontroversos em conta vinculada ao juízo e posteriormente em sentença de 1º grau foi reconhecida a inexistência da relação jurídica tributária entre a autuada e a previdência social; logo, de acordo com o entendimento do CAREF, na situação em comento, não cabe a aplicação da multa por ausência de suporte legal;

- é sabido que uma eventual incorreção no preenchimento de um código FPAS e/ou CNAE pode gerar uma penalidade, todavia, não pode impelir o contribuinte a preencher indevidamente o campo que irá gerar contribuições para terceiros não incidentes sobre a sua folha de pagamento, vez que, como já dito anteriormente a autuada é isenta; além disso, diante da insegurança causada pelas sucessivas alterações das Instruções Normativas que regem a matéria em comento o SESI não pode ser penalizado em virtude das informações prestadas não estarem de acordo com o entendimento ora adotado pela autoridade lançadora;

- demonstrado que o SESI ao interpretar os julgados do STJ que lhe dão ganho de causa, verificou que as isenções legais lhe são aplicadas, restou configurada a sua boa-fé, não sendo prudente, portanto, sustentar que houve a intenção e o dolo necessários para que se reste configurado os tipos penais tributários que justificariam a lavratura da Representação Fiscal para Fins Penais tal como sustenta a autoridade fiscal.

Por fim, diante do exposto e demonstrada a insubsistência total dos Autos de Infração constantes do presente PAF, requer a improcedência do lançamento ora combatido.

Da Decisão da DRJ convertendo o julgamento em diligência

Na primeira oportunidade que apreciou a celeuma, a DRJ em Florianópolis/SC entendeu por determinar a conversão do julgamento em diligência, conforme resolução de fls. 1445/1446, nos seguintes termos:

Conforme Relatório Fiscal de fls. 1.111 a 1.128, para identificar qual a alíquota GILRAT incidente sobre as remunerações pagas aos segurados empregados, sobre a qual incidirá a alíquota FAP, foi observado as disposições contidas no art. 72, da Instrução Normativa SRF nº 971, de 2009. Assim sendo, em virtude do SESI desenvolver diversas atividades e possuir vários estabelecimentos, foram utilizadas as definições constantes no artigo antes citado, observando-se, na apuração mensal da atividade preponderante, a Classificação Brasileira de Ocupações – CBO. Conforme

demonstrado na Tabela do ANEXO I, a atividade da entidade, que agregou mensalmente, no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2010, o maior número de empregados, somados todos os estabelecimentos, foi a de alimentação.

Diante deste quadro, torna-se relevante o conteúdo do PARECER PGFN/CRJ/Nº 2.120, de 10 de novembro de 2011, que expressamente firma o entendimento, no âmbito da Fazenda Nacional, de que a *Contribuição Previdenciária. Alíquota da contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT). Grau de risco da atividade desenvolvida em cada estabelecimento empresarial individualizado pelo seu CNPJ, ou pelo grau do risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.*

Tal Parecer, prolatado em face da reiterada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e aprovado que foi pelo Ministro da Fazenda por meio do Despacho de 13/12/2011, vincula os agentes e/ou órgãos da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, por conta dos parágrafos 4º e 5º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002.

Desta forma, constatou-se que o critério adotado no lançamento em questão se encontrava equivocado, motivo pelo qual foi convertido o julgamento em diligência, com o intuito da autoridade lançadora verificar qual a atividade preponderante exercida em casa estabelecimento empresarial individualizado pelo seu CNPJ, bem como, proceder às informações para as retificações, caso necessário.

Em resposta, a autoridade lançadora emitiu a Informação Fiscal de fl. 1946/1947 alegando, em breve síntese, que dada a sua natureza, a autuada possui diversas filiais com atividades econômicas distintas. Deste modo, definidas as atividades preponderantes com as respectivas alíquotas a serem aplicadas por estabelecimento, os cálculos foram refeitos e foi elaborado o ANEXO IV, de fls. 1911/1945, o qual somente traz os estabelecimentos para os quais, pela nova regra, devem ser utilizadas alíquotas com percentual menor que o originariamente aplicado e, em consequência, reduzindo os valores das contribuições devidas. Para os demais estabelecimentos, foi mantida a alíquota aplicada no lançamento original.

Devidamente intimado em 28/12/2012, de acordo com AR de fl. 1950, para se manifestar sobre a diligência, o RECORRENTE se manifestou às fls. 1951/1957, reiterando as alegações trazidas aos autos em sede de impugnação.

Após a manifestação do contribuinte, foram refeitos os cálculos, resultando no montante apurado na planilha de fls. 3461/3504 (PDF págs. 1963/2006), que resultou na reapuração do valor devido no auto de infração DEBCAD nº 51.004.226-0, de R\$ 2.944.084,49 para R\$ 2.381.129,57.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Florianópolis/SC julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 3548/3567 – PDF págs. 2010/2029):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2010

EMPRESA.

Para fins de incidência das contribuições devidas à seguridade, se equiparam a empresas, a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional.

CONTRIBUIÇÕES PARA OUTRAS ENTIDADES OU FUNDOS.

As pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de Serviço Social Autônomo, sujeitam-se ao recolhimento de contribuições para o INCRA e para o Salário-Educação, obedecido ao respectivo enquadramento no código FPAS 523.

ISENÇÃO. LEI N.º 2.613, de 1955

A “ampla isenção fiscal” de que gozam os serviços e bens do SESI, prevista nos artigos 11 a 13 da Lei n.º 2.613/55, não pode ser estendida, por falta de amparo legal, às contribuições incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados a seu serviço.

CONTRIBUIÇÃO AO GILRAT.

A Alíquota da contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho GILRAT corresponde ao grau do risco da atividade preponderante desenvolvida em cada estabelecimento empresarial, individualizado pelo seu CNPJ, ou pelo grau do risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.

A imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal diz respeito a impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, não abrangendo contribuições sociais.

ISENÇÃO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Para ter direito à isenção das contribuições sociais a empresa deve cumprir todos os requisitos previstos na legislação.

GFIP. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES.

Constitui infração apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

No mérito, a DRJ entendeu pela necessidade de retificar o auto de infração DEBCAD 51.004.2260, para manter a legalidade do respectivo lançamento, alterando a forma de cálculo do lançamento de acordo com as informações apuradas na diligência fiscal. Assim, o valor do DEBCAD nº 51.004.2260 foi estabelecido em R\$ 2.381.129,57.

Do Recurso Voluntário

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 13/05/2013, conforme AR de fl. 3600 (PDF pág. 2062), apresentou o recurso voluntário de fls. 3569/3588 (PDF págs. 2030/2049) em 21/05/2013.

Em suas razões, praticamente reiterou os argumentos da Impugnação.

Da Decisão do CARF convertendo o julgamento em diligência

Na primeira oportunidade que apreciou a celeuma, o CARF entendeu por determinar a conversão do julgamento em diligência, conforme Resolução de fls. 3604/3606 (PDF págs. 2066/2068), nos seguintes termos:

Antes de ingressar ao mérito dos levantamentos efetuados pelo Fisco face às alegações sustentadas pelo recorrente entendo ser oportuna a realização de diligência para verificar eventual aplicação da Sumula CARF 01.

Isto, porque segundo afirmado pelo recorrente, bem como pela fiscalização a questão relativa ao adicional do FAP é objeto de discussão na ação judicial nº 500035385.2010.404.7200/SC.

Pelo exposto, CONVERTO O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA a fim de que a autoridade administrativa intime o sujeito passivo a trazer aos autos cópia integral da Ação Ordinária nº 500035385.2010.404.7200/SC. Após remetam-se os autos ao CARF para processamento e julgamento.

Em resposta, a SECAT da DRF de origem (fl. 3773 – PDF pág. 2235), informou que, após consultar o site da Justiça Federal, obteve a cópia dos documentos da Ação Judicial, como: petição inicial, julgados e extrato do processo, os quais foram anexados aos autos (fls. 3608/3772 – PDF págs. 2070/2234), atendendo, assim, a solicitação de diligência do CARF/MF, motivo pelo qual houve o retorno do processo para apreciação do Recurso Voluntário.

Do sobrestamento do feito

Em Despacho de fls. 3777/3780 (PDF págs. 2239/2242), foi decidido o sobrestamento do feito e encaminhamento à Secretaria da 2ª Câmara, por se tratar de processo sobre imunidade de contribuições previdenciárias de entidades beneficentes, em face de decisão do Supremo Tribunal Federal nesse sentido.

Em Despacho de Devolução às fls. 3781/3782 (PDF págs. 2243/2244) é informado que os embargos declaratórios opostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, acerca o gozo da imunidade de contribuições sociais prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, c/c artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, foram julgados. Assim, o processo retornou para julgamento do Recurso Voluntário.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR

Do resultado da diligência

Como pontuado no relatório fiscal, foi determinada a conversão em diligência para verificar a possível incidência da Súmula nº 1 do CARF ao presente caso, posto que foi noticiado pelo RECORRENTE que a matéria relativa à cobrança do adicional do FAP foi objeto de discussão na ação judicial nº 5000353-85.2010.404.7200/SC.

Em consulta à petição inicial da ação judicial, de fl. 3653 (PDF pág. 2115), verifica-se que a parte da ação judicial é a RECORRENTE, e que os objetos da ação eram a declaração ilegalidade da (i) criação do FAP e (ii) da majoração da alíquota do SAT da atividade de educação (CNAE 85996) de 1% para 3% pela Portaria Interministerial nº 254, de 24 de setembro de 2009, e pelo Decreto nº 6.957/2009.

Nesta ação judicial, transitou em julgado o acórdão de fls. 3608 e fls. 3761/3768 (PDF págs. 2070 e págs. 2223/2230), quando restou indeferido o pleito da contribuinte, já que a decisão judicial reconheceu a legalidade da criação do FAP, bem como da majoração da alíquota do SAT da atividade de educação.

Portanto, em razão do disposto na Súmula nº 1 do CARF, adiante transcrita, entendo como prejudicada qualquer alegação sobre a legalidade de aplicação do FAP ou sobre a alíquota do SAT aplicável às atividades de educação.

Súmula CARF nº 1

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Contudo, cumpre ressaltar que as matérias acima, apesar de relevantes, não esgotam os argumentos do contribuinte relacionados ao presente lançamento. Isto porque, neste processo administrativo discute-se a alteração da atividade preponderante da RECORRENTE, de atividade assistencial e de educação para atividade de fornecimento de alimentos (Código CNAE 5620-1/01) e outras, em razão da fiscalização ter constatado que a maioria dos funcionários da RECORRENTE eram alocadas nesta atividade. Foi essa realocação que ensejou a alteração nos

percentuais do SAT, dando origem ao tributo objeto do presente lançamento, e tal mudança não foi tratada na ação judicial.

Portanto, ainda que reconhecido que este órgão não pode apreciar qualquer argumento envolvendo a legalidade da aplicação do FAP, ante a aplicação da súmula nº 1 do CARF, é possível ainda apreciar se foi correta a alteração da atividade preponderante da entidade, circunstância que afetará o montante do lançamento.

MÉRITO

Terceiros – DEBCAD nº 51.004.227-9

Cumpramos ressaltar que, apesar do presente caso se tratar sobre imunidade das contribuições previdenciárias, ele não diz respeito acerca de suposto descumprimento de requisitos estabelecidos pela Lei 12.101/2009 e consequente perda do benefício fiscal.

Por conta disto, a recente decisão do STF, que entendeu pela inconstitucionalidade da lei ordinária de prever requisitos materiais para a definição de regras aplicáveis para as entidades de assistência social, não é diretamente aplicável ao caso, na medida em que não foram utilizados requisitos da lei ordinária como fundamento para autuação.

Feita esta digressão, analisar-se-á se os demais argumentos apresentados pelo contribuinte merecem ser acolhidos.

Observa-se do recurso voluntário do RECORRENTE que a imunidade em comento tem como fundamento jurídico a expressa disposição legal, contida no Decreto-Lei de criação do SESI, que esta entidade teria caráter beneficente, bem como a isenção prevista pelos arts. 12 e 13 da Lei nº 2.613/1955.

Dispõe a Constituição Federal que as entidades de assistência social sem fins lucrativos são imunes às contribuições para a seguridade social, nos termos do seu artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, abaixo transcrito:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. (Grifou-se)

Apesar do texto constitucional empregar a expressão “isentas”, trata-se de verdadeira hipótese de imunidade, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”) na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028/DF e no RE 566.622/RS, por se tratar de limitação ao poder de tributar estabelecida pela própria constituição.

No entender do RECORRENTE, esta imunidade seria aplicável pois o SESI tem seu caráter beneficente de assistência social estipulado por força de lei. Assim, diferentemente das entidades beneficentes constituídas por livre vontade de particulares, que necessitariam

cumprir as exigências previstas em lei para fazer jus a imunidade, existe para o SESI uma presunção *juris tantum* do seu caráter beneficente.

Em consulta ao Decreto-Lei nº 9.403/1946, que autorizou a criação do SESI, verifica-se que o objetivo da entidade é planejar e executar medidas que contribuam para o bem estar social dos trabalhadores da indústria.

Apesar desta norma não afirmar diretamente que o SESI é uma entidade de assistência social, posto que o termo sequer existia à época da edição do Decreto-Lei, é possível constatar que as diretrizes estabelecidas por aquela lei são compatíveis aos conceitos de assistência social vigentes hoje na Constituição Federal e na Lei nº 8.742/1993 (Lei Orgânica da Assistência Social – “LOAS”).

A assistência social é um dos 3 (três) pilares que, em conjunto com a saúde e a previdência social, compõe a seguridade social, conforme prevê o art. 194 da Constituição Federal. Entende-se por assistência social o desenvolvimento de ações para persecução dos objetivos traçados pela Constituição Federal em favor de certos públicos alvos, nos termos do seu art. 203, abaixo transcrito:

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei. (Grifou-se)

Como mencionado acima, a caracterização de uma entidade de assistência social não depende exclusivamente da atividade desenvolvida, estando intrinsecamente relacionada ao público beneficiário dos serviços assistenciais desenvolvidos. Na mesma linha dispõe a doutrina:

Conforme art. 203 da Constituição, **o que caracteriza a assistência social é a prestação**, a quem dela necessitar, independentemente de contribuição, de serviços ou benefícios que tenham por objetivos a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice, o amparo às crianças e adolescentes carentes e a integração ao mercado de trabalho..¹ (Grifou-se)

Desta forma, a primeira característica de uma entidade de assistência social é que as ações sejam destinadas para este público-alvo específico, definido pelo art. 203 da Constituição Federal, requisito integralmente cumprido pelo SESI, como é possível observar pelos arts. 4º e 5º do Decreto nº 57.375/1965 (Regulamento do SESI):

¹ PAULSEN, Leandro. Constituição e Código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência. Saraiva, 18ª ed., São Paulo, 2017. Fls. 601

Art. 4º Constitui finalidade geral do Sesi: auxiliar o trabalhador da indústria e atividades assemelhadas e resolver os seus problemas básicos de existência (saúde, alimentação, habitação, instrução, trabalho, economia, recreação, convivência social, consciência sócio-política).

Art. 5º São objetivos principais do Sesi:

- a) alfabetização do trabalhador e seus dependentes;
- b) educação de base;
- c) educação para a economia;
- d) educação para a saúde (física, mental e emocional);
- e) educação familiar;
- f) educação moral e cívica;
- g) educação comunitária.

O segundo requisito previsto pela constituição federal para que uma entidade seja considerada de assistência social é que os serviços sejam beneficentes, nos termos do art. 203 antes mencionado. A necessidade de gratuidade decorre do caráter não contributivo da assistência social, previsto no art. 1º da Lei nº 8.742/1993 (Lei Orgânica da Assistência Social – “LOAS”). Por conta deste caráter não contributivo, é indispensável, para que uma instituição seja enquadrada como de assistência social, a ausência do intuito lucrativo, nos termos do art. 3º da LOAS.²

Este requisito também é imputado, por força de Lei, ao Sesi. Todas as entidades do sistema “S” são constituídas sem caráter lucrativo.

Há, portanto, perfeita subsunção dos dispositivos legais que instituíram o Sesi ao conceito de assistência social amoldado pela Constituição Federal de 1988, circunstância que, por si só, autorizaria a aplicação da imunidade constitucional.

Ademais, existe ainda favor do Sesi, isenção específica outorgada pela Lei nº 2.613/1955, que determina que os bens e serviços do Sesi gozam de ampla isenção fiscal, como se fossem da própria União:

Art 12. Os serviços e bens do S. S. R. gozam de ampla isenção fiscal como se fôsem da própria União.

Art 13. **O disposto nos arts. 11 e 12 desta lei se aplica ao Serviço Social da Indústria (SESI), ao Serviço Social do Comércio (SESC), ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC).**

Apesar da norma falar apenas em “serviços e bens”, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça fixou o entendimento que ela se alastra, também, para os salários pagos aos seus colaboradores, razão pela qual o Sesi estaria desobrigado de recolher contribuições para o INCR, FUNRURAL e SALÁRIO EDUCAÇÃO. Veja-se:

² Art. 3º Consideram-se entidades e organizações de assistência social aquelas **sem fins lucrativos** que, isolada ou cumulativamente, prestam atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos por esta Lei, bem como as que atuam na defesa e garantia de direitos.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM INDUSTRIAL - SENAI. SERVIÇO SOCIAL AUTÔNOMO. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL AO INCRA. FUNRURAL. ISENÇÃO. LEI N.º 2.613/55. [...]

4. É cediço na Corte que "o Sesi, por não ser empresa, mas entidade de educação e assistência social sem fim lucrativo, e por ser beneficiário da isenção prevista na Lei nº 2.613/55, não está obrigado ao recolhimento da contribuição para o FUNRURAL e o INCRA", exegese esta que, por óbvio, há de ser estendida ao SENAI (Precedentes: REsp nº 220.625/SC, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 20/06/2005; REsp nº 363.175/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21/06/2004; REsp nº 361.472/SC, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 26/05/2003; AgRg no AG nº 355.012/PR, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 12/08/2002; e AgRg no AG nº 342.735/PR, Rel. Min. José Delgado, DJ de 11/06/2001). 5. Recurso especial desprovido. (REsp nº 766.796. Min. Rel. Luiz Fux. DJE 6/3/2006)

No caso acima, apesar da parte ser o SENAI (e não o Sesi), o fundamento da decisão apontado pelo STJ foi o posicionamento pacífico da corte de que o Sesi era isento a estas contribuições, listando diversos precedentes. Nestes precedentes listados pelo STJ, verifica-se que tratam sempre de execuções fiscais ajuizadas pela UNIÃO com o intuito de cobrar justamente as mesmas contribuições que foram lançadas nesta oportunidade, todas finalizadas com resultado desfavorável para o fisco.

O próprio CARF, inclusive, vem reconhecendo a impossibilidade da cobrança das contribuições para o SALÁRIO-EDUCAÇÃO e para o INCRA em face do Sesi, nos termos do acórdão adiante:

SESI. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAL PARA O SALÁRIO-EDUCAÇÃO E FUNRURAL. ISENÇÃO. O Sesi, em sendo caracterizado como entidade de educação e assistência sem fins lucrativos, não responde pelo recolhimento da contribuição para o salário educação, a teor do disposto nos arts. 12 e 13 da Lei nº 2.613/55.

(acórdão nº 2401.002.694. 4ª câmara. 1ª turma ordinária, sessão de 14/8/2012)

Ante o exposto, tomando como base que a presunção legal de que o Sesi é uma entidade de assistência social, bem como a isenção prevista nos arts. 12 e 13 da Lei nº 2.613/1955, entendo por reconhecer a imunidade desta entidade ao recolhimento das contribuições para Terceiros ora cobradas, quais sejam, INCRA e Salário-Educação.

Do GILRAT e do FAP – DEBCAD nº. 51.004.226-0

De acordo com o exposto no Relatório, quanto ao CNAE preponderante, a contribuinte informou o seguinte nas GFIPs por ela enviadas:

- (i) Janeiro/2010: código CNAE Preponderante informado da maioria dos estabelecimentos correspondeu ao 9430-8/00 (Atividade de associações de defesa de direitos sociais); para outros estabelecimentos, o código informado foi o 8599-6/99 (outras atividades de ensino não especificadas anteriormente).

- (ii) fevereiro/2010 a dezembro/2010: código CNAE Preponderante informado para todos os estabelecimentos foi o 8599-6/99 (outras atividades de ensino não especificadas anteriormente).

Já quanto à alíquota SAT/RAT aplicada e ao coeficiente FAP, a contribuinte declarou o seguinte:

- (i) janeiro/2010 a setembro/2010: alíquota de todos os estabelecimentos foi de 1% (um por cento), com FAP igual a 1;
- (ii) outubro/2010 a dezembro/2010 (e 13º/2010): alíquota de todos os estabelecimentos foi de 2% (dois por cento), com FAP igual a 1,6952.

A fiscalização, por sua vez, entendeu que, em todo o período (jan/2010 a dez/2010), o CNAE Preponderante da RECORRENTE foi o corresponde ao código 5620-1/01 (fornecimento de alimentos preparados preponderantemente para empresas), cuja alíquota SAT/RAT passou a ser de 3% a partir da competência jan/2010, nos termos do Decreto nº 9.657/2009. Além disso, observou que o FAP em todo o período deveria ser de 1,6952.

De início, cumpre esclarecer que tanto o CNAE 9430-8/00 como também o CNAE 8599-6/99 (originalmente declarados pela contribuinte) possuíam a alíquota SAT/RAT correspondente a 2%, nos termos do Decreto nº 6.957/2009, que passou a produzir efeitos a partir de janeiro/2010. Portanto, percebe-se que a contribuinte já agiu com equívoco/contradição em sua própria GFIP ao informar mencionados CNAEs Preponderantes e declarar uma alíquota SAT/RAT de 1% até setembro/2010 (a partir de outubro foi que passou a declarar a alíquota de 2% correspondente ao Decreto nº 9.657/2009).

Ademais, conforme exposto, a questão envolvendo a legalidade da majoração da alíquota via Decreto foi objeto de ação judicial movida pela contribuinte, em que restou decidido ser, de fato, legal a modificação da referida alíquota via decreto. Portanto, este é um tema definitivo.

Outro tema definitivo na mesma ação judicial diz respeito à legalidade/constitucionalidade do ajuste da alíquota SAT/RAT por meio do FAP.

Sendo assim, denota-se que uma parte do crédito lançado é devida (aplicação da alíquota de 2% ajustada pelo FAP de 1,6952, sobretudo no período de janeiro/2010 a setembro/2010) e sobre ela não cabem discussões.

Resta saber se foi correta a majoração da alíquota para 3% em todo o período, efetuada pela fiscalização em relação àqueles estabelecimentos da RECORRENTE com CNAE preponderante que correspondesse a tal alíquota, conforme fls. 1847 e ss.

Como mencionado no tópico anterior, o SESI é, por força de determinação legal, uma entidade de assistência social, com atuação plural em diversos ramos de atuação.

Por conta de sua atuação plural, a fiscalização entendeu por reclassificar a atividade principal do SESI para fornecimento de alimentos, tomando como fundamento a justificativa que a maioria dos seus colaboradores estavam alocados nesta atividade. Neste

momento, o levantamento foi feito de maneira global, atribuindo um único código CNAE a todo o SESI.

Ato contínuo, em sede de diligência determinada pela DRJ, foi retificada a atividade preponderante, para que fosse feito um levantamento por estabelecimento, o que está de acordo com a Súmula nº 351 do STJ bem como com o PARECER PGFN/CRJ/Nº 2.120, de 10 de novembro de 2011. A autoridade lançadora, então, observou que a alíquota para o SAT deve ser aferida pelo grau de risco envolvido em cada atividade econômica desenvolvida por cada empresa, e esta verificação deve ser feita de forma individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro, conforme informação de fls. 1946/1947.

A atividade preponderante de cada estabelecimento, com as respectivas alíquotas a serem aplicadas, foram destacadas em negrito no anexo II (fls. 1847/1895). Desta análise, resultou a planilha de fls. 1911/1945, a qual lista, por estabelecimento da RECORRENTE, todos os dados utilizados para o cálculo das diferenças do GILRAT (RAT AJUSTADO), conforme novo entendimento (apenas dos estabelecimentos que tiveram a alíquota reduzida em relação ao lançamento primitivo).

A comparação entre o valor original lançado e o valor alterado, por competência e por estabelecimento, encontra-se às fls. 3461/3504 (PDF págs. 1963/2006).

Para requalificar a atividade preponderante, a unidade preparadora que realizou a diligência adotou como critério a quantidade de funcionários alocados em determinada função no respectivo estabelecimento, bem como as atividades listadas nos CNAEs dos CNPJ's dos estabelecimentos.

Dispõe o art. 202, §3º, do Regulamento da Previdência Social – RPS (Decreto nº 3.048/99) que a atividade preponderante será aquela que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos (redação vigente à época dos fatos):

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

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

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

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

(...)

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

Como dito, conforme orientação do STJ e da PGFN, esta aferição será feita individualmente em cada estabelecimento da empresa, matriz ou filial, que tenha número de CNPJ próprio. E foi exatamente desta forma como procedeu a autoridade fiscal para verificar a alíquota aplicável em cada estabelecimento e calcular o tributo devido.

Sobre o tema, a RECORRENTE apenas diverge do entendimento da fiscalização com base no argumento de que a autoridade lançadora possuiria dúvidas quanto ao correto enquadramento da atividade preponderante, e alega que o Fisco concluiu, equivocadamente, que a RECORRENTE seria “*uma grande cozinha*” e não uma entidade de assistência social. Assim, afirma que “*a atividade preponderante do SESI/SC é aquela definida expressamente em seu Regulamento, ou seja, Assistência Social*” (fl. 3586 – PDF pág. 2047).

No entanto, como visto, a alegação de que a RECORRENTE deveria ter a alíquota SAT aferida com base na atividade preponderante de “assistência social” vai de encontro à informação originária prestada por ela mesma nas GFIPs, quando informou o seguinte:

- (i) Janeiro/2010: código CNAE Preponderante informado da maioria dos estabelecimentos correspondeu ao 9430-8/00 (Atividade de associações de defesa de direitos sociais); para outros estabelecimentos, o código informado foi o 8599-6/99 (outras atividades de ensino não especificadas anteriormente).
- (ii) fevereiro/2010 a dezembro/2010: código CNAE Preponderante informado para todos os estabelecimentos foi o 8599-6/99 (outras atividades de ensino não especificadas anteriormente).

Ou seja, a própria RECORRENTE se enquadrava como CNAE Preponderante o código 9430-8/00 ou o código 8599-6/99 (este último em sua imensa maioria), os quais possuíam a alíquota SAT/RAT correspondente a 2%. Pretender, neste momento, justificar o recolhimento mediante a alíquota de 1% sob o argumento de que sua atividade preponderante seria de “assistência social” vai de encontro ao comportamento primário e à declaração da própria contribuinte, sendo vedado esse comportamento contraditório (vedação ao *venire contra factum proprium*) como forma de boa-fé processual.

Evidente que poderia haver alguma retificação caso comprovado o erro de fato cometido quando do preenchimento da GFIP; contudo este não é o caso dos autos.

Como já exposto, para os estabelecimentos cuja alíquota foi aplicada em 2%, entendo que o debate não comporta maiores digressões, já que o próprio CNAE Preponderante informado originariamente pela contribuinte já correspondia a uma alíquota SAT de 2%. Resta, então, verificar se foi correta a majoração da alíquota para 3% em alguns estabelecimentos.

Neste sentido, também cai por terra a afirmação da RECORRENTE de que a constatação do CNAE preponderante de todos os estabelecimentos seria de fornecimento de alimentos preparados preponderantemente para empresas (código 5620-1/01), haja vista que tal posicionamento foi revisto por ocasião da diligência, oportunidade em que foi verificada a atividade preponderante de cada estabelecimento, conforme fls. 1847/1895. Assim, caberia à RECORRENTE trazer aos autos argumentos e documentação comprobatória a fim de atestar que

referidas atividades preponderantes aferidas pela autoridade fiscal estariam incorretas. Contudo, a contribuinte nada alegou ou acostou aos autos.

Ainda assim, cumpre observar que, de acordo com referida tabela de fls. 1847/1895, apenas alguns estabelecimentos tiveram a atividade preponderante classificada como de fornecimento de alimentos preparados preponderantemente para empresas (código 5620-1/01); diversos outros estabelecimentos cuja alíquota foi ajustada para 3% tiveram a atividade econômica classificada como “Atividades de organizações associativas patronais e empresariais”, por exemplo, e a grande maioria deles trazia apenas um registro de atividade econômica ou possuía atividade secundária classificada também com uma alíquota de 3%.

Assim, verifica-se que a autoridade fiscal seguiu a orientação da PGFN e do STJ, no sentido de que a verificação deve ser feita de forma individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

Por fim, parte do débito (especificamente o relativo ao período de jan/2010 a set/2010) foi oriundo da ausência de aplicação correta do FAP, matéria decidida judicialmente em desfavor da entidade. A partir de out/2010, a RECORRENTE aplicou devidamente o FAP de 1,6952, conforme aponta o item 13.1.2 do Relatório Fiscal (fl. 1117).

Portanto, entendo que deve ser mantido o cálculo constante da planilha de fls. 1911/1945, com a manutenção do crédito tributário de SAT/RAT nos termos da tabela de fls. 3461/3504 (PDF págs. 1963/2006).

Neste mesmo DEBCAD, a RECORRENTE se insurge contra a aplicação da multa de 75% sob o argumento de que “*nem mesmo a fiscalização soube ao certo o motivo do lançamento, tendo sido modificado originalmente, para manter sua legalidade*” (fl. 3586 – PDF pág. 2047).

Cumpre esclarecer que a autoridade fiscal não possui dúvidas sobre o lançamento. Este foi realizado tendo como base o critério de que o CNAE preponderante seria aferido em relação a todas os estabelecimentos da contribuinte; ou seja, seria uma única alíquota SAT para todos os estabelecimentos.

Este posicionamento foi revisto pela PGFN e pelo próprio Fisco, fazendo com que a forma de aferição da atividade preponderante para fins de determinação da alíquota SAT fosse realizada de forma individualizada para cada CNPJ.

O CARF possui diversos acórdãos determinando o recálculo do crédito tributário a partir do entendimento de que deve ser aplicada essa nova metodologia de aferição da alíquota SAT (por exemplo, acórdão nº 2301-006.827, de 15/01/2020).

Sendo assim, esta mudança de critério não representa uma licença para afastar a multa de ofício de 75%, pois esta penalidade decorre de expressa previsão legal (art. 35-A da Lei nº 8.212/91 c/c art. 44 da Lei nº 9.430/96), e a sua aplicação é obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Sendo assim, deve ser mantida a multa de 75% aplicada.

Da multa por descumprimento de obrigação acessória - DEBCAD nº 51.004.228-7,

Depreende-se do art. 113 do CTN que a obrigação tributária é principal ou acessória e pela natureza instrumental da obrigação acessória, ela não necessariamente está ligada a uma obrigação principal. Em face de sua inobservância, há a imposição de sanção específica disposta na legislação nos termos do art. 115 também do CTN.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(...)

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

As obrigações acessórias são estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, de forma que visam facilitar a apuração dos tributos devidos. Elas, independente do prejuízo ou não causado ao erário, devem ser cumpridas no prazo e forma fixados na legislação

Existe distinção clara entre as obrigações principais e acessórias. A obrigação principal é de pagar o, ao passo que a obrigação tributária acessória é declarar em GFIP a dados não relacionados ao fato gerador, são condutas independentes.

Conforme exposto no relatório fiscal da infração, de fls. 1224/1230, a multa CFL 78 teve por base: (i) a não declaração dos valores corretos das contribuições devidas e pagas via GPS, em alguns estabelecimentos e competências; (ii) a não informação da totalidade dos segurados (empregados e contribuintes individuais) nas mesmas competências do item anterior; (iii) GFIP de alguns estabelecimentos, no período de jan/2008 a dez/2010, com erros nos campos “FPAS” e “CNAE PREPONDERANTE”; e (iv) GFIP de alguns estabelecimentos, no período de jan/2008 a nov/2008, com erro no campo “OUTRAS ENTIDADES”.

Com relação a infração descrita por ausência de declaração em GFIP de todos os segurados empregados (item “ii”), não merece qualquer reparo o lançamento. De fato, a fiscalização comprovou a existência desta omissão, que foi inclusive acatada pela RECORRENTE com a imediata retificação da declaração apresentada.

Com relação à infração por não declaração dos valores corretos das contribuições devidas e pagas via GPS (item “i”), a fiscalização informou que o RECORRENTE informou em tais campos valores a menor do que os que recolheu via GPS. Apesar de entender, numa análise superficial, que a informação de valor “a menor” em GFIP não ensejaria em uma penalidade, já que o contribuinte recolheu corretamente o montante devido, este posicionamento em nada afetará o valor da multa no presente caso.

É que, conforme aponta o demonstrativo de apuração da multa de fls. 1229/1230, na grande maioria das competências, a multa foi aplicada em seu valor mínimo (R\$ 500,00), sendo que a incorreção do valor representa apenas 01 campo errado, ao passo que a não informação da totalidade dos segurados (infração do item “ii” acima descrita) corresponde a erro em 3 campos por cada segurado (conforme prevê a legenda da tabela de fl. 1226).

Ademais, nota-se que a tabela demonstrativo de apuração da multa de fls. 1229/1230 espelha apenas os erros relativos aos campos da totalidade dos segurados (tabela de fl. 1226) somados aos erros relativos aos campos “FPAS”, “CNAE PREPONDERANTE” e “OUTRAS ENTIDADES” (quando aplicáveis), conforme tabela de fls. 1224/1225; foi deixado de fora o erro relativo ao campo “valor”.

Portanto, não merece qualquer reparo o lançamento em relação ao item “i”.

Quanto ao “CNAE PREPONDERANTE”, tendo em vista a realização da diligência determinada pela DRJ, com a aferição de novos CNAEs preponderantes para cada estabelecimento (fls. 1847/1895), a unidade preparadora deverá observar se os novos CNAEs constatados pela autoridade fiscal coincidem com os originariamente declarados pela contribuinte e, em caso positivo, excluir os respectivos “erros” da base de cálculo da multa.

Por exemplo, conforme fl. 1884, a autoridade fiscal considerou como atividade econômica preponderante do estabelecimento de CNPJ nº 03.777.341/0240-06 a “Atividade de associações de defesa de direitos sociais” (CNAE 9430-8-00), justamente a mesma declarada pela contribuinte em janeiro/2010 para diversos estabelecimentos. Caso a contribuinte tenha originariamente declarado referida atividade para o mencionado estabelecimento, é evidente que ela não incorreu em erro quanto ao “CNAE PREPONDERANTE”. E tal situação se repete para alguns outros estabelecimentos, tanto em relação ao CNAE 9430-8-00, como também em relação ao CNAE 8599-6-99, também declarado originariamente pela contribuinte (cita-se, como exemplo, os estabelecimentos 03.777.341/0238-83; 03.777.341/0228-01; 03.777.341/0242-6003.777.341/0266-37; 03.777.341/0267-18, etc.).

Por sua vez, no que diz respeito ao código “FPAS” e “OUTRAS ENTIDADES”, entendo que deve haver o recálculo da multa com a eliminação de tais erros da base de cálculo da penalidade.

No que diz respeito ao código FPAS, o item 16.2 do Relatório Fiscal (fl. 1119) deixa claro que houve o reenquadramento do FPAS de 507 para 523 simplesmente para

possibilitar uma cobrança das contribuições para o Salário-Educação e o adicional do INCRA. Esta troca de FPAS permitiria, também, a alteração do Código outras entidades (Terceiros) de "0000" (que não gera nenhuma contribuição) para "0003" (SALÁRIO-EDUCAÇÃO= Código "0001" e INCRA = Código "0002").

Contudo, com o reconhecimento neste voto de que a RECORRENTE não deve, de fato, ser cobrado pelas contribuições ao INCRA e ao FNDE, consequentemente, entende-se que os respectivos campos FPAS e OUTRAS ENTIDADES não foram informados com erro pela RECORRENTE. Isto porque, este código "0000" é usado pelas entidades isentas, para declarar a inexistência de contribuições de terceiros a recolher, que é o caso em tela.

Ressalta-se, porém, que o item 2.1 do Relatório Fiscal deixa claro que o erro no campo OUTRAS ENTIDADES não foi base para o lançamento da multa CFL 78 a partir da competência dez/2008, já que tal erro ocasionou o lançamento de obrigação principal (Terceiros) e, consequentemente, a aplicação da multa de ofício de 75% já atrelada aos DEBCADs 51.004.227-9 (objeto deste processo, jan/2009 a dez/2010) e 37.350.598-1 (objeto do processo nº 11516.722502/2011-62, o qual abrange as competências de dez/2008 e 13º/2008, além de outras). Em razão do exposto, o cancelamento do DEBCADs 51.004.227-9 objeto deste processo (competência de jan/2009 a dez/2010), por entender ser indevida a cobrança, ao RECORRENTE, das contribuições do INCRA e do FNDE, não é capaz de alterar a multa CFL 78, já que esta não possui por base os erros no campo OUTRAS ENTIDADES a partir de dez/2008.

Por outro lado, cumpre ressaltar que o cancelamento dos débitos objetos do processo nº 11516.722502/2011-62, também julgado nesta sessão, afetam o presente lançamento e deve ser observado pela autoridade preparadora ao recalcular a multa. Isto porque, a DEBCAD nº 37.350.598-1 teve como objeto os débitos de terceiros das competências de 01/2008 até 12/2008, que foram incluídos no cálculo da multa. Contudo, naquele processo, foi reconhecida a isenção do SESI, razão pela qual entende-se como correta a inclusão do código "0000" na GFIP.

Ao contrário do acima exposto, o campo FPAS foi base para a multa CFL 78 em todas as competências. Assim, o entendimento de que tal campo foi corretamente informado pelo contribuinte poderá, sim, provocar uma redução da multa.

Desta forma, é imperioso afastar da base da multa CFL 78 os supostos erros nos campos referentes ao código FPAS e OUTRAS ENTIDADES (este último até nov/2008), além do "CNAE PREPONDERANTE" apurado após a diligência e que coincidir com aquele declarado originalmente pela contribuinte. Consequentemente, esclareço que, para o cálculo da multa CFL 78, devem ser computados os campos da GFIP apontados pela fiscalização como incorretos relativos à ausência de declaração de todos os segurados empregados.

Portanto, é fundamental retirar da base de cálculo da multa deste processo aqueles valores em que se decidiu pela procedência dos argumentos do contribuinte.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, para:

- (i) cancelar o DEBCAD nº 51.004.227-9, relativo às contribuições ao INCRA e ao FNDE;
- (ii) ajustar multa a CFL 78 a fim de afastar de sua base os supostos erros nos campos referentes ao código FPAS e OUTRAS ENTIDADES (este último até nov/2008), além do “CNAE PREPONDERANTE” apurado após a diligência determinada pela DRJ e que coincidir com aquele declarado originalmente pela contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim