



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11926.002099/2009-13  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-008.299 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 02 de fevereiro de 2021  
**Recorrente** VITTA IMPLEMENTOS RODOVIÁRIOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/01/2006

ALEGAÇÕES NOVAS. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO SUPRESSÃO DE INSTÂNCIAS. EFEITO DEVOLUTIVO DOS RECURSOS.

O Recurso Voluntário deve ater-se às matérias mencionadas na impugnação e analisadas na decisão recorrida, de modo que as alegações que não tenham sido arguidas na impugnação ou que não tenham sido levantadas pela autoridade julgadora de 1ª instância primeira instância administrativa não podem ser conhecidas por se tratar de matérias novas, de modo que se este Tribunal entendesse por conhecê-las estaria aí por violar o princípio da não supressão de instância que é de todo aplicável no âmbito do processo administrativo fiscal.

O efeito devolutivo dos recursos deve ser compreendido como um efeito de transferência, ao órgão *ad quem*, do conhecimento de matérias que já tenham sido objeto de decisão por parte do juízo *a quo*, daí por que apenas as questões previamente debatidas é que são devolvidas à autoridade judicante revisora para que sejam novamente examinadas.

CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO SEBRAE. NATUREZA JURÍDICA. MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. IRRELEVÂNCIA. SUJEITOS PASSIVOS. OBRIGAÇÃO DE RECOLHIMENTO.

A Contribuição destinada ao SEBRAE apresenta natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico - CIDE e sua cobrança é válida independentemente de contraprestação direta em favor do contribuinte, de modo que será devida por todos aqueles que recolhem as contribuições ao SESC, SESI, SENAC e SENAI independentemente de se tratar de micro, pequenas, médias ou grandes empresas.

CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO INCRA. NATUREZA JURÍDICA. REFERIBILIDADE. CONTRIBUIÇÃO PLENAMENTE VIGENTE E EXIGÍVEL. RECURSO ESPECIAL Nº 970.058/RS. DECISÃO DEFINITIVA. SISTEMÁTICA DO ARTIGO 543-B do CPC/1973. ARTIGO 62, § 2º DO RICARF.

A contribuição destinada ao INCRA apresenta natureza jurídica de contribuição especial de intervenção no domínio econômico, classificada doutrinariamente como contribuição especial atípica e não possui referibilidade

direta com os respectivos sujeitos passivos, os quais, aliás, não são necessariamente beneficiários diretos dos resultados da atividade custeadas pelo tributo

A contribuição à alíquota de 0,2% (zero vírgula dois por cento) destinado ao Incra não foi extinta pela Lei nº 7.787/89 e tampouco pela Lei nº 8.213/91 e, portanto, permanece plenamente exigível inclusive em relação às empresas que se dedicam a atividades urbanas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de temas estranhos ao litígio administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Daniel Melo Mendes Bezerra.

## Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração consubstanciado na NFLD-DEBCAD nº 35.763.977-4 que tem por objeto exigências de (i) Contribuições da empresa incidentes sobre a folha de salários (cota patronal), (ii) Contribuições destinadas ao financiamento do Grau de Incidência Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT), (iii) Contribuições dos segurados (empregados, trabalhadores temporários e avulsos) e (iv) Contribuições destinadas a terceiros (INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE), relativas às competências de 02/2004 a 01/2006, de modo que o crédito tributário foi apurado originalmente no montante total de R\$506.094,22, incluindo-se aí o valor do principal, multa e juros de mora (e-fls. 31/34).

Depreende-se da leitura do *Relatório Fiscal* de e-fls. 40 que a autoridade entendeu por lavrar o correspondente Auto de Infração com base nos seguintes motivos:

“1. FATO GERADOR — Os créditos previdenciários, ora notificados tem como fato gerador a prestação de serviços remunerados por parte de pessoas físicas contratadas pela empresa, assim como a remuneração de diretores. Referem-se às contribuições patronais — empresa, sat e outras entidades -, que não foram recolhidas ao INSS na época própria.

2. ELEMENTOS DE BASE — Serviram de base ao presente levantamento, as informações contidas nas GFIP e Folhas de Pagamentos de Salários.

3. VALOR Valor consolidado em 16/02/2006: R\$ 506.094,22 (QUINHENTOS E SEIS MIL E NOVENTA E QUATRO REAIS E VINTE E DOIS CENTAVOS).”

A empresa ora recorrente, denominada à época de HC HORNBERG IMPLEMENTOS RODOVIÁRIOS LTDA, foi notificada da autuação fiscal através do *Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal – TEAF* em 16/02/2006 (e-fls. 39) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de e-fls. 42/87 em que suscitou, pois, os motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e suas razões de defesa.

Na sequência, os autos foram encaminhados para que a autoridade julgadora pudesse apreciar a peça impugnatória e, aí, em Decisão de e-fls. 90/99, a Delegacia da Receita Previdenciária de Blumenau – SC entendeu por julgá-la improcedente, conforme se observa da ementa transcrita abaixo:

**“PREVIDENCIÁRIO. COMPENSAÇÃO. MULTA. TAXA SELIC. INCRA. SEBRAE. LEGALIDADE.**

Descabe a compensação de títulos da Eletrobrás com débitos para com a Seguridade Social, por inexistência de previsão legal.

Contribuições previdenciárias não recolhidas nas épocas próprias estão sujeitas a multa de mora, na forma determinada pela legislação previdenciária.

Contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, não recolhidas no prazo legal, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do SELIC, de caráter irrelevável, conforme disposto nos artigos 34 da Lei. nº. 8.212/91.

É devida a contribuição destinada ao SEBRAE instituída pela Lei 8.029/90, com a redação dada pela Lei 8.154/90, mediante adicional às alíquotas das contribuições relativas ao SENAI, SESI, SENAC e SESC.

A declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos federais, bem como de ilegalidade destes últimos, é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.”

A empresa foi regularmente intimada do resultado da decisão de 1ª instância em 03/07/2006 (e-fls. 101), mas não havia apresentado recurso à Câmara de Julgamento – CaJ do Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS dentro do prazo a que dispunha o artigo 37, § 1º da Lei nº 8.212/91, com redação dada pelo artigo 23 da lei nº 9.711/98 e parágrafos 2º e 3º do artigo 243 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, alterado pelo Decreto nº 3.265/99, conforme se observa do *Termo de Trânsito em julgado* 016/2006 (e-fls. 102). E, aí, como a empresa também não havia efetuado o pagamento ou parcelamento do débito lançado, a dívida foi encaminhada para Procuradoria para fins de inscrição em Dívida Ativa (e-fls. 104/123).

Em Despacho de fls. 154/156, a Seção do Contencioso Administrativo da Delegacia da Secretaria da Receita Previdenciária em Blumenau – SC entendeu que o Recurso Voluntário havia sido juntado em outro processo, mas, posteriormente, por conta do equívoco, o recurso foi devidamente juntado aos autos deste processo administrativo, sendo que, ao final, a autoridade entendeu pela não comprovação do depósito recursal nos termos do que dispunha o artigo 126, § 1º da Lei nº 8.213/91, com redação dada pela Lei nº 10.684/03, e, portanto, dispôs

que o recurso não cumpria os pressupostos de admissibilidade. Com efeito, a autoridade acabou lavrando o novo *Termo de Trânsito em julgado* 005/2007 (e-fls157).

A empresa entendeu por apresentar Pedido de Reconsideração de e-fls. 165/170 em que sustentou a inconstitucionalidade do depósito prévio de 30% de acordo com os entendimentos do Supremo Tribunal Federal perfilhados nos Recursos Extraordinários n.º 388.359, 389.383/SP e 390.513/SP e ADIN n.º 1976, dentre outros, de modo que, ao final, pleiteou pela reconsideração da decisão para que o Recurso Voluntário interposto fosse admitido. Todavia, através do Memorando Circular RFB/GABIN/N.º 2253/2007 a autoridade entendeu pela legalidade do depósito prévio de 30% sob a alegação de que “*enquanto estivesse em vigor os §§ 1º e 2º do artigo 126 da Lei n.º 8.213/91, as unidades da RFB deveriam continuar a exigir o depósito como condição de seguimento do recurso voluntário, relativamente às contribuições previdenciárias*” (e-fls. 171).

Em Despacho de e-fls. 173/174, a Agência da Receita Federal em Jaraguá do Sul entendeu que não havia previsão normativa que autorizasse o encaminhamento para análise de recurso extemporâneo relativo a processo administrativo previdenciário transitado em julgado, de modo que não poderia dar seguimento ao pedido de reconsideração protocolado. Confira-se:

#### “FUNDAMENTAÇÃO

1. Em primeiro lugar, a justificativa do pedido de reconsideração é um julgamento do STF em sede de Recurso Extraordinário, cuja validade se restringiu às partes do processo. O efeito do julgamento foi *inter partes* e não erga *omnes*. Logo, a decisão dos recursos valeu para os recorrentes naquelas ações e não para as demais pessoas. Por isso não alcançou o signatário do deste pedido de reconsideração, salvo ele comprovar que era também parte naqueles processos.

2. O pedido de reconsideração menciona ainda como fundamento a ADIN n.º 1976. Todavia, esse julgamento não se aplicou às contribuições previdenciárias, porque considerou inconstitucional o artigo 32 da MP n.º 1.699-41/98, que deu nova redação ao artigo 33, parágrafo 2º, do Decreto n.º 70.235/72. Portanto, os parágrafos 1º e 2º do artigo 126 da Lei n.º 8.213/91, que tratavam do depósito recursal obrigatório em âmbito previdenciário, continuavam em plena vigência. Os julgamentos que aplicavam a decisão dessa ADIN eram julgamentos com efeitos entre as partes recorrentes. Assim sendo, não amparou, em princípio, o signatário deste pedido de reconsideração, *functus tantum*.

3. A exigência do depósito recursal deixou de existir com a revogação dos parágrafos 1º e 2º do artigo 126 da Lei n.º 8.213/91, feita pelo artigo 19, inciso I, da MP n.º 413/2008, publicada em 04/01/2008, com efeitos a partir de sua publicação, como consta no próprio diploma normativo. Ora, como a negativa do seguimento ao recurso foi anterior à publicação desta Medida Provisória, pois a inscrição em dívida ativa se deu em 03/04/2007, a revogação não beneficiou o processo do requerente. Foi, portanto, correta a tramitação do processo para a PFN, conforme ocorreu.

5. O trâmite do processo administrativo obedece a diplomas legais. Nos ritos comuns ou especiais há prazos para recursos. No rito que rege os processos previdenciários não há previsão de pedido de reconsideração, nos termos e prazo em que este é apresentado. Logo, o ato contestado atualmente, tomou-se perfeito, acabado, segundo a legislação vigente à época, não sendo vislumbrado, no momento, reparo a ser feito no seu trâmite.

#### CONCLUSÃO

Como não há previsão normativa que autorize encaminhamento para análise de recurso extemporâneo, para processo administrativo previdenciário já transitado em julgado, não há como dar prosseguimento ao pedido de reconsideração protocolado.

#### DECISÃO

No uso da competência delegada pela Portaria/DRFB/Joinville n.º 48/2007, art. 12, inciso III, deixo de dar seguimento ao recurso de pedido de reconsideração apresentado, em razão de não existir previsão legal que autorize a análise pleiteada, em processo previdenciário que já tenha percorrido todas as fases da instância administrativa.

[...].”

A empresa VITTA IMPLEMENTOS RODOVIÁRIOS LTDA, atual denominação de HC HORNBERG IMPLEMENTOS RODOVIÁRIOS LTDA, havia impetrado Mandado de Segurança n.º 2009.72.09.000137-9 perante a 1ª Vara Federal e JEF Criminal Adjunto de Joinville – SC para que o recurso interposto tivesse seguimento sem o depósito prévio e, aí, em decisão de 13/02/2009, o Juiz Federal entendeu por ratificar a liminar determinando o seguimento do recurso voluntário interposto nos autos da NFLD n.º 35.763.977-8 sem a necessidade de depósito prévio, conforme se verifica do Memorando ARF/JSL n.º 0224/2009 (e-fls. 183) , de modo que, ao final, a autoridade concluiu pelo retorno do crédito lançado à fase administrativa para que fosse dado andamento ao respectivo processo nos termos da decisão obtida nos autos do Mandado de Segurança (e-fls. 189 e 196).

Em Despacho de e-fls. 199, a autoridade fiscal dispôs que a empresa havia sido notificada da decisão de 1ª instância em 03.07.2006 e havia apresentado Recurso Voluntário em 28.07.2006 (e-fls. 127/153), sendo que, como o crédito lançado deveria retornar à fase administrativa para que fosse dado andamento ao respectivo processo nos termos da decisão obtida nos autos do Mandado de Segurança, acabou concluindo por encaminhar o processo a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que possa apreciar o respectivo recurso.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo.

Observo, de logo, que a empresa recorrente encontra-se por sustentar as seguintes alegações:

(i) Do depósito recursal:

- Que a exigência do depósito recursal no montante de 30% do valor do lançamento fiscal para interposição de Recurso Voluntário constitui afronta ao artigo 151, inciso III do Código Tributário Nacional e configura, portanto, uma forma de execução indireta pela via administrativa de valores unilateralmente constituídos pela Administração sem a presença imparcial do Poder Judiciário, podendo-se destacar, ainda, que o Supremo Tribunal Federal já pacificou o entendimento no sentido de que a exigência do depósito prévio inviabiliza o direito de defesa do recorrente.

(ii) Do prazo legal para recolhimento da contribuição:

- Que as contribuições dos segurados e trabalhadores avulsos devem ser recolhidas até o dia dois do mês subsequente ao do efetivo pagamento dos salários, nos termos do artigo 30, inciso I da Lei n 8.212/91, bem assim que o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição consubstancia-se apenas com o pagamento ou do creditamento das remunerações, de modo que a contribuição será calculada sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, de acordo com as Lei nº 7.787/89 e 8.212/91;

- Que ainda que existam registros contábeis, a obrigação tributária surge mesmo com a real ocorrência do fato gerador, e não em decorrência tão-somente dos registros contábeis, como leva a crer a autoridade fiscal, o que significa dizer que haverá afronta aos princípios da capacidade econômica e capacidade contributiva nas hipóteses em que se considera ocorrido o fato gerador antes mesmo do pagamento ou creditamento dos salários; e

- Que, no caso, a autoridade fiscal está ferindo frontalmente os princípios da capacidade econômica e capacidade contributiva e, por conseguinte, o procedimento aqui discutido é manifestamente ilegal, haja vista que a empresa somente deve recolher contribuição previdenciária até o dia dois do mês subsequente ao mês em que os salários foram pagos ou creditados, podendo-se destacar, pois, que, de acordo com a doutrina, o fato gerador de recolher contribuição previdenciária ocorre com o efetivo pagamento do salário e não com a simples confecção da folha.

(iii) Da não vinculação da empresa em relação ao SEBRAE:

- Que, através da Lei nº 8.029/90, o Poder Executivo foi autorizado a desvincular da Administração Pública o então CEBRAE – Centro Brasileiro do Apoio à pequena e média empresa e, ao mesmo tempo, o CEBRAE, passou a ser tido como um serviço social autônomo, de modo que o produto da arrecadação da contribuição visa, exclusivamente, atender ao programa de apoio às Micro e Pequenas Empresas;

- Que apesar de já recolher as contribuições ao SESI e SENAI passou a contribuir também com o adicional então direcionado ao SEBRAE, de acordo com as Leis nº 8.029/90 e 8.154/90, sendo que por não se tratar de Micro ou Pequena empresa não estaria abrangida pelos resultados da arrecadação da referida contribuição, restando-se perceber, pois, que nem sempre a empresa que está obrigada ao recolhimento das contribuições ao SESI e SENAI poderá ser considerada como uma Micro ou Pequena empresa, já que em tais hipóteses é que surge a obrigação de recolher contribuição ao SEBRAE;

- Que as contribuições são espécies tributárias que têm finalidades específicas e cuja arrecadação é vinculada, de modo que não há como admitir que em relação à contribuição ao SEBRAE, a qual, aliás, encontra

fundamento constitucional no artigo 149 da Constituição Federal, seja alocado para o polo passivo alguém que esteja fora do campo de abrangência dos benefícios decorrentes da exação, sob pena de desvirtuamento da espécie tributária, que, no caso, acaba transformando-se em autêntico imposto, restando-se concluir, portanto, que os sujeitos passivos da referida contribuição são apenas as Micro e Pequenas empresas; e

- Que por não se tratar de Micro ou Pequena empresa não deve submeter-se ao recolhimento da contribuição ao SEBRAE, haja vista que inexistente, no caso, o elemento vinculante necessário que dê suporte à sujeição passiva da empresa no que diz com a obrigação de recolhimento da referida contribuição.

(iv) Da inexigibilidade de INCRA:

- Que o artigo 3º, §1º da Lei nº 7.787/89 unificou as alíquotas fracionadas até então em uma alíquota de 20% sobre o total das remunerações pagas aos segurados empregados, bem como o artigo 138 da Lei nº 8.213/91 determinou que os regimes da Previdência instituídos pela Lei Complementar nº 6.260/1975 ficariam extintos; e

- Que a contribuição ao INCRA é indevida, uma vez que foi revogada, seja pela não recepção pela Constituição Federal de 1988 da legislação que a instituiu, seja pelo artigo 3º, § 1º da Lei nº 7.787/89 ou em razão do teor do artigo 138 da Lei nº 8.213/91, seja, ainda, pela edição da Lei nº 8.212/91, a qual determinou o Plano de Custeio do Regime Geral da Previdência Social, podendo-se destacar, ainda, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que, ainda que as empresas urbanas não exercentes de qualquer atividade rural restaram sujeitas à contribuição ao INCRA, a referida contribuição à alíquota de 0,2% foi eliminada pela Lei nº 8.212/91.

Com base em tais alegações, a empresa recorrente pugna pela extinção do crédito tributário parafiscal e, por conseguinte, que a ação fiscal seja julgada improcedente e, alternativamente, que o débito lançado seja recalculado tomando-se por base o prazo legal para o recolhimento das contribuições ao INSS e, ainda, que seja excluída a incidência das verbas destinadas ao SAT, SEBRAE e INCRA.

Pois bem. Antes de analisarmos as alegações que de fato devem ser aqui examinadas, entendo por fazer duas considerações no sentido de reconhecer, de logo, e em primeiro lugar, que a alegação sobre a exigência de depósito prévio ou arrolamento de bens e direitos equivalente a de 30% da dívida como pressuposto de admissibilidade do recurso voluntário de acordo com o que dispunha os artigos 126, § 1º da Lei nº 8.213/91 e 33, § 2º do Decreto nº 70.235/72 perdeu seu objeto e, portanto, resta superada.

A título de esclarecimentos, registre-se que o Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária de 29/10/2009, DJe nº 210 de 10.11.2009, aprovou a edição da Súmula Vinculante nº 21, cuja redação segue transcrita abaixo:

**“Súmula Vinculante 21**

É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.”

A rigor, destaque-se, ainda, que o artigo 126, § 1º da referida Lei nº 8.213/91 restou revogado pelo artigo 1º, inciso I da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, bem assim que o artigo 33, § 2º do Decreto nº 70.235/72 acabou sendo declarado inconstitucional pelo STF quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIN nº 1.976-7/DF.

Por essas razões, e tendo em vista o que dispõe o artigo 62, § 1º, inciso I do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015<sup>1</sup>, entendo que a alegação acerca da exigência de depósito prévio ou arrolamento de bens e direitos equivalente a de 30% da dívida como pressuposto de admissibilidade do recurso voluntário perdeu seu objeto e, por conseguinte, resta superada.

A segunda observação que entendo por fazer – essa de natureza processual – é no sentido de reconhecer que, quando do oferecimento da impugnação, a empresa ora recorrente não suscitou quaisquer alegações a respeito do aspecto material da hipótese de incidência das contribuições previdenciárias que, a propósito, e segundo a empresa recorrente, ocorre apenas com pagamento ou creditamento das remunerações independentemente da existência de registros contábeis, sendo que tais questões não podem ser aqui conhecidas e, portanto, não podem ser examinadas apenas em sede de recurso voluntário, haja vista que não foram analisadas pela autoridade julgadora de 1ª instância e, por óbvio, não foram objeto de debate e/ou discussão.

Ora, tendo em vista que essas questões não foram alegadas em sede de impugnação e não foram objeto de debate e análise por parte da autoridade judicante de 1ª instância, não poderiam ter sido suscitadas em sede de Recurso Voluntário, já que apenas as questões previamente debatidas é que são devolvidas à autoridade judicante revisora para que sejam novamente examinadas. Eis aí o efeito devolutivo típico dos recursos, que, a propósito, deve ser compreendido como um efeito de transferência, ao órgão *ad quem*, do conhecimento de matérias que já tenham sido objeto de decisão por parte do juízo *a quo*.

A interposição do recurso transfere ao órgão *ad quem* o conhecimento da matéria impugnada. O efeito devolutivo deve ser examinado em duas dimensões: extensão (dimensão horizontal) e profundidade (dimensão vertical). A propósito, note-se que os ensinamentos de Daniel Amorim Assumpção Neves<sup>2</sup> são de todo relevantes e devem ser aqui reproduzidos com a finalidade precípua de aclarar eventuais dúvidas ou incompreensões que poderiam surgir a respeito das dimensões horizontal e vertical próprias do efeito devolutivo do recursos. Dispõe o referido autor que

“(…) é correta a conclusão de que todo recurso gera efeito devolutivo, variando-se somente sua extensão e profundidade. A dimensão horizontal da devolução é entendida

---

<sup>1</sup> Cf. Portaria MF nº 343/2009. Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. § 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016).

<sup>2</sup> NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Manual de Direito Processual Civil: Volume único. 8. ed. Salvador: JusPodivm, 2016, Não paginado.

pela melhor doutrina como a extensão da devolução, estabelecida pela matéria em relação à qual uma nova decisão é pedida, ou seja, pela extensão o recorrente determina o que pretende devolver ao tribunal, com a fixação derivando da concreta impugnação à matéria que é devolvida. Na dimensão vertical, entendida como sendo a profundidade da devolução, estabelece-se a devolução automática ao tribunal, dentro dos limites fixados pela extensão, de todas as alegações, fundamentos e questões referentes à matéria devolvida. Trata-se do material com o qual o órgão competente para o julgamento do recurso irá trabalhar para decidi-lo.

[...]

Uma vez fixada a extensão do efeito devolutivo, a profundidade será uma consequência natural e inexorável de tal efeito, de forma que independe de qualquer manifestação nesse sentido pelo recorrente. O art. 1.013, § 1º, do Novo CPC especifica que a profundidade da devolução quanto a todas as questões suscitadas e discutidas, ainda que não tenham sido solucionadas, está limitada ao capítulo impugnado, ou seja, à extensão da devolução. Trata-se de antiga lição de que a profundidade do efeito devolutivo está condicionada à sua extensão.”

É nesse mesmo sentido que os processualistas Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha<sup>3</sup> também se manifestam:

“A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão ad quem. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: *tantum devolutum quantum appellatum*. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) *a quo*. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC). A extensão do efeito devolutivo determina o objeto litigioso, a questão principal do procedimento recursal. Trata-se da dimensão horizontal do efeito devolutivo.

A profundidade do efeito devolutivo determina as questões que devem ser examinadas pelo órgão *ad quem* para decidir o objeto litigioso do recurso. Trata-se da dimensão vertical do efeito devolutivo. A profundidade identifica-se com o material que há de trabalhar o órgão *ad quem* para julgar. Para decidir, o juízo *a quo* deveria resolver questões atinentes ao pedido e à defesa. A decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas. Em que medida competirá ao tribunal a respectiva apreciação?

O § 1º do art. 1.013 do CPC diz que serão objeto da apreciação do tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, desde que relacionadas ao capítulo impugnado. Assim, se o juízo *a quo* extingue o processo pela compensação, o tribunal poderá, negando-a, apreciar as demais questões de mérito, sobre as quais o juiz não chegou a pronunciar-se. Ora, para julgar, o órgão *a quo* não está obrigado a resolver todas as questões atinentes aos fundamentos do pedido e da defesa; se acolher um dos fundamentos do autor, não terá de examinar os demais; se acolher um dos fundamentos da defesa do réu, *idem*. Na decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas: ‘basta que decida aquelas suficientes à fundamentação da conclusão a que chega no dispositivo da sentença.’”

Pelo que se pode notar, a profundidade do efeito devolutivo abrange as seguintes questões: (i) questões examináveis de ofício, (ii) questões que, não sendo examináveis de ofício, deixaram de ser apreciadas, a despeito de haverem sido suscitadas abrangendo as questões

---

<sup>3</sup> DIDIER JR. Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. Curso de Direito Processual Civil: Meios de Impugnação às Decisões Judiciais e Processo nos Tribunais. vol. 3. 13. ed. reform. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 143-144.

acessórias (ex. juros), incidentais (ex. litigância de má-fé), questões de mérito e outros fundamentos do pedido e da defesa. De fato, o tribunal poderá apreciar todas as questões que se relacionarem àquilo que foi impugnado - e somente àquilo. A rigor, o recorrente estabelece a extensão do recurso, mas não pode estabelecer a sua profundidade.

Seguindo essa linha de raciocínio, registre-se que, na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas, sim, contra as questões processuais e meritórias decididas em primeiro grau. A matéria devolvida à instância recursal é apenas aquela expressamente contraditada na peça impugnatória. É por isso que se diz que a impugnação fixa os limites da controvérsia. É na impugnação que o contribuinte deve expor os motivos de fato e de direito em que se fundamenta sua pretensão, bem como os pontos e as razões pelas quais não concorda com a autuação, conforme prescreve o artigo 16, inciso III do Decreto n. 70.235/72, cuja redação transcrevo abaixo:

**“Decreto n. 70.235/72**

**Art. 16.** A impugnação mencionará:

[...]

**III** - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).”

Pela leitura do artigo 17 do Decreto n. 70.235/72, tem-se que não é lícito inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação oferecida à instância *a quo*. Confira-se:

**“Decreto n. 70.235/72**

**Art. 17.** Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).”

Em suma, questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo com a apresentação da petição impugnatória, constituem matérias preclusas das quais não pode este Tribunal conhecê-las, porque estaria afrontando o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o processo administrativo fiscal. É nesse sentido que há muito vem se manifestando este Tribunal:

**“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2005

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

Não devem ser conhecidas as razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual.

(Processo n. 13851.001341/2006-27. Acórdão n. 2802-00.836. Conselheiro(a) Relator(a) Dayse Fernandes Leite. Publicado em 06.06.2011).”

As decisões mais recentes também acabam corroborando essa linha de raciocínio, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

**“MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.**

O recurso voluntário deve ater-se a matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa.

(Processo n. 13558.000939/2008-85. Acórdão n. 2002-000.469. Conselheiro(a) Relator(a) Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez. Publicado em 11.12.2018).”

O que deve restar claro é que as alegações acerca do aspecto material da hipótese de incidência das contribuições previdenciárias que, segundo a empresa recorrente, ocorre apenas com pagamento ou creditamento das remunerações independentemente da existência de registros contábeis não devem ser aqui conhecidas e, por isso mesmo, não podem ser objeto de análise por parte desta Turma julgadora e não de ser consideradas como questões novas.

Tratam-se de questões que poderiam ter sido suscitadas quando do oferecimento da impugnação e não o foram, de modo que não poderiam ser suscitadas e apreciadas apenas em sede recursal, porque se este Tribunal entendesse por conhecê-las estaria aí violando o princípio da não supressão de instâncias que, enquanto norma de caráter processual, é de todo aplicável no âmbito do processo administrativo fiscal.

Dito isto, passemos, então, a examinar as alegações a respeito das deduções efetuadas a título despesas médicas.

**1. Da obrigatoriedade do recolhimento da Contribuição destinada ao SEBRAE**

De início, registre-se que o Decreto n.º 99.570, de 09 setembro 1990, a partir da autorização contida na Lei n.º 8.029/1990, visando promover tanto as políticas de apoio às micro e pequenas empresas quanto o incentivo às exportações e ao desenvolvimento industrial, acabou transformando o então Centro de Apoio à Pequena e Média Empresa – CEBRAE em serviço social autônomo denominado Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE.

Com o escopo de financiar a entidade SEBRAE é que foi instituído um adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1.º do Decreto-Lei n.º 2.318, de 30 de dezembro de 1986, independentemente da empresa enquadrar-se ou não como micro ou pequena empresa, conforme prescreve o artigo 8.º, § 3.º da Lei n.º 8.029/1990, com redação dada pela Lei n.º 11.080, de 2004<sup>4</sup>. Veja-se:

**“Lei n.º 8.029, de 12 de abril de 1990**

**Art. 8.º** É o Poder Executivo autorizado a desvincular, da Administração Pública Federal, o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa - CEBRAE, mediante sua transformação em serviço social autônomo.

---

<sup>4</sup> Confirma-se que de acordo com o artigo 144 do Código Tributário Nacional, “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

§ 3º Para atender à execução das políticas de apoio às micro e às pequenas empresas, de promoção de exportações e de desenvolvimento industrial, é instituído adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei n.º 2.318, de 30 de dezembro de 1986, de: (Redação dada pela Lei n.º 11.080, de 2004)

- a) um décimo por cento no exercício de 1991; (Incluído pela Lei n.º 8.154, de 1990)
- b) dois décimos por cento em 1992; e (Incluído pela Lei n.º 8.154, de 1990)
- c) três décimos por cento a partir de 1993. (Incluído pela Lei n.º 8.154, de 1990).” (grifei).

Pelo que se pode observar, o § 3º supracitado é claro ao dispor que o adicional deve ser custeado pelas entidades beneficiárias das contribuições para o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), para o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), para o Serviço Social da Indústria (SESI) e para o Serviço Social do Comércio (SESC), conforme dispõe o artigo 1º do Decreto-Lei n.º 2.318/1986, independentemente da empresa enquadrar-se como micro ou pequena empresa.

A propósito, note-se que o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o Recurso Extraordinário n.º 635.682/RJ, julgado sob a sistemática do artigo 543-B do CPC/1973, acabou decidindo que a Contribuição destinada ao SEBRAE apresenta natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico – CIDE e que sua cobrança é válida independentemente de contraprestação direta em favor do contribuinte. Confira-se:

“Recurso extraordinário. 2. Tributário. 3. Contribuição para o SEBRAE. Desnecessidade de lei complementar. 4. Contribuição para o SEBRAE. Tributo destinado a viabilizar a promoção do desenvolvimento das micro e pequenas empresas. Natureza jurídica: contribuição de intervenção no domínio econômico. 5. Desnecessidade de instituição por lei complementar. Inexistência de vício formal na instituição da contribuição para o SEBRAE mediante lei ordinária. 6. Intervenção no domínio econômico. É válida a cobrança do tributo independentemente de contraprestação direta em favor do contribuinte. 7. Recurso extraordinário não provido. 8. Acórdão recorrido mantido quanto aos honorários fixados.

(RE 635682, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 25/04/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-098 DIVULG 23-05-2013 PUBLIC 24-05-2013).” (grifei).

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça também é pacífica no sentido de que a contribuição ao SEBRAE é devida por todos aqueles que recolhem as contribuições ao SESC, SESI, SENAC e SENAI, independentemente de se tratar de micro, pequenas, médias ou grandes empresas. É ver-se:

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA O SEBRAE. LEI N. 8.029/90.

EXAME DE TEMA CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE NA VIA DO RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. SÚMULA N. 284/STF.

[...]

3. A contribuição ao Sebrae é devida por todos aqueles que recolhem as contribuições ao Sesc, Sesi, Senac e Senai, independentemente de serem micro, pequenas, médias ou grandes empresas.

4. Recurso especial conhecido parcialmente e improvido.

(REsp 550.827/PR, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/02/2007, DJ 27/02/2007, p. 240)

\*\*\*

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O SEBRAE DAS EMPRESAS DE MÉDIO E GRANDE PORTES. EXIGIBILIDADE. ADICIONAL DEVIDO SOBRE CADA CONTRIBUIÇÃO RECOLHIDA AO SESC, SESI, SENAC E SENAI. ART. 8º, § 3º, DA LEI 8.029/1990.

1. “A contribuição ao Sebrae é devida por todos aqueles que recolhem as contribuições ao Sesc, Sesi, Senac e Senai, independentemente de serem micro, pequenas, médias ou grandes empresas.” (REsp 550.827/PR, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ de 27.02.2007).

2. O adicional para o SEBRAE incide sobre cada uma das Contribuições devidas ao SENAI, SENAC, SESI e SESC. Inteligência do art. 8º, § 3º, da Lei 8.029/1990: “Para atender à execução das políticas de apoio às micro e às pequenas empresas, de promoção de exportações e de desenvolvimento industrial, é instituído adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei no 2.318, de 30 de dezembro de 1986”.

3. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no REsp 500.634/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/10/2007, DJe 31/10/2008).” (grifei).

Aliás, destaque-se, ainda, que é nesse mesmo sentido que este Tribunal administrativo tem se manifestado, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/12/2005

[...]

CONTRIBUIÇÃO PARA O SEBRAE. EMPRESAS NÃO ENQUADRADAS COMO PEQUENAS OU MICRO. OBRIGAÇÃO DE RECOLHER.

O adicional sobre as contribuições ao SESI, SENAI, SESC e SENAC arrecadado para custear o SEBRAE é devido também pelas médias e grandes empresas.

[...]

(Processo nº 16045.000033/2008-39. Acórdão nº 2402-009.256. Conselheiro Relator Gregório Rechmann Junior. Sessão de 1º/12/2020. Acórdão publicado em 05/01/2021).”

Portanto, entendo que as alegações da empresa recorrente no sentido de que por não se tratar de micro ou de pequena empresa não deve recolher contribuição ao SEBRAE não merecem prosperar, já que a cobrança da Contribuição destinada ao SEBRAE é válida independentemente de contraprestação direta em favor do contribuinte e que é devida por todos aqueles que recolhem as contribuições ao SESC, SESI, SENAC e SENAI independentemente de se tratar de micro, pequenas, médias ou grandes empresas.

**2. Da obrigatoriedade do recolhimento da Contribuição destinada ao INCRA**

A Contribuição destinada ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA tem lastro nos artigos 1º, inciso I, item 2 e 3º, do Decreto-Lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970 e artigo 15, inciso II da Lei Complementar nº 11, de 25 de maio de 1971. Confira-se:

**“Decreto nº 1.146, de 31 de dezembro 1970**

**Art 1º** As contribuições criadas pela Lei nº 2.613, de 23 de setembro 1955, mantidas nos termos deste Decreto-Lei, são devidas de acordo com o artigo 6º do Decreto-Lei nº 582, de 15 de maio de 1969, e com o artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.110, de 9 julho de 1970:

**I** - Ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA:

[...]

**2** - 50% (cinquenta por cento) da receita resultante da contribuição de que trata o art. 3º deste Decreto-lei. (Vide Lei nº 7.231, de 1984).

[...]

**Art 3º** É mantido o adicional de 0,4% (quatro décimos por cento) a contribuição previdenciária das empresas, instituído no § 4º do artigo 6º da Lei nº 2.613, de 23 de setembro de 1955, com a modificação do artigo 35, § 2º, item VIII, da Lei número 4.863, de 29 de novembro de 1965. Vide Lei Complementar nº 11, de 1971.

\*\*\*

**Lei Complementar nº 11, de 25 de maio de 1971**

**Art. 15.** Os recursos para o custeio do Programa de Assistência ao Trabalhador Rural provirão das seguintes fontes:

[...]

**II** - da contribuição de que trata o art. 3º do Decreto-lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970, a qual fica elevada para 2,6% (dois e seis décimos por cento), cabendo 2,4% (dois e quatro décimos por cento) ao FUNRURAL.”

Pelo que se observa, o artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.146/1970 manteve o adicional à contribuição previdenciária das empresas originalmente instituído no artigo 6º, § 4º da Lei nº 2.613/1955, sendo que a alíquota de 0,2% foi determinada pelo artigo 15, inciso II da Lei Complementar nº 11/1971.

A Contribuição destinada ao INCRA também apresenta natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico que tem a finalidade específica de promover a reforma agrária e a colonização, que, a propósito, visam atender aos princípios da função social da propriedade e à diminuição das desigualdades regionais e sociais. Aliás, a contribuição em comento caracteriza-se como contribuição especial de intervenção no domínio econômico e é classificada doutrinariamente como contribuição especial atípica, podendo-se destacar, ainda, que apresenta caráter de universalidade e, portanto, deve ser recolhida não apenas pelas empresas exercentes de qualquer atividade rural.

Portanto, não se trata de um tributo corporativista a ser suportado por uma determinada classe tendo em vista que as contribuições especiais atípicas de intervenção no domínio econômico são constitucionalmente destinadas a finalidades não diretamente referidas aos respectivos sujeitos passivos, os quais, no caso, não são necessariamente beneficiários

diretos dos resultados das atividades e atuações estatais custeadas pelo tributo. É por isso mesmo que se diz que a contribuição ao INCRA não possui referibilidade direta com o sujeito passivo, sendo esse o traço característico que a distingue das contribuições de interesse de categorias profissionais e de categorias econômicas. Foi nesse sentido que o Superior Tribunal de Justiça dispôs quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 638.527/SC, cuja ementa segue reproduzida abaixo:

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO INCRA. LEI 2.613/55 (ART. 6º, § 4º). DL 1.146/70. LC 11/71. NATUREZA JURÍDICA E DESTINAÇÃO CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. CIDE. LEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA MESMO APÓS AS LEIS 8.212/91 E 8.213/91.

1. A Primeira Seção desta Corte, no julgamento do EREsp 770.451/SC (acórdão ainda não publicado), após acirradas discussões, decidiu rever a jurisprudência sobre a matéria relativa à contribuição destinada ao INCRA.

2. Naquele julgamento discutiu-se a natureza jurídica da contribuição e sua destinação constitucional e, após análise detida da legislação pertinente, concluiu-se que a exação não teria sido extinta, subsistindo até os dias atuais e, para as demandas em que não mais se discutia a legitimidade da cobrança, afastou-se a possibilidade de compensação dos valores indevidamente pagos a título de contribuição destinada ao INCRA com as contribuições devidas sobre a folha de salários.

3. Em síntese, estes foram os fundamentos acolhidos pela Primeira Seção:

a) a referibilidade direta NÃO é elemento constitutivo das CIDE's;

b) as contribuições especiais atípicas (de intervenção no domínio econômico) são constitucionalmente destinadas a finalidades não diretamente referidas ao sujeito passivo, o qual não necessariamente é beneficiado com a atuação estatal e nem a ela dá causa (referibilidade). Esse é o traço característico que as distingue das contribuições de interesse de categorias profissionais e de categorias econômicas;

c) as CIDE's afetam toda a sociedade e obedecem ao princípio da solidariedade e da capacidade contributiva, refletindo políticas econômicas de governo. Por isso, não podem ser utilizadas como forma de atendimento ao interesse de grupos de operadores econômicos;

d) a contribuição destinada ao INCRA, desde sua concepção, caracteriza-se como CONTRIBUIÇÃO ESPECIAL DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO, classificada doutrinariamente como CONTRIBUIÇÃO ESPECIAL ATÍPICA (CF/67, CF/69 e CF/88 - art. 149);

e) o INCRA herdou as atribuições da SUPRA no que diz respeito à promoção da reforma agrária e, em caráter supletivo, as medidas complementares de assistência técnica, financeira, educacional e sanitária, bem como outras de caráter administrativo;

f) a contribuição do INCRA tem finalidade específica (elemento finalístico) constitucionalmente determinada de promoção da reforma agrária e de colonização, visando atender aos princípios da função social da propriedade e a diminuição das desigualdades regionais e sociais (art. 170, III e VII, da CF/88);

g) a contribuição do INCRA não possui REFERIBILIDADE DIRETA com o sujeito passivo, por isso se distingue das contribuições de interesse das categorias profissionais e de categorias econômicas;

h) o produto da sua arrecadação destina-se especificamente aos programas e projetos vinculados à reforma agrária e suas atividades complementares. Por isso, não se enquadram no gênero Seguridade Social (Saúde, Previdência Social ou Assistência Social), sendo relevante concluir ainda que: h.1) esse entendimento (de que a contribuição se enquadra no gênero Seguridade Social) seria incongruente com o

princípio da universalidade de cobertura e de atendimento, ao se admitir que essas atividades fossem dirigidas apenas aos trabalhadores rurais assentados com exclusão de todos os demais integrantes da sociedade;

h.2) partindo-se da pseudo-premissa de que o INCRA integra a "Seguridade Social", não se compreende por que não lhe é repassada parte do respectivo orçamento para a consecução desses objetivos, em cumprimento ao art. 204 da CF/88;

i) o único ponto em comum entre o FUNRURAL e o INCRA e, por conseguinte, entre as suas contribuições de custeio, residiu no fato de que o diploma legislativo que as fixou teve origem normativa comum, mas com finalidades totalmente diversas;

j) a contribuição para o INCRA, decididamente, não tem a mesma natureza jurídica e a mesma destinação constitucional que a contribuição previdenciária sobre a folha de salários, instituída pela Lei 7.787/89 (art. 3º, I), tendo resistido à Constituição Federal de 1988 até os dias atuais, com amparo no art. 149 da Carta Magna, não tendo sido extinta pela Lei 8.212/91 ou pela Lei 8.213/91.

4. A Primeira Seção do STJ, na esteira de precedentes do STF, firmou entendimento no sentido de que não existe óbice a que seja cobrada, de empresa urbana, a contribuição destinada ao INCRA.

5. Recurso especial do INCRA provido e prejudicado o recurso especial das empresas.

(REsp 638.527/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/02/2007, DJ 16/02/2007, p. 301)." (grifei).

A despeito dos inúmeros debates que surgiram acerca da subsistência da Contribuição em tela, registre-se, de logo, que o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Recurso Especial nº 970.058/RS, julgado sob a sistemática do artigo 543-C do CPC/1973, acabou pacificando o entendimento pela legitimidade da cobrança do adicional à alíquota de 0,2% destinada ao INCRA tendo em vista que a contribuição não foi extinta pela Lei nº 7.787/1989 e nem pela Lei nº 8.212/91. Confira-se:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO INCRA. ADICIONAL DE 0,2%. NÃO EXTINÇÃO PELAS LEIS 7.787/89, 8.212/91 E 8.213/91. LEGITIMIDADE.

1. A exegese Pós-Positivista, imposta pelo atual estágio da ciência jurídica, impõe na análise da legislação infraconstitucional o crivo da principiologia da Carta Maior, que lhe revela a denominada “vontade constitucional”, cunhada por Konrad Hesse na justificativa da força normativa da Constituição.

2. Sob esse ângulo, assume relevo a colocação topográfica da matéria constitucional no afã de aferir a que vetor principiológico pertence, para que, observando o princípio maior, a partir dele, transitar pelos princípios específicos, até o alcance da norma infraconstitucional.

3. A Política Agrária encarta-se na Ordem Econômica (art. 184 da CF/1988) por isso que a exação que lhe custeia tem inequívoca natureza de Contribuição de Intervenção Estatal no Domínio Econômico, coexistente com a Ordem Social, onde se insere a Seguridade Social custeada pela contribuição que lhe ostenta o mesmo *nomen juris*.

4. A hermenêutica, que fornece os critérios ora eleitos, revela que a contribuição para o Incra e a Contribuição para a Seguridade Social são amazonicamente distintas, e a fortiori, infungíveis para fins de compensação tributária.

5. A natureza tributária das contribuições sobre as quais gravita o *thema iudicandum*, impõe ao aplicador da lei a obediência aos cânones constitucionais e complementares atinentes ao sistema tributário.

6. O princípio da legalidade, aplicável in casu, indica que não há tributo sem lei que o institua, bem como não há exclusão tributária sem obediência à legalidade (art. 150, I da CF/1988 c.c art. 97 do CTN).

7. A evolução histórica legislativa das contribuições rurais denota que o Funrural (Prorural) fez as vezes da seguridade do homem do campo até o advento da Carta neoliberal de 1988, por isso que, inaugurada a solidariedade genérica entre os mais diversos segmentos da atividade econômica e social, aquela exação restou extinta pela Lei 7.787/89.

8. Diversamente, sob o pálio da interpretação histórica, restou hígida a contribuição para o Incra cujo desígnio em nada se equipara à contribuição securitária social.

9. Consequentemente, resta inequívoca dessa evolução, constante do teor do voto, que: (a) a Lei 7.787/89 só suprimiu a parcela de custeio do Prorural; (b) a Previdência Rural só foi extinta pela Lei 8.213, de 24 de julho de 1991, com a unificação dos regimes de previdência; (c) entretanto, a parcela de 0,2% (zero vírgula dois por cento) destinada ao Incra não foi extinta pela Lei 7.787/89 e tampouco pela Lei 8.213/91, como vinha sendo proclamado pela jurisprudência desta Corte.

10. Sob essa ótica, à míngua de revogação expressa e inconciliável a adoção da revogação tácita por incompatibilidade, porquanto distintas as razões que ditaram as exações sub judice, ressoa inequívoca a conclusão de que resta hígida a contribuição para o Incra.

11. Interpretação que se coaduna não só com a literalidade e a história da exação, como também converge para a aplicação axiológica do Direito no caso concreto, viabilizando as promessas constitucionais pétreas e que distinguem o ideário da nossa nação, qual o de constituir uma sociedade justa e solidária, com erradicação das desigualdades regionais.

12. Recursos especiais do Incra e do INSS providos.

(REsp 977.058/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 10/11/2008).” (grifei).

A rigor, o STJ acabou decidindo por fixar a tesa do Tema Repetitivo nº 83 nos seguintes termos: “*A parcela de 0,2% (zero vírgula dois por cento) - destinada ao Incra não foi extinta pela Lei 7.787/89 e tampouco pela Lei 8.213/91*”. A título de informação, note-se, ainda, que a tese sobre a validade da contribuição destinada ao INCRA devida pelas empresas rurais e urbanas também restou perfilhada na Súmula nº 516 do STJ, cuja redação segue reproduzida a seguir:

#### **“Súmula nº 516 - STJ**

A contribuição de intervenção no domínio econômico para o Incra (Decreto-Lei n. 1.110/1970), devida por empregadores rurais e urbanos, não foi extinta pelas Leis ns. 7.787/1989, 8.212/1991 e 8.213/1991, não podendo ser compensada com a contribuição ao INSS.”

Com efeito, reconheça-se que o entendimento fixado pelo STJ no sentido da legitimidade da cobrança do adicional à alíquota de 0,2% destinada ao INCRA tendo em vista que a contribuição não foi extinta pela Lei nº 7.787/1989 e nem pela Lei nº 8.212/91 deve ser aqui reproduzido por força do artigo 62, § 2º do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela MF nº 343, de 09 junho de 2015. Confira-se:

#### **“Portaria MF n. 343, de 09 de junho de 2015**

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

[...]

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

Tanto é que a jurisprudência deste Tribunal administrativo é uníssona no sentido de considerar que a contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao INCRA não foi extinta pelas Leis nº 7.787, de 1989, nº 8.212, de 1991, e nº 8.213, de 1991, conforme se verifica da ementa transcrita adiante

**“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/09/2004 a 30/05/2006

NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO. HORA DO LANÇAMENTO. INEXIGIBILIDADE.

O Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, não exige a indicação da hora de lavratura na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito e, ainda que exigisse, eventual ausência não invalidaria o lançamento de ofício, eis que, nos termos da jurisprudência consolidada na Súmula CARF nº 7, a ausência da data e/ou da hora de lavratura do auto de infração resta suprida pela data da ciência.

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Período de apuração: 01/09/2004 a 30/05/2006

CONTRIBUIÇÕES PARA TERCEIROS. INCRA. SEBRAE. NATUREZA JURÍDICA. EFEITOS.

Enquanto contribuições de intervenção no domínio econômico, as contribuições destinadas ao INCRA e ao SEBRAE não demandam contraprestação direta em favor do contribuinte.

CONTRIBUIÇÕES PARA TERCEIROS. INCRA. REsp nº 977.058. Súmula STJ nº 516.

A contribuição de intervenção no domínio econômico para o INCRA não foi extinta pelas Leis nº 7.787, de 1989, nº 8.212, de 1991, e nº 8.213, de 1991.

(Processo nº 10167.001683/2007-58. Acórdão nº 2401-007.586. Conselheiro Relator José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro. Sessão de 05/03/2020. Acórdão publicado em 27/03/2020).” (grifei).

A propósito, destaque-se, ainda, que esta Turma julgadora também tem compartilhado do entendimento de que a Contribuição destinada ao INCRA permanece plenamente exigível inclusive em relação às empresas que se dedicam a atividades urbanas. Veja-se:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2005

[...]

**CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA. SUJEIÇÃO.**

São devidas as contribuições sociais a terceiros, dentre elas a devida ao INCRA, cuja legislação foi recepcionada pelo artigo 240 da Constituição Federal de 1988. A contribuição, mesmo após a publicação das Leis n.º 7.787 de 1989 e n.º 8.212 de 1991, permanece plenamente exigível, inclusive em relação às empresas dedicadas a atividades urbanas.

[...]

(Processo n.º 10325.001122/2007-99. Acórdão n.º 2201-007.423. Conselheiro(a) Relator(a) Débora Fófano dos Santos. Sessão de 06/10/2020. Acórdão publicado em 04/11/2020.)”

Com base nos fundamentos acima delineados, entendo que as alegações da empresa recorrente no sentido de que a Contribuição destinada ao INCRA foi revogada não devem ser aqui acolhidas, haja vista que a referida contribuição não foi extinta *pela Lei n.º 7.787/89 e tampouco pela Lei n.º 8.213/91* e, portanto, permanece plenamente exigível inclusive em relação às empresas que se dedicam a atividades urbanas.

**Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço parcialmente do presente Recurso Voluntário e, portanto, na parte conhecida, entendo por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega