



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

**Processo nº** 16227.000285/2008-20  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-005.391 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de julho de 2016  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** SOCIEDADE BÍBLICA DO BRASIL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/1991 a 31/12/1998

AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.  
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.

LANÇAMENTO. DESOBEDIÊNCIA A ADIN N.º 2028-5. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

No julgamento da ADIN n.º 2028-5 o STF suspendeu liminarmente dispositivos do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991 inseridos pela Lei n.º 9.732/1998, todavia, a fundamentação do lançamento não foi calcada nestes dispositivos, assim, descabe a arguição de nulidade.

LANÇAMENTO. CONTRARIEDADE AO PARECER MPAS/CJ N.º 2.272/2000. INOCORRÊNCIA.

O fisco, na constituição do crédito questionado, não atropelou a orientação do Parecer MAPS/CJ n.º 2.272/2000 acerca da delimitação do INSS para verificar o cumprimento do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991.

FALTA DE CIENTIFICAÇÃO DE PEDIDO DE REVISÃO EM PROCESSO RELATIVO À REQUERIMENTO DE ISENÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A falta de cientificação de decisão do CRPS que deixou de acatar pedido de revisão de acórdão que não reconheceu direito à isenção da recorrente não é causa de nulidade do lançamento em questão, posto que o pedido de revisão foi indeferido e o seu recebimento não se deu no efeito suspensivo.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/1991 a 31/12/1998

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. ENTIDADE QUE SE ENQUADRAVA COMO IMUNE. CONTRIBUIÇÕES PATRONAIS. PRAZO DECADENCIAL. CONTAGEM PELA REGRA DO INCISO I DO ART. 173 DO CTN.

Inexistindo antecipação de recolhimento das contribuições previdenciárias, a contagem do prazo decadencial tem como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte aquele em que os tributos poderiam ter sido lançados.

Este entendimento se aplica às entidades que se declaravam imunes ao recolhimento das contribuições e, por conseguinte, nada recolhiam de contribuições patronais.

EXISTÊNCIA DE RECOLHIMENTOS. APURAÇÃO SOBRE RUBRICAS NÃO DECLARADAS. PRAZO DECADENCIAL.

Constatando-se o recolhimento de contribuições, ainda que não referentes às rubricas sobre as quais recaiu o lançamento, deve-se adotar a ocorrência do fato gerador como marco inicial para contagem do prazo de decadência. Entendimento que se alinha à Súmula CARF n.º 99.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1991 a 31/12/1998

CÓDIGO FPAS. ENQUADRAMENTO. ATRIBUIÇÃO DA AUTORIDADE FISCAL NO LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O enquadramento do código do Fundo de Previdência e Assistência Social - FPAS, nos lançamentos de ofício, constitui-se atribuição privativa da fiscalização, e se dá pelo enquadramento da atividade principal desenvolvida pelo sujeito passivo na Classificação Nacional de Atividade Econômica - CNAE.

Não se verificando o enquadramento como entidade beneficente de assistência social, o fisco enquadrou o sujeito passivo como indústria, em razão da maioria de seus empregados atuar na atividade de indústria gráfica.

APURAÇÃO COM BASE NOS LIVROS CONTÁBEIS. DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE. INOCORRÊNCIA.

O fisco, dentre outras fontes de dados, efetuou a verificação dos fatos geradores e a apuração da base de cálculo com esteio nos livros contábeis exibidos, não tendo havido arbitramento das contribuições lançadas.

**GLOSA DE SALÁRIO-MATERNIDADE**

A falta de registro dos valores que foram deduzidos a título de salário-maternidade, bem como a ausência de contabilização desses valores é motivo para a glosa destes, principalmente quando a empresa não atende a intimação do fisco para comprovar o pagamento das referidas parcelas.

PLANO DE COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA. NÃO INCIDÊNCIA.

Não tendo o fisco demonstrado que os valores pagos a título de complementação de aposentaria seriam decorrentes de remuneração pelo

trabalho, não cabe a incidência de contribuições sobre esta parcela, paga a ex empregados da recorrente.

#### GRATIFICAÇÃO ESPECIAL.

Por se tratar de gratificação ajustada, incide contribuições sobre a verba paga aos trabalhadores na rescisão de contrato de trabalho sem justa causa.

#### CARACTERIZAÇÃO DE AUTÔNOMOS COMO EMPREGADOS.

O fisco demonstrou, mediante a juntada de demonstrativos das remunerações e das funções exercidas, que determinados segurados tratados pela entidade como autônomos, eram na verdade segurados empregados, não tendo a empresa trazido evidências a afastar essas conclusões.

#### PLANO EDUCACIONAL. DISPONIBILIZAÇÃO A PARTE DOS FUNCIONÁRIOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Nem todos os funcionários faziam jus ao plano de incentivo educacional, por esse motivo devem incidir contribuições sobre os valores pagos a esse título.

#### PLANO ODONTOLÓGICO. COMPROVAÇÃO DE QUE O PLANO ABRAGIA A TOTALIDADE DOS FUNCIONÁRIOS.

Os valores pagos a título de plano odontológico a partir da competência 11/1997 (início de vigência da norma isentiva) devem ser excluídos da base de cálculo, haja vista a empresa comprovou sua disponibilização a todos os empregados

#### SEGURO SAÚDE. AUSÊNCIA DE PROVAS DAS AFIRMAÇÕES RECURSAIS.

Não há nos autos comprovação de que o seguro saúde era disponibilizados a todos os empregados da recorrente, o que afasta a isenção pretendida.

#### PAGAMENTO DE IPTU PARA DETERMINADOS FUNCIONÁRIOS. INCIDÊNCIA.

Incidem contribuições sobre os valores pagos a título de reembolso de IPTU para os secretários, posto que devem ser consideradas salário-utilidade e não há norma que exclua tais verbas do salário-de-contribuição.

#### PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA TOMADORA DOS SERVIÇOS.

Nos termos da legislação vigente quando da ocorrência dos fatos geradores, a contratante de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra responde solidariamente com a prestadora pelo recolhimento das contribuições decorrentes da execução contratual.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em I) conhecer em parte do recurso e II) em declarar a decadência das contribuições patronais até 11/1995 (inclusive o 13º salário) e da contribuição dos segurados até a competência 11/1996 e, por maioria, em dar provimento parcial ao recurso para afastar integralmente o levantamento relativo ao plano de complementação de aposentadoria e para afastar do levantamento relativo ao plano de assistência odontológica as competências a partir da 11/1997 (inclusive), vencido o Conselheiro Theodoro Vicente Agostinho, que dava provimento em maior extensão, para também afastar a rubrica gratificação prevista em convenção coletiva de trabalho paga na rescisão do contrato de trabalho.

Kleber Ferreira de Araújo

Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Kleber Ferreira de Araújo, Ronnie Soares Anderson, Natanael Vieira dos Santos, Bianca Felicia Rothschild, Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Túlio Teotônio de Melo Pereira e Theodoro Vicente Agostinho.

## Relatório

Trata-se de retorno de diligência comandada por essa Turma, que determinou a juntada de peças de ação judicial, de modo a avaliar a existência de concomitância entre as questões discutidas no processo administrativo e a pretensão deduzida no Judiciário.

Foram acostados os documentos de fls. 3.640/3.735, consistindo em petição inicial da Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária n.º 2007.3400.036716-3 ajuizada pela Sociedade Bíblica do Brasil contra o INSS e com trâmite pela Justiça Federal de Brasília. A entidade postula o reconhecimento da sua imunidade frente ao recolhimento das contribuições sociais e ainda a emissão de certidão negativa de débito.

### Lançamento fiscal

Passo a narrar o que ficou consignado pelo fisco no seu relatório de trabalho (fls. 879/887)

O lançamento contempla as contribuições para a Seguridade Social, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), além das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos (terceiros). Também foram lançadas contribuições dos empregados.

Os fatos geradores descritos foram os seguintes:

- a) remunerações de empregados constantes em folha de pagamento;
- b) remunerações dos empregados relacionados em folha de pagamento da empresa CGC 57.388.167/0001-99, também denominada Sociedade Bíblica do Brasil, encerrada em 31/12/1992 e reaberta em 01/01/1993 como filial desta empresa com CGC 33.579.376/0009-09;
- c) rescisões de contratos de trabalho de empregados não relacionados em folha de pagamento;
- d) salários indiretos pagos a alguns empregados e não relacionados em folha de pagamento;
- e) remunerações de segurados empregados indevidamente enquadrados pela empresa como autônomos;
- f) remunerações de trabalhadores autônomos;
- g) parcelas remuneratórias pagas em ações trabalhistas;

h) remunerações pagas a ex-empregados constante em conta denominada "Benefícios a Inativos";

i) remunerações pagas a empregados de empresa prestadora de serviços por cessão de mão-de-obra, sem comprovação necessária à elisão da responsabilidade solidária.

Afirma-se que a empresa em questão requereu junto ao INSS pedido de isenção no recolhimento de contribuições previdenciárias patronais em 05/1996, pedido este que foi indeferido, inclusive em seu recurso junto ao Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS. Apesar de alertada para tal, a empresa não protocolou novo pedido de isenção junto ao INSS.

Afirma que a entidade, malgrado fosse portadora de Certificados de Entidade de Fins Filantrópicos, jamais cumpriu cumulativamente os requisitos do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991, conforme procurou demonstrar pelas afirmações abaixo:

a) o Decreto de Utilidade Pública Federal foi apresentado somente em 14/04/1998, descumprindo o inciso I;

b) há distorções verificadas na contabilidade, a exemplo da conta "Assistência Social e Hospitalar", onde os maiores beneficiários eram empregados do alto escalão, conforme demonstrado no anexo I. Tal situação contraria o que dispõe o inciso III;

c) a contabilidade da empresa apresentava-se irregular, posto que os Livros Diário do período de 01/1991 a 04/2001 somente foram registrados no órgão competente em maio e junho de 2001, assim, os relatórios circunstanciados das suas atividades não devem ser considerados, o que atropela o inciso V.

Assevera-se que a entidade efetuou deduções das contribuições a recolher em quantias superiores àquelas constantes nas folhas de pagamento, alegando tratar-se de salário-maternidade, todavia, não há registro nas folhas ou na contabilidade desta rubrica, além de não ter sido apresentada a documentação comprobatória do direito.

As contribuições retidas dos empregados foram inteiramente recolhidas.

A gráfica possuía personalidade jurídica própria, apesar de ser mantida pela entidade notificada, todavia, não poderia ser abrangida pela isenção, sendo devida a contribuição patronal para o período de 01/1991 a 12/1992.

Foram apuradas individualmente as parcelas remuneratórias de segurados empregados não relacionados em folha de pagamento.

A gratificação especial de um salário mensal para os empregados com mais de 45 anos de idade e 5 anos de prestação de serviços contínuos na empresa, prevista em Convenção Coletiva de Trabalho foi tributada por não haver previsão legal de sua exclusão do salário-de-contribuição. Além disto, várias rescisões apresentaram 2, 3 e até 4 salários lançados como aviso prévio, para empregados com menos de 45 anos ou sem 5 anos de serviços, em clara intenção de burlar o fisco.

Foram considerados segurados empregados os trabalhadores constantes em sete Termos de Rescisões do Contrato de Trabalho, sem recebimento de aviso prévio, que foram enquadrados como autônomos e emitiram Recibos de Pagamento a Autônomos - RPA's.

**Foram considerados salários indiretos as seguintes parcelas:**

- a) reembolso de parte das mensalidades de cursos superiores, disponibilizadas a poucos funcionários;
- b) despesas médicas, odontológicas e hospitalares concedidas a pequena parte dos empregados;
- c) pagamento do IPTU para os secretários.

Houve ainda a caracterização de trabalhadores autônomos como segurados empregados, com discriminação do trabalhador, da remuneração e da função exercida (anexos 2 e 3).

Sobre essa questão, o fisco assim se pronunciou:

*" Foram caracterizados como empregados trabalhadores enquadrados pela empresa como autônomos em funções como secretária, balconista, recepcionista, limpeza, administrativo, auxiliar de estoque, vigilante, motorista, entre outros. Em todos os casos se verifica de forma clara a não eventualidade, subordinação e remuneração. Alguns, inclusive, receberam gratificações de fim de ano, reembolso de despesas pessoais, entre outros benefícios.*

*Verifica-se também um grande número de pedreiros, pintores, eletricitas, serralheiros, entre outras funções relacionadas A construção civil. Mesmo não sendo serviços relacionados A atividade fim da empresa, estas funções atendem aos pressupostos do artigo 3.º da CLT, com clara subordinação aos empregadores e normas por estes estabelecidas."*

Foram consideradas na apuração da base de cálculo as verbas de natureza salarial de ações trabalhistas cujos reclamantes foram Josafá de Carvalho Cavalcante e Maria Inês de Souza Lemos.

Foram alcançadas pela tributação o Plano de Aposentadoria Complementar disponibilizado a funcionários com mais de 65 anos de idade e 20 anos de trabalho na entidade ou com mais de 60 anos de idade e 35 anos de trabalhados, por ser um plano sem regulamentação e com pagamentos de caráter salarial.

Por fim, inclui-se em razão da solidariedade prevista na redação original do art. 31 da Lei n.º 8.212/1991, as contribuições devidas pela empresa Alvo Comercial e Serviços Gerais, apuradas por aferição indireta com base nas notas fiscais de prestação de serviço de limpeza, emitidas no período de 01 a 12/1998.

### Defesa

Cientificada da lavratura em 05/12/2001, fl. 3, a entidade apresentou impugnação, de fls. 2.528 e segs., que provocou a determinação pelo Serviço de Análise de Defesas e Recursos da realização de diligência fiscal para que fosse apresentada a relação dos autônomos caracterizados como empregados e para informar a situação da empresa.

Na resposta de fls. 2.762/2.763 o fisco informou que a relação dos trabalhadores contava dos anexos 2 e 3 do relatório fiscal e que a empresa não cumpria os



requisitos para se enquadrar como entidade beneficente de assistência e que sua atividade era indústria gráfica.

Às fls. 2.766/2.767, a entidade manifestou-se com a juntada de Certificados de Entidade Beneficente de Assistência Social, requerendo com isso o cancelamento da lavratura.

Nova diligência fiscal foi determinada pela Seção de Análise de Defesas e Recursos, fl. 2.769, para que a fiscalização indicasse os seguintes pontos:

1) atividades preponderantes e correspondentes graus de risco da empresa e sua Classificação Nacional de Atividades Econômicas— CNAE;

2) competências dos levantamentos;

3) composição dos levantamentos CAR, CAT; SAI e SAT.

O fisco elaborou nova informação fiscal com a indicação da atividade preponderante para cada período, ratificando suas conclusões sobre a incidência de contribuições sobre os valores tomados como salário indireto e propondo que os autônomos enquadrados como empregados, fossem de fato considerados como autônomos. Apresentou planilha de retificação do débito.

Mais uma diligência, fl. 2.849, foi comandada, desta feita para que a fiscalização esclarecesse algumas questões relativas à retificação da notificação.

A fl. 2.850 foi prestado o esclarecimento de que somente foram mantidos como empregados os segurados que tiveram pagamentos efetuados em três competências consecutivas.

### **Decisão de primeira instância**

A Delegacia da Receita Federal do Brasil - Previdenciária exarou decisão declarando o crédito parcialmente procedente.

O julgador monocrático excluiu da apuração a contribuição patronal lançada até a competência 12/1994, por entender que somente a partir de então a entidade teria perdido o direito à isenção.

Foi afastada a decadência, por entender o órgão de julgamento que o prazo para as contribuições previdenciárias seria decenal.

Foi acolhido o argumento da entidade relativamente a ilegitimidade passiva, concluindo o órgão *a quo* que os débitos relativos ao período de 01/1991 a 31/12/1992, devem ser excluídos do presente levantamento e lançados novamente no CNPJ 57.388.167/0001-99.

Mencionou-se também a retificação do lançamento para exclusão de trabalhadores autônomos que haviam sido enquadrados como empregados e que por proposta do fisco seriam excluídos do lançamento.

Os demais argumentos da entidade foram afastados, tendo a decisão sido submetida à homologação do Delegado da Receita Federal do Brasil -Previdenciário, que manteve as exclusões determinadas na decisão.



### **Recurso Voluntário**

Vejamos os argumentos apresentados no recurso voluntário de fls. 3.378/3.431.

A recorrente, de início, menciona as suas principais atividades, a sua finalidade estatutária e afirma que cumpre com todas as disposições legais e aquelas decorrentes de sua condição de entidade beneficente de assistência social.

Alega a ocorrência da decadência, que deve ser aferida conforme as normas do CTN.

Afirma que foi declarada entidade de utilidade pública federal, estadual e municipal, além de ser portadora do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, por isso estaria acobertada pelo direito adquirido previsto no § 1.º do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991.

O lançamento é inconstitucional, por ferir o ato jurídico perfeito e o direito adquirido.

Assegura que por se tratar de entidade de educação e assistência social está protegida pelos artigos 150, inciso VI, alínea "c" e 195, § 7º do art. 195 da Constituição Federal, que lhe garante o exercício do direito de imunidade tributária.

Defende ser totalmente improcedente o lançamento, posto que a recorrente atende a todos os requisitos do art. 14 do CTN, bem como do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991.

Por se enquadrar como Entidade Beneficente de Assistência Social, assevera que está protegida pela medida liminar constante da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) Nº 2.028-5, o que caracteriza a nulidade da notificação fiscal.

Outra causa de nulidade do lançamento seria a inobservância pela fiscalização previdenciária do Parecer da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência e Assistência Social nº 2.272/2000 aprovado pelo Senhor Ministro da Previdência e Assistência Social.

Teve o seu direito de defesa cerceado, posto que não foi cientificada da negativa ao seu pedido de advocatária ministerial para rever decisões que lhe tinham negado o direito à isenção da cota patronal previdenciária.

Cita os programas de assistência social que desenvolve para afirmar que o seu parque gráfico é utilizada como instrumental ao desenvolvimento desses programas, sendo a atividade impulsionadora dos seus objetivos institucionais. Portanto, deve ser revisto o enquadramento da recorrente como indústria (FPAS 507).

Somente apresentou o Decreto de Utilidade Pública Municipal em 14/04/1998, pois foi nesta data que houve o reconhecimento, no entanto, já era declarada de Utilidade Pública Estadual, conforme evidenciado pela própria fiscalização.

Não é verdade que houve distorções na atuação da entidade com relação a atividade social beneficente, esta conclusão foi baseada em análise superficial de seu relatório de atividades e dos programas que desenvolve.

A conta "Assistência Social e Hospitalar" refere-se a reembolso de despesas médicas e hospitalares, pagas conforme procedimentos internos de promoção humana e social dos empregados e disponível a totalidade dos funcionários e não apenas aos integrantes do alto escalão da entidade, como afirmou o fisco.

De fato, os seus Livros Diário das competências 01/1991 a 04/2001 somente foram registrados em meados de junho de 2001, todavia, o conteúdo lançado reproduz fielmente os fatos contábeis ocorridos, com total obediência às normas técnicas contábeis. Esse fato foi inclusive reconhecido por empresa de auditoria independente.

Não faz sentido que o fisco tenha se valido dos registros contábeis para efetuar o seu trabalho de auditoria e, somente ao final do procedimento fiscal, venha querer desconsiderar a sua contabilidade.

Por outro lado, a falta de registro do Livro Diário na Junta Comercial, embora represente o descumprimento de um dever legal, por si só não autoriza a desconsideração de seus registros e arbitramento do tributo, se a escrita contábil não contém vícios insanáveis ou falsidades.

Os salários-maternidade foram pagos às empregadas gestantes na forma da lei, não sendo procedente a sua glosa pelo mero fato de não haver uma rubrica específica nas folhas de pagamento e na contabilidade.

A recorrente lançou erroneamente em sua contabilidade os fatos ocorridos na empresa de CNPJ n.º 57.388.167/0001-99, a qual deveria ter sido aberta como uma filial, todavia, por falta de autorização da Receita Federal, acabou sendo criada como nova pessoa jurídica. Esse novo CNPJ foi extinto em 31/12/1992, portanto, os fatos geradores a que deu causa já foram alcançados pela decadência, além de que um erro contábil não pode fazer nascer a obrigação de pagar tributos.

A indenização especial decorrente de Convenção Coletiva de Trabalho não sofre incidência de contribuições previdenciárias, posto se tratar de pagamento de um salário mensal para os funcionários desligados que tinham mais de cinco anos de prestação de serviço à entidade. Não há previsão legal para incidência sobre esta parcela.

Todas as pessoas que prestaram serviços sem vínculo empregatício e que foram caracterizadas pelos Auditores Fiscais como segurados empregados, nunca ostentaram tal condição. Seus serviços foram prestados em caráter eventual, não permanente, sem dependência e sem salários. Os Auditores Fiscais sem qualquer fundamento Jurídico consideraram todos os autônomos como se fossem empregados da recorrente.

Os valores pagos no bojo do seu plano de complementação de aposentadoria não podem ser tratados como salários, uma vez que não há prestação de serviço, tratando-se de ação de assistência social.

Em 1983 foi aprovada pela entidade a concessão de seguro saúde para todos os seus empregados e dependentes, inclusive com plano de assistência odontológica, assim, não condiz com a realidade a afirmação do fisco de que poucos funcionários eram contemplados, para tributar os gastos da entidade com esse programa. Da mesma forma também não podem sofrer a incidência de contribuições os valores relativos ao Programa de Incentivo Educacional, eis que disponibilizado de forma geral.

Garante que concedeu aos secretários (funcionários), em nível gerencial, o benefício do reembolso de despesas com IPTU, todavia esclarece que a Sociedade não concedeu este benefício aos membros de sua Diretoria.

Não há fundamento nos critérios adotados pela fiscalização para tributar os pagamentos efetuados à empresa Alvo Comercial e Serviços Gerais Ltda., inscrita no CNPJ sob o nº 73.010.118/0001-74.

Na sequência para demonstrar sua condição de imune ao recolhimento das contribuições apuradas, faz menção a textos legais, a apanhados doutrinários e a precedentes da jurisprudência administrativa e judicial.

Ao final, requereu a reforma da decisão de primeira instância, para que a notificação seja cancelada.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo - Relator

### Admissibilidade

A ciência da decisão recorrida deu-se em 20/10/2005 (fl. 3.343), tendo o recurso sido apresentado em 17/11/2005 (fl. 3.356), portanto, dentro do trintídio legal. Por atender também ao requisito de legitimidade, merece conhecimento, com ressalva das questões submetidas ao Judiciário, conforme veremos mais adiante.

### Nulidades

Alega a recorrente que, por se enquadrar como Entidade Beneficente de Assistência Social, estaria protegida pela medida liminar constante da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) N° 2.028-5, o que caracteriza a nulidade da notificação fiscal.

Não há como lhe dar razão.

Durante sua vigência, o art. 55 da Lei n.º 8.212/1991 sofreu algumas alterações, merecendo destaque aquelas promovidas pela Lei n. 9.732/1988, que se deu nos seguintes termos:

*Art. 1ª Os arts. 22 e 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passam a vigorar com as seguintes alterações:*

*(...)*

*Art.55.*

*(...)*

*III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;*

*(...)*

*§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.*

*§ 4º O do -INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.*

*§ 5ª Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.*

Contra essas alterações a Confederação Nacional da Saúde, Hospitais, Estabelecimentos e Serviços ajuizou a ADI n. 2.028-5. O STF, por unanimidade, referendou a concessão da medida liminar para suspender, até a decisão final da ação direta, a eficácia do art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 24/7/1991, e

acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º. O mérito desta ADI ainda não teve julgamento, estando os autos conclusos ao Relator Teori Zavascki desde 08/04/2015.

O efeito da suspensão das alterações promovidas pela Lei n. 9.732/1988 foi a restauração da redação original do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991, isso em absoluto representou a declaração integral da inconstitucionalidade deste dispositivo.

Inclusive, os dispositivos questionados não serviram como base legal para fundamentar o lançamento. Nesse sentido, improcedente esta alegação.

Outra suposta nulidade arguida, a inobservância pela fiscalização previdenciária do Parecer da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência e Assistência Social nº 2.272/2000 aprovado pelo Senhor Ministro da Previdência e Assistência Social.

Como bem observado na decisão recorrida, o objeto daquele parecer não se refere à constituição de crédito mediante lançamento de ofício. Este ato veio ao mundo jurídico para dirimir este conflito de competência existente entre o INSS, então detentor da competência referente à fiscalização previdenciária, e o CNAS, tendo o Ministério da Previdência e Assistência Social resolvido a questão nos seguintes termos:

*“EMENTA: CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE INSS E CNAS.*

*ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.*

*CERTIFICADO DE ENTIDADE DE FINS FILANTRÓPICOS E PEDIDO DE ISENÇÃO. Ao CNAS compete, com exclusividade, verificar se a entidade cumpre os requisitos do Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1998, para obtenção ou manutenção do certificado de entidade de fins filantrópicos. Ao INSS compete verificar se a entidade cumpre os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, para obter a isenção das contribuições.”*

Verifica-se, assim, que o Parecer n.º 2.272/2000 teve por escopo definir a competência do CNAS para decidir sobre a manutenção do CEBAS e do INSS para fiscalizar o cumprimento dos ditames do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991, portanto, não houve no lançamento em questão qualquer atropelo do fisco a este ato, uma vez que inexistiu qualquer invasão da competência do CNAS quanto a questões atinentes à emissão do Certificado.

Como causa de nulidade a recorrente asseverou também que teve o seu direito de defesa cerceado, posto que não foi cientificada da negativa ao seu pedido de advocatária ministerial para rever decisões que lhe tinham negado o direito à isenção da cota patronal previdenciária. Também não acolho este argumento.

Se há alguma nulidade a ser decretada, ela deveria ter sido arguida no processo que não reconheceu o direito à isenção. Ao ter seu pedido indeferido, o sujeito passivo recorreu ao Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, que lhe negou provimento, tendo, então, sido requerida a revisão do acórdão, que também lhe foi denegada.

Como se vê não se tratou de pedido de advocatária, mas pedido de revisão do Acórdão n.º 05/1999 da Primeira Câmara do CRPS (fls. 2.856/2.857), o qual nos termos do § 1.º do art. 308 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999 não tem efeito de suspender a eficácia da decisão que se pretende modificar.

Nesse sentido, o fato do indeferimento do pedido de revisão do acórdão que negou direito à isenção somente haver sido comunicado ao sujeito passivo em 2004, conforme documentos de fls. 2.859/2.850, não apresenta qualquer interferência ao processo sob cuidado, posto que foi indeferido e, conforme já ponderei, o pedido de revisão não era recebido no efeito suspensivo.

### **Decadência**

É cediço que, com a declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991 pela Súmula Vinculante n.º 08, editada pelo Supremo Tribunal Federal em 12/06/2008, o prazo decadencial para as contribuições previdenciárias passou a ser aquele fixado no CTN.

Quanto à norma a ser aplicada para fixação do marco inicial para a contagem do quinquídio decadencial, o CTN apresenta três normas que merecem transcrição:

*Art. 150 (...)*

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

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

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

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

*(...)*

A jurisprudência majoritária do CARF, seguindo entendimento do Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial n.º 973.733/SC, julgado na sistemática do art. 543-C do CPC) tem adotado o § 4.º do art. 150 do CTN para os casos em que há antecipação de pagamento do tributo, ou até nas situações em que não havendo a menção à ocorrência de recolhimentos, com base nos elementos constantes nos autos, seja possível se chegar a uma conclusão segura acerca da existência de pagamento antecipado.

O art. 173, I, tem sido tomado para as situações em que comprovadamente o contribuinte não tenha antecipado o pagamento das contribuições, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação e também para os casos de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Por fim, o art. 173, II, merece adoção quando se está diante de novo lançamento lavrado em substituição ao que tenha sido anulado por vício formal.

Na situação sob enfoque, verifico que o sujeito passivo nada recolhia de contribuições patronais, portanto, para estas deve-se contar o prazo de decadência pela regra do inciso I do art. 173 do CTN.

Considerando-se que a ciência do lançamento ocorreu em 05/12/2001, devem ser excluídas as contribuições patronais até a competência 11/1995, inclusive aquela relativa ao 13.º salário.

Diferentemente para a contribuição dos empregados deve-se adotar a norma do § 4.º do art. 150, haja vista que no relatório fiscal consta que houve o recolhimento das contribuições descontadas.

Assim, entendo que deve-se adotar como marco inicial para contagem da decadência a ocorrência do fato gerador para a contribuição dos segurados, mesmo verificando que o sujeito passivo não reconheceu a incidência de contribuições sobre determinadas bases de cálculo apuradas.

Nesse sentido, para a contribuição dos segurados, estão decadentes as competências até 11/1996.

Esse entendimento encontra-se alinhado com a jurisprudência sumulada no âmbito do CARF, como se vê:

**Súmula CARF nº 99:** *Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.*

### **Concomitância entre as discussões administrativa e judicial**

Passemos a apreciar a petição inicial da ação judicial requerida em diligência pelo CARF, de modo a concluir se de fato houve concomitância entre o objeto do recurso voluntário e a pretensão deduzida em juízo.

Observa-se que a exordial apresenta como causa de pedir a existência do direito adquirido à isenção, por já possuir, quando da edição do Decreto-Lei nº 1.572/1977, o certificado de entidade de fins filantrópicos e o reconhecimento como entidade de utilidade pública federal, conforme prescrição do § 2.º do art. 1.º do referido Decreto-Lei.

Outro argumento utilizado é que cumpria as determinações da Lei nº 8.212/1991, fazendo jus ao benefício fiscal.

Ora essas são as mesmíssimas razões que a recorrente apresentou em seu recurso administrativo para se livrar da exigência sob enfoque.

De acordo com o enunciado nº 1 de Súmula Vinculante do CARF (Portaria do Ministério da Fazenda nº 383, de 14/07/2010), o contribuinte tem o direito de se defender na esfera administrativa, mas, caso haja discussão na via judicial sobre o mesmo objeto litigioso, demonstra que o contribuinte abdicou da via administrativa, levando o seu caso diretamente ao Poder Judiciário ao qual cabe dar a última palavra quanto à interpretação e à aplicação do Direito e, por consectário lógico do princípio da jurisdição una no sistema brasileiro, isso importará em não conhecimento do recurso na via administrativa.



***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.*** (grifei)

Registra-se que a aplicação desse anunciado e da legislação que dispõe sobre a concomitância de instâncias administrativa e judicial, tais como o art. 38, parágrafo único, da Lei 6.830/1980 e o art. 126, §3º, da Lei 8.213/1991, não é uma tarefa automática, a ser exercida mecanicamente, oriunda somente da propositura de ação judicial pelo contribuinte, **pressupõe-se sempre a identidade de objeto nas discussões administrativas e judicial** para se adotar os seus comandos impositivos. Isso porque a identidade do objeto litigioso deverá ser constatada caso a caso, de modo a identificar as semelhanças fáticas e jurídicas das questões postuladas nas instâncias administrativa e judicial.

Nesse sentido, tanto a doutrina como a jurisprudência do STJ (EDcl no REsp 840.556/AM) afirmam que quando a demanda administrativa versar sobre objeto menor ou idêntico ao da ação judicial estará caracterizada a concomitância de instância, nas palavras de Leandro Paulsen: “(...) o ato administrativo pode ser controlado pelo Judiciário e que apenas a decisão deste é que se torna definitiva, com o trânsito em julgado, prevalecendo sobre eventual decisão administrativa que tenha sido tomada ou pudesse vir a ser tomada. (...) **Entretanto, tal pressupõe a identidade de objeto nas discussões administrativa e judicial**”. (Leandro Paulsen e René Bergmann Ávila. Direito Processual Tributário. 8ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 560).

De se concluir que, por haver ingressado no Judiciário para discutir a sua condição de entidade beneficente imune ao recolhimento das contribuições sociais, o sujeito passivo renunciou a discussão dessa matéria no âmbito administrativo, motivo pelo qual deve ser declarada a concomitância da discussão.

### **Mérito**

#### **Necessidade de cancelamento da isenção anteriormente deferida**

Na reunião passada, o patrono da empresa suscitou da tribuna que o procedimento teria contrariado à lei, posto que se houve indeferimento do pedido de renovação da isenção era porque a entidade era reconhecida como isenta anteriormente, assim, a constituição do crédito somente poderia ocorrer caso houvesse a anterior revogação do benefício fiscal.

Considerando que não localizamos nos autos qualquer documento expedido pelo INSS que ateste o reconhecimento da isenção para a recorrente, há de se inferir que o pedido de renovação tenha partido do pressuposto que a entidade teria direito adquirido ao benefício antes da vigência da Lei n.º 8.212/1991.

Não nos cabe, todavia, enveredar pela discussão acerca da existência do alegado direito adquirido, uma vez que, conforme vimos acima, tal questão foi levada ao Judiciário.

Portanto, deixarei de tratar aqui do ponto relativo ao reconhecimento de anterior condição de isenta da recorrente, posto que esse aspecto da discussão se confunde com a discussão acerca do direito adquirido, a qual está sendo enfrentada na ação judicial.

### **Do enquadramento no FPAS**

A recorrente cita os programas de assistência social que desenvolve para afirmar que o seu parque gráfico é utilizada como instrumental ao desenvolvimento desses programas, sendo a atividade impulsionadora dos seus objetivos institucionais. Portanto, deve ser revisto o enquadramento da recorrente como indústria (FPAS 507).

O cálculo do montante do tributo devido passa necessariamente pelo enquadramento da empresa auditada no código do Fundo de Previdência e Assistência Social FPAS específico, a partir do qual se identificam as outras entidades e fundos para as quais haverá destinação de contribuições sociais.

Nesse sentido, a indicação do código FPAS nos lançamentos de ofício constitui-se atribuição privativa da Fiscalização, inerente à atividade fiscal de constituir o Crédito Tributário mediante o lançamento. Isso decorre da seguinte dicção 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.*

O enquadramento do código FPAS se dá a partir da Classificação Nacional de Atividade Econômica – CNAE à qual se encontra vinculada a empresa sob fiscalização, conforme assentamento no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica, na forma estabelecida no Anexo V do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. 3.048/99.

Ao verificar que a entidade não possuía o direito à isenção, o fisco atribuiu de ofício o código FPAS condizente com a principal atividade da entidade. O Relatório Fiscal, no seu item 5.1, esclarece que nos trabalhos de fiscalização apurou-se que o maior número de segurados empregados exerciam seus trabalhos na atividade gráfica e o enquadramento foi efetuado, de acordo com essa constatação, no FPAS 507, correspondente aos setor industrial.

### **Livros Contábeis**

O fisco ao narrar a situação contábil da empresa, chamou atenção de que os Livros Diário de 01/1991 a 04/2001 somente teriam sido registrados na Junta Comercial em maio e junho de 2001. Com base nesta informação, concluiu que estes livros não atendiam às formalidade legais previstas em lei.

Nesse sentido, não poderiam dar validade formal aos balanços financeiros e aos pareceres da auditoria independente, os quais eram exigidos pela inciso V do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991.

Todavia, em nenhum momento se afirmou que os registros contábeis não teriam validade para fins de apuração das bases de cálculo e que a contabilidade teria sido desconsiderada. Ao contrário o fisco mencionou textualmente que se utilizou dos registros

contábeis para levar a efeito a apuração fiscal. Isso encontra-se bem nítido no item 4 do relatório.

Portanto, descabe o argumento recursal de que o fisco teria abandonado a contabilidade para arbitrar o tributo.

### **Fatos geradores ocorridos no CNPJ n.º 57.388.167/0001-99**

Considerando que a empresa registrada no CNPJ acima foi tida como sucedida pela autuada, o fisco lançou as contribuições decorrentes dos fatos geradores ali ocorridos na presente notificação.

Contra isso a recorrente se insurgiu.

Ocorre que, com a declaração de decadência acima tratada, o argumento perde o objeto, posto que o período de 1991 a 1992 foi afastado e era o único a que se referiam estes fatos geradores.

### **Salário-maternidade**

Para a recorrente, os salários-maternidade foram pagos as empregadas gestantes na forma da lei, não sendo procedente a sua glosa pelo mero fato de não haver uma rubrica específica nas folhas de pagamento e na contabilidade.

Ocorre que não foi essa a única causa das glosas. O item 3.1.3 do Relatório Fiscal, esclarece que não foram apresentadas as fichas de salário maternidade e atestados médicos, apesar de terem sido solicitados em 03/08/2001.

Fica patente que a entidade deixou de lançar os salários-maternidade em folha de pagamentos, bem como de efetuar a sua escrituração contábil. E mais, quando foi instado a apresentar os documentos comprobatórios, não atendeu a intimação do fisco. Portanto, entendo como acertada a glosa desses valores.

Sem esquecer que a decisão recorrida deixou consignado que na defesa não foram apresentados quaisquer documentos que pudessem modificar o lançamento quanto a esta rubrica.

### **Complementação de aposentadoria**

No entender da recorrente, os valores pagos no bojo do seu plano de complementação de aposentadoria não podem ser tratados como salários, uma vez que não há prestação de serviço, tratando-se de ação de assistência social.

A decisão recorrida não acatou este argumento, sob a alegação de que o documento juntado para comprovar a existência de plano de complemento de aposentadoria não estaria assinado ou datado e nem possuiria registro que pudesse dar-lhe validade.

Neste ponto concordo com a empresa. Apreciando o documento denominado de Plano de Complementação de Aposentadoria (fls. 2.680/2.684), verifico que contém todas as regras de elegibilidade e operacionalização para pagamento de benefício de complementação vitalícia a funcionários aposentados, a ser disponibilizado àqueles que se desligassem efetivamente da empresa.

Ora tem razão a empresa, não havendo a prestação de serviço não há o que se falar em ocorrência do fato gerador de contribuições, posto que conforme a regra matriz de incidência inserta no inciso I do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, para o empregado somente os rendimentos destinados a retribuir o trabalho se enquadram no conceito de salário-de-contribuição. Eis a norma:

*" Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;" (grifei)*

Para os ex empregados o pagamento da complementação da aposentadoria é um caso de não incidência, não havendo o que se falar em inexistência de regra de isenção. Nesses casos, como não se trata de retribuição pelo trabalho, sequer a norma de incidência lhes alcança.

Não concordo quando o fisco desconsidera o documento apresentado em razão de aspectos formais como falta de assinatura e registro. A meu ver o Plano somente poderia ser desprezado, caso a autoridade lançadora lograsse comprovar que a verba estaria sendo disponibilizada a pessoas que ainda mantinham vínculo de emprego com a recorrente.

Penso que deve prevalecer a documentação apresentada, posto que não foi identificado qualquer indício de que o pagamento da complementação da aposentadoria estaria servindo como remuneração pelo trabalho.

### **Gratificação decorrente de Convenção Coletiva de Trabalho**

Segundo a recorrente, a indenização especial decorrente de Convenção Coletiva de Trabalho não sofre incidência de contribuições previdenciárias, posto se tratar de pagamento de um salário mensal para os funcionários desligados que tinham mais de cinco anos de prestação de serviço à entidade. Não há previsão legal para incidência sobre esta parcela.

Vejamos. Não se trata esse verba de indenização, posto que não é disponibilizada para ressarcir um prejuízo do trabalhador decorrente de sua prestação laboral ou mesmo para reembolsá-lo de despesas que tenha feito na execução do contrato de trabalho.

Para mim, trata-se de uma gratificação ajustada que é paga ao final do contrato de trabalho. É um prêmio dado ao trabalhador pelo tempo que esteve à disposição do empregador e por não haver dado causa à demissão.

Nos termos do § 1.º art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, as gratificações ajustadas se incluem no conceito de salário, como se pode ver:

*" Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.*

*§ 1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador.*

Para a legislação previdenciária, todos os recebimentos que se relacionarem à contraprestação pelo trabalho estão incluídos no conceito de salário-de-contribuição, a base de cálculo das contribuições sociais. É essa a dicção do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991:

Não custa repetir a sua redação:

*" Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;"*

Se um ganho tem por finalidade retribuir o trabalho, independente da forma como seja pago deve integrar o salário-de-contribuição, quer pelo trabalho efetivamente prestado, quer pelo tempo que tenha ficado à disposição do empregador.

Há quem defenda que este tipo de gratificação deve ser excluído da base de cálculo por representar um ganho eventual, o que atrairia a aplicação do item 7 da alínea "e" do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, assim redigido:

*"§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:*

*(...)*

*e) as importâncias:*

*(...)*

*7.recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;*

*(...)*

Não me filio a esse entendimento. Eventual é uma característica do que é incerto, que se realiza por uma causa não esperada. A gratificação sob enfoque decorre de Convenção Coletiva de Trabalho e em absoluto pode ser considerada uma verba eventual, mas representa o cumprimento de normas coletivas do trabalho que se encontram na expectativa do trabalhador.

Nesse sentido, entendo que a gratificação especial deve integrar o salário-de-contribuição.

### **Caracterização de autônomos como empregados**

Alega a recorrente que as pessoas que prestaram serviços sem vínculo empregatício e que foram caracterizadas pelos Auditores Fiscais como segurados empregados, nunca ostentaram tal condição. Seus serviços foram prestados em caráter eventual, não permanente, sem dependência e sem salários. Os Auditores Fiscais sem qualquer fundamento Jurídico teriam considerado todos os autônomos como se fossem empregados da recorrente.

Esta afirmação está dissociada da realidade dos autos.

Os autônomos caracterizados como segurados empregados foram aqueles para os quais se constatou a existência de rescisão de contratos de trabalho típica de empregados, embora pagos mediante Recibo de Pagamento de Autônomo - RPA. Sobre a condição de empregados destes não há muito o que se comentar, posto que as provas são incontestáveis.

Os outros trabalhadores considerados pela empresa autônomos e que o fisco tratou como empregados foram listados em planilha indicativa do pagamento e da função exercida. Com a apresentação da impugnação, o órgão de julgamento de primeira instância decidiu determinar a realização de diligência fiscal, requerendo, dentre outras providências, a verificação deste levantamento.

O fisco propôs então a exclusão de parte dos trabalhadores caracterizados como empregados, mantendo no lançamento apenas aqueles para os quais foram identificados três ou mais pagamentos em competências consecutivas. Utilizou-se, portanto, do critério da habitualidade, para se determinar a exclusão de parte dos trabalhadores.

Considerando que o fisco indicou o nome do trabalhador e a função por ele exercida, além dos meses em que houve pagamento de remuneração, caberia à recorrente se contrapor a essas informações, indicando as evidências que poderiam infirmar as conclusões do fisco acerca da qualificação como segurado empregado.

Vejo que a entidade simplesmente se volta de uma maneira genérica contra a caracterização dos autônomos como empregados, sem apresentar, pelo menos por amostragem, dados consistentes hábeis a afastar o entendimento do fisco.

Nesse sentido, devemos manter no levantamento os segurados empregados remanescentes após a retificação acima mencionada.

### **Salário Indireto**

#### **a) incentivo educacional**

A recorrente sustenta que os valores disponibilizados no âmbito do Programa de Incentivo Educacional não podem sofrer a incidência de contribuições, posto que eram concedidos a todos os empregados sem distinção.



Encontra-se às fls. 2.677/2.679, as regras atinentes ao referido programa, o qual era destinado ao reembolso de despesas educacionais para funcionários da recorrente.

Segundo o item 1.2 somente seria disponibilizado o subsídio para cursos que tivessem estreita relação com o objetivo da empresa e para os cargos que tenha como requisito o domínio do conhecimento objeto do curso.

Nos termos dos itens 1.3 e 1.4 o incentivo somente contemplaria os potenciais talentos que demonstrassem capacidade de ocupar cargos de gestão na entidade e que contassem pelo menos com dois anos de contrato de trabalho.

Vejamos o que diz a legislação sobre o tema. As despesas educacionais eram considerados salário-de-contribuição até 1997, quando da edição da Medida Provisória nº 1596-14, convertida na Lei nº 9.528, de 10/12/97, que acrescentou a alínea "t", ao inciso 9º do artigo 28, da Lei nº 8.212/91:

*"§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:*

*(...)*

*t) o valor relativo a plano educacional que vise ao ensino fundamental e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;*

*(...)"*

Ainda no período que compreende a lavratura houve outra alteração legislativa. Em 20/11/1998, a Lei nº 9.711, deu nova redação a mencionada alínea "t", que passou a carregar a seguinte redação:

*"o valor relativo a plano educacional que vise 5 educação básica, nos termos do artigo 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;"*

Dos textos legais acima transcritos, podemos concluir que até a edição da MP n.º 1.596-14 não havia isenção para a verba concedida a título de plano educacional, a partir desse marco a isenção foi instituída, todavia, com a exigência de que a educação fosse disponibilizada a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Da leitura do Plano de Incentivo Educacional da Sociedade Bíblica do Brasil, percebe-se claramente que o requisito de disponibilização a todos não era cumprido, haja vista que apenas os "talentos" com mais de dois anos de prestação de serviço eram contemplados.

De se concluir que é cabível a imposição para todo o período não alcançado pela decadência.

#### **b) despesas odontológicas e seguro saúde**

A recorrente sustentou que em 1983 foi aprovada pela entidade a concessão de seguro saúde para todos os seus empregados e dependentes, inclusive com plano de assistência odontológica, assim, não condiziria com a realidade a afirmação do fisco de que



poucos funcionários eram beneficiados, justificando assim a tributação dos gastos da entidade com esse item.

As regras do programa de Subsídio à Assistência Odontológica estão em documento colacionado às fls. 2.675/2.676. O valor disponibilizado correspondia a 70% do custo do tratamento, tendo como teto o salário mensal do funcionário e limitado a uma vez ao ano.

Estavam habilitados a participar do programa os funcionários com pelo menos um ano de empresa.

O fisco desconsiderou o documento apresentado, por não conter data, assinatura e registro em órgão que comprovasse sua validade.

Depois justificou que o plano seria disponibilizado a poucos funcionários, conforme pode verificar dos registros contábeis.

Não concordo quando o fisco desconsidera o documento apresentado em razão de aspectos formais como falta de assinatura e registro. A meu ver o Plano somente poderia ser desprezado, caso a autoridade lançadora lograsse comprovar que fora objeto de falsidade documental ou outro tipo de fraude, o que não consta dos autos.

Além disso, não deve prevalecer a acusação fiscal de que apenas poucos tinham direito ao benefício, porque somente alguns se utilizaram dele. Há nessa afirmação uma premissa equivocada, posto que a maior parte dos funcionários podem não ter requerido o subsídio, o que não quer dizer que não tivessem direito ao auxílio para tratamento odontológico. Observe-se que neste caso o sujeito passivo apresentou documento no sentido de comprovar que o plano odontológico era extensivo a todos os funcionários.

Chamo atenção que o fato do plano somente ser disponibilizado aos funcionários com mais de um ano na empresa não foi adotado como fundamento da acusação, por este motivo, não o tratarei como desconformidade que pudesse acarretar na desconsideração da isenção sobre os valores pagos a esse título.

Ressalte-se que o valor relativo à assistência odontológica passou a integrar as hipóteses do parágrafo 9.º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, somente quando da edição da MP 1596-14, de 10/11/1997, convertida na lei nº 9.528/97. Anteriormente a esta data o valor do reembolso de assistência odontológica integrava o salário-de-contribuição.

Nesse sentido, devem ser excluídos da apuração os valores relativos ao plano odontológico para as competências posteriores a 11/1997 (inclusive).

Quanto ao seguro saúde não há como dar o mesmo tratamento, posto que o sujeito passivo não trouxe nenhum documento para comprovar que os valores relativos à assistência a saúde eram disponibilizados a todos os funcionários, conforme prescreve a norma isentiva da alínea "q" do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991:

*"§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:*

*(...)*

*q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;*

*(...)"*

Deve-se manter, portanto, a incidência sobre os valores relativos ao seguro saúde, uma vez que a recorrente fez alegação não acompanhada da prova que lhe desse substância.

### **c) reembolso de IPTU**

Garante a recorrente que concedeu aos secretários (funcionários), em nível gerencial, o benefício do reembolso de despesas com IPTU, todavia esclarece que a Sociedade não concedeu este benefício aos membros de sua Diretoria.

Conforme bem asseverou a decisão recorrida não há na legislação previdenciária norma excluindo tais parcelas do salário-de-contribuição, além de que as parcelas pagas a esse título devem ser consideradas salário-utilidade, sofrendo, assim, a incidência previdenciária.

### **Responsabilidade solidária**

No recurso consta o argumento de que não há fundamento nos critérios adotados pela fiscalização para tributar os pagamentos efetuados à empresa Alvo Comercial e Serviços Gerais Ltda., inscrita no CNPJ sob o nº 73.010.118/0001-74.

Vejo que não lhe devemos dar razão.

A redação do art. 31 da Lei n.º 8.212/1991 vigente no período de ocorrência dos fatos geradores previa a responsabilidade do contratante pelas contribuições devidas pelo prestador de serviços por cessão de mão-de-obra, decorrentes do contrato firmado entre ambos. Eis a redação:

*Art. 31. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta Lei, em relação aos serviços prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.*

*§ 1º Fica ressalvado o direito regressivo do contratante contra o executor e admitida a retenção de importâncias a este devidas para garantia do cumprimento das obrigações desta Lei, na forma estabelecida em regulamento.*

*§ 2º Exclusivamente para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com atividades normais da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.*

*§ 3º A responsabilidade solidária de que trata este artigo somente será elidida se for comprovado pelo executor o recolhimento prévio*

*das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura.*

*§ 4º Para efeito do parágrafo anterior, o cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento e guia de recolhimento distintas para cada empresa tomadora de serviço, devendo esta exigir do executor, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento.*

Não há dúvida de que o serviço de limpeza prestado pela empresa Alvo Comercial e Serviços Gerais Ltda correspondia à cessão de mão-de-obra, haja vista que nesses casos não há como se prestar o serviço sem colocar os trabalhadores à disposição do contratante.

Por outro lado, o serviço foi prestado continuamente durante o ano de 1998 para atender a uma necessidade permanente da tomadora.

Segundo o fisco, o que não foi contestado pela entidade, a empresa prestadora somente apresentou os comprovantes de recolhimento da contribuição dos segurados, sendo, portanto, devedora da contribuição lançada.

Assim, diante da previsão legal de responsabilidade solidária da contratante para esses casos, devem ser exigidas desta as contribuições apuradas sobre as notas fiscais de serviço emitidas pela mencionada prestadora.

### **Conclusão**

Voto por conhecer em parte do recurso, para na parte conhecida dar-lhe provimento parcial, reconhecendo a decadência das contribuições patronais até 11/1995 (inclusive o 13.º salário) e da contribuição dos empregados até a competência 11/1996 e afastando o integralmente levantamento relativo ao plano de complementação de aposentadoria e para o plano de assistência odontológica somente a partir da competência 11/1997 (inclusive).

Kleber Ferreira de Araújo.