



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

**Processo nº** 16537.001006/2011-47  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2302-002.479 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de maio de 2013  
**Matéria** Caracterização Segurado Empregado: Contribuinte Individual. Salário Indireto  
**Recorrente** CIPLA INDÚSTRIA DE MATERIAL DE CONSTRUÇÃO S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2001

Ementa:

DISCRIMINAÇÃO DOS FATOS GERADORES. INSUFICIÊNCIA.  
NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O lançamento deve discriminar os fatos geradores das contribuições previdenciárias de forma clara e precisa, sob pena de nulidade por vício material.

**ENQUADRAMENTO SEGURADO EMPREGADO - SUBORDINAÇÃO E NÃO-EVENTUALIDADE**

A caracterização de segurados como empregados pela fiscalização está condicionada à plena demonstração pela auditoria fiscal dos pressupostos da relação de emprego.

A falta da evidenciação do fato gerador implica na nulidade do lançamento por vício material.

**SALÁRIO-EDUCAÇÃO - DECRETO-LEI N.º 1.422/75 RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988**

A Constituição Federal de 1988 recepcionou a legislação referente ao Salário-Educação veiculado pelo Decreto-Lei n.º 1.422/75 (cf. art. 34 do ADCT)

SEBRAE

A contribuição ao SEBRAE é um adicional sobre as destinadas ao SESI/SENAI, devendo ser recolhida por todas as empresas que são contribuintes destas.

SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT.  
REGULAMENTAÇÃO. LEGALIDADE PRESUNÇÃO DE  
CONSTITUCIONALIDADE

Não ofende ao Princípio da Legalidade a regulamentação através de decreto do conceito de atividade preponderante e da fixação do grau de risco. A lei fixou padrões e parâmetros, deixando para o regulamento a delimitação dos conceitos necessários à aplicação concreta da norma. Os conceitos de atividade preponderante, de risco de acidente de trabalho leve, médio ou grave; não precisam estar definidos em lei, o Decreto é ato normativo suficiente para definição de tais conceitos, uma vez que são complementares e não essenciais na fixação da exação.

INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DE NORMAS LEGAIS. VEDAÇÃO.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais- CARF não é competente para afastar a aplicação de normas legais e regulamentares sob fundamento de inconstitucionalidade.

MULTA MORATÓRIA. ART. 35-A DA LEI Nº 8.212/91.

Em conformidade com o artigo 35, da Lei 8.212/91, na redação vigente à época da lavratura e dos fatos geradores, a contribuição social previdenciária está sujeita à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso.

JUROS/SELIC

As contribuições sociais e outras importâncias, pagas com atraso, ficam sujeitas aos juros equivalentes à Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, nos termos do artigo 34 da Lei 8.212/91.

Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais diz que é cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, devendo ser excluídos do lançamento os valores relativos à caracterização de segurados contribuintes individuais como empregados, pela falta de evidenciação do fato gerador, o que implica na nulidade do lançamento por vício material, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Liege Lacroix Thomasi – Relatora e Presidente Substituta

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi (Presidente), Arlindo da Costa e Silva, Andre Luiz Marsico Lombardi , Leonardo Henrique Pires Lopes, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Fábio Pallaretti Calcini.

CÓPIA

## Relatório

A Notificação Fiscal de Lançamento de Débito foi lavrada em 28/06/2002 e científica ao sujeito passivo em 01/07/2002, referindo-se às contribuições previdenciárias e àquelas arrecadadas para as terceiras entidades, incidentes sobre a remuneração de segurados tidos pela notificada como contribuintes individuais, mas considerados pela fiscalização como empregados, no período de 01/2000 a 12/2001.

O relatório fiscal de fls.52/54, diz que os segurados Airton da Silva Rosa, Andressa Lopes, Celson S. Asquel, Claudienei Alves, Héleno Gruber, Pedro A. Souza, Sílvio Shoji Ichizava, Sandro R. Wittiz, Roberto Shiigueru Murata, Rosibel Nunes de Amorim e Silmar Elísio prestaram serviços de assistência técnica química, projetos e desenvolvimento de produtos, motorista, serviços auxiliares de escritório, sendo considerados empregados, no período de 11/2000 a 06/2001, 09/2001 a 12/2001. Aduz o relatório que os segurados laboravam de forma habitual e contínua nas atividades fins, nos mesmos cargos de empregados contratados e que alguns já tinham sido empregados em períodos anteriores.

Também constituem fatos geradores da notificação:

\* importâncias pagas a entidades hospitalares, nas competências 03/2001 e 04/2001, tendo como beneficiário o empregado Zulmíro Cipriani;

\*importância paga à segurada empregada Terezinha Nilzen Schepers, competência 09/2001, relativo a auxílio aposentadoria;

\*importâncias lançadas na contabilidade sem identificação de beneficiários nas competências 08/2001 a 12/2001, referente a comissões exercício anterior sem comprovante de notas fiscais.

\* valores pagos a título de pro-labore indireto relativos aos salários e encargos sociais de empregados colocados à disposição do Diretor Presidente Sr. Luis Batshauer e outras despesas como combustíveis, refeições, e outros custos incorridos com os mesmos empregados.

\*importâncias pagas aos segurados empregados apuradas pela diferença entre as folhas de pagamento e as GFIP's apresentadas, nas competências de 08/2001 a 10/2001.

Às fls.35/41, constam planilhas com a relação dos segurados considerados empregados.

Às fls. 42, consta planilha relativa aos salários indiretos.

Às fls. 43/45, planilha com os valores considerados como pro-labore indireto do diretor.

Após a impugnação, Decisão-Notificação de fls. 151/155, julgou procedente o lançamento.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, onde alega:

- CÓPIA
- a) que lhe causa estranheza a autarquia exigir contribuição sobre benefício concedido a empregado-assistência médica- para compensar omissão da seguridade social;
  - b) da improcedência da equiparação do trabalhador autônomo ao trabalhador empregado;
  - c) que não há nos autos provas da relação empregatícia;
  - d) que o fisco não demonstrou a existência da subordinação e dos demais requisitos de uma relação de emprego;
  - e) que os serviços prestados foram de caráter autônomo;
  - f) que a Lei n.º 84/96 é inconstitucional;
  - g) a inexigibilidade do salário-educação;
  - h) a inexigibilidade do SAT, por ilegalidade, frente ao seu decreto regulamentador;
  - i) a inexigibilidade do SEBRAE;
  - j) que não é possível a cumulação de juros de mora com multa de mora;
  - k) a vedação da multa moratória para empresa concordatária;
  - l) a impossibilidade da aplicação da taxa SELIC como juros moratórios.

Por fim, requer o provimento do recurso para que seja declarada a improcedência da notificação.

O recurso apresentado não foi acompanhado do depósito recursal, o que levou à inscrição do crédito, posteriormente cancelada em vista da Súmula Vinculante n.º 21, do Supremo Tribunal Federal, que suspendeu a exigibilidade do depósito recursal.

O crédito retornou à esfera administrativa para exame do recurso de fls. 161/208.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

Cumprido o requisito de admissibilidade, frente à tempestividade, conheço do recurso e passo ao seu exame.

O crédito lançado refere-se às contribuições sobre as remunerações dos contribuintes individuais e de segurados também considerados pela recorrente como contribuintes individuais, mas entendidos pelo Fisco como empregados, além de contribuições incidentes sobre salários indiretos relativos a despesas hospitalares, abono aposentadoria, comissões, diferenças entre folha de pagamento e GFIP e pro-labore indireto.

No que se refere à caracterização da relação de emprego para os segurados considerados empregados entendo que, para a constituição de crédito tributário, determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25/10/66, que deve ser verificada a ocorrência do fato gerador e determinada a matéria tributável. O fato gerador da obrigação principal é definido pelo artigo 114 da mesma lei como “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. E, para que se considere o fato gerador ocorrido devem estar presentes as circunstâncias materiais necessárias para surgimento da obrigação tributária. É a redação do artigo 116 do CTN, *verbis*:

*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.*

*Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

*I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;*

A verificação das circunstâncias materiais do fato gerador do tributo é parte essencial do procedimento administrativo de lançamento.

No caso sob exame, foram considerados fatos geradores os pagamentos às pessoas físicas, que prestaram serviços diversos à recorrente, conforme planilha de fls. 35/41 e que foram entendidos como segurados empregados. Ocorre que a descrição dos fatos mostra-se incipiente para o lançamento, pois restam ausentes as circunstâncias materiais que suportariam a certeza e liquidez do crédito constituído.

O relatório fiscal de fls. 52/54, assim se pronuncia sobre a relação de emprego que objeto do lançamento em questão:

*Constituem fatos geradores das contribuições lançadas:*

*As remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados, Airton da Silva Rosa, Andressa Lopes, Celson S Asquel, Claudienei Alves, Heleno Gruber, Pedro A Souza, Silvio Shoji Ichizava, Sandro Roberto Wittitz, Roberto Shiguero Murata, Rosibel Nunes de Amorin e Silmar Elísio, em razão dos serviços de assistência técnica química, projetos e desenvolvimento de produtos, motoristas, serviços auxiliares de escritório, considerados indevidamente pela empresa, como sendo proveniente de segurados contribuintes individuais, não declarados em GFIP , constante de recibos, recibos de pagamentos a autônomos, confrontados pela contabilidade, no período de 11/2000 a 06/2001; 09/2001 a 12/2001, cujos demonstrativos encontram-se em planilha anexa, com levantamento intitulado "COT - Contabilidade Fora de GFIP";*

Como visto, o Fisco se limita a nomear as pessoas físicas e os serviços prestados como "assistência técnica química, projetos e desenvolvimento de produtos, motoristas e serviços auxiliares de escritório", mas não há qualquer evidenciação da prestação dos serviços com os pressupostos de uma relação empregatícia.

No caso da relação de emprego, deve restar comprovada pela fiscalização a subordinação jurídica, a não-eventualidade, a onerosidade e a pessoalidade, tudo em consonância com as disposições regulamentares da Previdência Social:

Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/99:

*Art.9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:*

*I-como empregado:*

*a)aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;*

A simples descrição dos serviços não é suficiente como suporte para o lançamento. É necessário o cotejamento da situação fática com as características definidas pela norma como hipótese de incidência. A subsunção do fato à regra de incidência deve ser detalhadamente consignada no relatório fiscal a fim de possibilitar as garantias constitucionais à ampla defesa e ao contraditório. Violá-las contamina o ato administrativo de lançamento com vício insusceptível de convalidação.

Cabe à autoridade lançadora motivar adequadamente suas afirmativas, possibilitando ao contribuinte a perfeita compreensão do que lhe é imputado, viabilizando o exercício do direito inserido no inciso LV, do artigo 5 da Constituição Federal/88.

A autarquia tem o dever de expor os motivos pelos quais está praticando o ato de lançamento fiscal. Nesse sentido, assevera o artigo 50, caput e inciso II da Lei nº 9.784/99:

*"Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:*

...

*II – imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;”*

A legislação em apreço insculpiu princípio paulatinamente defendido pela doutrina pátria, de que o ato administrativo, além de legalmente fundamentado, deve ser motivado.

Leciona o professor Hely Lopes Meirelles em Direito Administrativo Brasileiro, Melhores Editores São Paulo, 2003, p.149:

*“O motivo ou causa é a situação de direito ou de fato que determina ou autoriza a realização do ato administrativo.”*

Ainda continua nas páginas 193/194:

*“A teoria dos motivos determinantes funda-se na consideração de que os atos administrativos, quando tiverem sua prática motivada, ficam vinculados aos motivos expostos para todos os efeitos jurídicos. Tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato e por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade. (...)"*

*“Por aí se concluiu que, quer quando obrigatória, quer quando facultativa, se for feita, a motivação atua como elemento vinculante da Administração aos motivos declarados como determinantes do ato. Se tais motivos são falsos ou inexistentes, nulo é o ato praticado.”*

Ademais, em se tratando de lançamento fiscal, o artigo 142 do Código Tributário Nacional não deixa dúvidas de que a motivação se refere à verificação pelo agente fiscal da ocorrência do fato gerador.

Pelo exposto, não é possível, com base nas informações trazidas no relatório fiscal, concluir acerca da configuração da relação de emprego por ventura existente, fato este determinante para o lançamento de débito na presente NFLD.

Um dos princípios que sustenta o processo administrativo fiscal é o da verdade material e, por este princípio, o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração do crédito. Portanto, a conduta da autoridade fiscal, em prol da verdade material, deve proceder no sentido de verificar se a hipótese abstratamente prevista na norma de direito material, efetivamente ocorreu. Nesse sentido, tem que trazer no relatório fiscal todos os dados, informações e documentos a respeito da real caracterização da suposta relação de emprego. O relatório fiscal, fls. 24/25, se limita a dizer que os segurados prestavam serviços considerados indevidamente como de contribuintes individuais, mas não evidencia qualquer requisito inerente à relação empregatícia, de forma que o lançamento como se apresenta, não permite vislumbrar a relação de emprego.

A fim de possibilitar a defesa do autuado, o auto de infração deve conter a discriminação clara e precisa da infração, cumprindo os requisitos do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, verbis:

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

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

O contencioso administrativo no âmbito da Receita Federal do Brasil é regido pelo Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e mais especificamente, no caso das contribuições sociais de que tratam os artigos 2º e 3º da Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007, pela Portaria RFB n.º 10.875, de 16 de agosto de 2007.

Em ambos diplomas legais, nos artigos 59, inciso II e 27, inciso II, respectivamente, está disposto que são nulos “os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou **com preterição do direito de defesa**” (grifei)

Entendo que restou prejudicado o direito de defesa da recorrente, pois foi lhe imputada uma notificação para pagamento de crédito constituído sem a descrição clara e precisa de seu fato gerador.

A ampla defesa, assegurada constitucionalmente aos contribuintes, deve ser observada no processo administrativo fiscal. A propósito do tema, é salutar a adoção dos ensinamentos de Sandro Luiz Nunes que, em seu trabalho intitulado Processo Administrativo Tributário no Município de Florianópolis, esclarece de forma precisa e cristalina:

*A ampla defesa deve ser observada no processo administrativo, sob pena de nulidade deste. Manifesta-se mediante o oferecimento de oportunidade ao sujeito passivo para que este, querendo, possa opor-se a pretensão do fisco, fazendo-se serem conhecidas e apreciadas todas as suas alegações de caráter processual e material, bem como as provas com que pretende provar as suas alegações.*

De fato, este entendimento também foi plasmado no Decreto nº 70.235/72 que, ao tratar das nulidades, deixa claro no inciso II, do artigo 59, que são nulas as decisões proferidas com a preterição do direito de defesa e o artigo 61, diz que a nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar sua legitimidade:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.*

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influirem na solução do litígio.*

*Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.*

Assim, por ser autoridade julgadora competente para a decretação da nulidade e por estar evidenciado que o Relatório Fiscal preteriu o direito de defesa da recorrente, decido pela nulidade do lançamento referente à caracterização de segurados como empregados por vício material, por não terem sido verificadas e trazidas aos autos as circunstâncias materiais dos fato geradores de tributos.

Quanto aos valores pagos a um segurado empregado a título de despesas hospitalares, ao que a recorrente se insurge pois diz estar suprindo omissão da Seguridade Social, é de se notar que de acordo com a legislação vigente, mais precisamente o artigo 28, inciso I da Lei n.º 8.212/91, o conceito de salário de contribuição é:

*“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;”*

E no parágrafo 9º, do citado artigo, temos as excludentes do salário de contribuição:

*§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;*

A assistência médica, portanto, para não integrar o salário de contribuição deve ser obrigatoriamente ofertada a todos aqueles que trabalham na empresa, inclusive seus próprios dirigentes. Do contrário, integrará o conceito de salário para fins da referida Lei.

No caso em análise, não houve qualquer comprovação por parte da recorrente de que a assistência médica ofertada ao segurado estivesse de acordo com os preceitos trazidos na legislação para não integrar o salário de contribuição.

Quanto aos demais lançamentos, todos devem ser mantidos e sobre eles deixo de me manifestar em virtude do disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235 de 1972, onde somente será conhecida a matéria expressamente impugnada:

*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)*

As contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais estão estribadas na Lei Complementar N.º 84 de 18/01/96, que instituiu contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga ou creditada por empresas às pessoas físicas que lhes prestem serviço, sem vínculo empregatício para as competências até 02/2000; e no artigo 22, inciso III, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.876/99, para as competências de 03/2000 em diante.

A respeito da alegada constitucionalidade da LC 84/96, transcrevo a Ementa do Tribunal Federal Regional da 4ª Região:

#### EMENTA

*“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. LEI COMPLEMENTAR N.º 84/96. CONSTITUCIONALIDADE.*

*É constitucional a contribuição social veiculada pela Lei Complementar n.º 84/96. A obediência ao disposto no art. 154, I , da CF/88, não significa que a nova fonte de financiamento da Seguridade Social deve ser confrontada com os impostos discriminados na Constituição, mas sim com as próprias contribuições sociais previstas no texto constitucional. (RE n.º 97.04.20366-7/RS – Rel. Jardim de Camargo. 28/05/98)”*

Também, já foi indeferido o pedido de constitucionalidade da LC 84/96, por unanimidade pelo Supremo Tribunal Federal – Ata de julgamento publicada no Diário da Justiça, Seção I, de 26 de abril de 1996, página 13.078.

Quanto à inexigibilidade das contribuições sociais para o Salário-Educação, informo à recorrente que a cobrança das mesmas é perfeitamente compatível com o ordenamento jurídico vigente. Nesse sentido, é pacífico o entendimento nos tribunais superiores, chegando ao ponto de o STF ter publicado a Súmula de nº 732, nestas palavras:

#### SÚMULA Nº 732

*É CONSTITUCIONAL A COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO DO SALÁRIO-EDUCAÇÃO, SEJA SOB A CARTA DE 1969, SEJA*

*SOB A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, E NO REGIME  
DA LEI 9.424/96.*

Da mesma forma, as contribuições destinadas ao SEBRAE estão de acordo com a legislação vigente, não sendo necessária lei complementar para sua instituição. Apenas para ilustrar, segue ementa do entendimento firmado pelo TRF da 4<sup>a</sup> Região:

*Tributário – Contribuição ao Sebrae – Exigibilidade. 1. O adicional destinado ao Sebrae (Lei nº 8.029/90, na redação dada pela Lei nº 8.154/90) constitui simples majoração das alíquotas previstas no Decreto-Lei nº 2.318/86 (Senai, Senac, Sesi e Sesc), prescindível, portanto, sua instituição por lei complementar. 2. Prevê a Magna Carta tratamento mais favorável às micro e pequenas empresas para que seja promovido o progresso nacional. Para tanto submete à exação pessoas jurídicas que não tenham relação direta com o incentivo. 3. Precedente da 1<sup>a</sup> Seção desta Corte (EIAc n 2000.04.01.106990-9).*

*ACÓRDÃO: Vistos e relatados estes autos entre as partes acima indicadas, decide a Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4<sup>a</sup> Região, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Porto Alegre, 17 de junho de 2003. (TRF 4<sup>a</sup> R – 2<sup>a</sup> T – Ac. nº 2001.70.07.002018-3 – Rel. Dirceu de Almeida Soares – DJ 9.7.2003 – p. 274)*

Na mesma linha é o pensamento do STJ, conforme ementa do Agravo Regimental no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento de nº 840946 / RS, publicado no Diário da Justiça em 29 de agosto de 2007:

***TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÕES AO SESC, AO SEBRAE E  
AO SENAC RECOLHIDAS PELAS PRESTADORAS DE  
SERVIÇO – PRECEDENTES.***

*1. A jurisprudência renovada e dominante da Primeira Seção e da Primeira e da Segunda Turma desta Corte se pacificou no sentido de reconhecer a legitimidade da cobrança das contribuições sociais do SESC e SENAC para as empresas prestadoras de serviços.*

*2. Esta Corte tem entendido também que, sendo a contribuição ao SEBRAE mero adicional sobre as destinadas ao SESC/SENAC, devem recolher aquela contribuição todas as empresas que são contribuintes destas.*

*3. Agravo regimental improvido.*

Desse modo, não procede o argumento da recorrente de que as contribuições destinadas ao SEBRAE somente podem ser exigidas de microempresas e de empresas de pequeno porte.

Nesse sentido é o entendimento pacificado pelo Supremo Tribunal Federal, conforme julgamento dos Embargos de Declaração no Agravo de Instrumento nº 518.082, publicado no Diário da Justiça em 17 de junho de 2005, cuja ementa é abaixo transcrita:

***PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO  
OPOSTOS À DECISÃO DO RELATOR: CONVERSÃO EM***

Documento assinado digitalmente conforme MP 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/05/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 20/05/2013

3 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 11/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEBRAE: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. Lei 8.029, de 12.4.1990, art. 8º, § 3º. Lei 8.154, de 28.12.1990. Lei 10.668, de 14.5.2003. CF, art. 146, III; art. 149; art. 154, I; art. 195, § 4º. I. - Embargos de declaração opostos à decisão singular do Relator. Conversão dos embargos em agravo regimental. II. - As contribuições do art. 149, CF contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, CF, isso não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar. A contribuição social do art. 195, § 4º, CF, decorrente de "outras fontes", é que, para a sua instituição, será observada a técnica da competência residual da União: CF, art. 154, I, ex vi do disposto no art. 195, § 4º. A contribuição não é imposto. Por isso, não se exige que a lei complementar defina a sua hipótese de incidência, a base imponível e contribuintes: CF, art. 146, III, a. Precedentes: RE 138.284/CE, Ministro Carlos Velloso, RTJ 143/313; RE 146.733/SP, Ministro Moreira Alves, RTJ 143/684. III. - A contribuição do SEBRAE Lei 8.029/90, art. 8º, § 3º, redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003 é contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a lei a ela se referir como adicional às alíquotas das contribuições sociais gerais relativas às entidades de que trata o art. 1º do DL 2.318/86, SESI, SENAI, SESC, SENAC. Não se inclui, portanto, a contribuição do SEBRAE no rol do art. 240, CF. IV. - Constitucionalidade da contribuição do SEBRAE. Constitucionalidade, portanto, do § 3º do art. 8º da Lei 8.029/90, com a redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003. V. - Embargos de declaração convertidos em agravo regimental. Não provimento desse.*

Quanto ao argumento da ilegalidade da cobrança da contribuição devida em relação ao SAT – Seguro de Acidente de Trabalho, temos que a exigência da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho é prevista no art. 22, II da Lei nº 8.212/1991, alterada pela Lei nº 9.732/1998, nestas palavras:

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

*(...)*

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

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

Regulamenta o dispositivo acima transcreto o art. 202 do RPS, aprovado pelo Decreto n° 3.048/1999, com alterações posteriores, nestas palavras:

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

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

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

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

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

*§ 2º O acréscimo de que trata o parágrafo anterior incide exclusivamente sobre a remuneração do segurado sujeito às condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física.*

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

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

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

§ 6º Verificado erro no auto-enquadramento, o Instituto Nacional do Seguro Social adotará as medidas necessárias à sua correção, orientando o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procedendo à notificação dos valores devidos.

§ 7º O disposto neste artigo não se aplica à pessoa física de que trata a alínea “a” do inciso V do caput do art. 9º.

§ 8º Quando se tratar de produtor rural pessoa jurídica que se dedique à produção rural e contribua nos moldes do inciso IV do caput do art. 201, a contribuição referida neste artigo corresponde a zero vírgula um por cento incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção.

§ 9º (Revogado pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99)

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

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

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

Quanto ao Decreto 612/92 e posteriores alterações (Decretos 2.173/97 e 3.048/99), que, regulamentando a contribuição em causa, estabeleceram os conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio ou grave”, repele-se a argüição de contrariedade ao princípio da legalidade, uma vez que a lei fixou padrões e parâmetros, deixando para o regulamento a delimitação dos conceitos necessários à aplicação concreta da norma. Nesse sentido já decidiu o STF, no RE nº 343.446-SC, cujo relator foi o Min. Carlos Velloso, em 20.3.2003, cuja ementa transcrevo:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. LEI 7.787/89, ARTS. 3º E 4º; LEI 8.212/91, ART. 22, II, REDAÇÃO DA LEI 9.732/98. DECRETOS 612/92, 2.173/97 E 3.048/99. C.F., ARTIGO 195, § 4º; ART. 154, II; ART. 5º, II; ART. 150, I.

I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22,

*II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT.*

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

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

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

*V. - Recurso extraordinário não conhecido.”*

Assim, os conceitos de atividade preponderante, de risco de acidente de trabalho leve, médio ou grave; não precisariam estar definidos em lei, o Decreto é ato normativo suficiente para definição de tais conceitos, uma vez que tais conceitos são complementares e não essenciais na definição da exação.

Quanto as arguições de inconstitucionalidade das leis às quais se subsume o lançamento, é de se ver que a apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exacerba sua competência originária que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal. No Capítulo III do Título IV, especificamente no que trata do controle da constitucionalidade das normas, observa-se que o constituinte teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Decidiu que caberia exclusivamente ao Poder Judiciário exercê-la, especialmente ao Supremo Tribunal Federal.

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

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

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

Ademais, como da decisão administrativa não cabe recurso obrigatório ao Poder Judiciário, em se permitindo a declaração de inconstitucionalidade de lei pelos órgãos administrativos judicantes, as decisões que assim a proferissem não estariam sujeitas ao crivo

do Supremo Tribunal Federal que é a quem compete, em grau de definitividade, a guarda da Constituição. Poder-se-ia, nestes casos, ter a absurda hipótese de o tribunal administrativo declarar determinada norma inconstitucional e o Judiciário, em manifestação do seu órgão máximo, pronunciar-se em sentido inverso.

Por essa razão é que através de seu Regimento Interno e Súmula, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF se auto-impôs com regra proibitiva nesse sentido:

***Portaria MF nº 256, de 22/06/2009 (que aprovou o Regimento Interno do CARF):***

*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.*

***SÚMULAS CONSOLIDADAS CARF PORTARIA MF N.º 383 – DOU de 14/07/2010)***

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

É inócuia a arguição da recorrente quando a impossibilidade da cumulação de juros de mora e multa de mora, sobre as contribuições incluídas nesta notificação, porque a aplicação de ambos está disposta pela Lei n.º 8.212/91, nos artigos 34 e 35, com a redação vigente à época do lançamento e dos fatos geradores.

Conforme o art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, deve ser aplicada a multa moratória para os casos de recolhimento em atraso, pois não recolhendo na época própria o contribuinte tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento. Se não houvesse tal exigência haveria violação ao princípio da isonomia, pois o contribuinte que não recolhera no prazo fixado teria tratamento similar àquele que cumprira em dia com suas obrigações fiscais.

O art. 35 da Lei n.º 8.212/1991 dispunha, nestas palavras:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99)*

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:*

*a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).*

*b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).*

*c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).*

*II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:*

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

d) cinqüenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

*III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:*

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).

§ 1º Nas hipóteses de parcelamento ou de reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o Caput e seus incisos. (Parágrafo acrescentado pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Parágrafo acrescentado pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Parágrafo acrescentado pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora

*a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinqüenta por cento. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.876/99).*

No tocante à taxa SELIC, cumpre asseverar que sobre o principal apurado e não recolhido, incidem os juros moratórios, aplicados conforme determina o artigo 34 da Lei 8.212/91:

*“... As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC, a que se refere o artigo 13, da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável.”*

O art. 161 do CTN prescreve que os juros de mora serão calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso. No caso das contribuições em tela, há lei disposta de modo diverso, ou seja, o aludido art. 34 da Lei 8.212/91 dispõe que sobre as contribuições em questão incide a Taxa SELIC.

Portanto, está correta a aplicação da referida taxa a título de juros, perfeitamente utilizável como índice a ser aplicado às contribuições em questão, recolhidas com atraso, objetivando recompor os valores devidos.

Ainda, quanto à admissibilidade da utilização da taxa SELIC, ressaltamos que o Segundo Conselho, do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovou - na Sessão Plenária de 18 de setembro de 2007, publicada no D.O.U. de 26/09/2007, Seção 1, pág. 28 - a Súmula 3, que dita:

*É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais.*

E, com a criação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, tal súmula foi consolidada na Súmula CARF n.º 4:

*A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Portanto, os juros e a multa de mora foram aplicados na forma da legislação vigente.

Quanto à arguição de que lhe estaria vedada a aplicação da multa moratória por ser concordatária, informo à recorrente que a assertiva não encontra fundamento na legislação, onde nada há a respeito da não incidência da multa moratória às empresas concordatárias. Para ilustrar, faço referência a julgado do STJ no Recurso Especial cuja ementa transcrevo abaixo:

*Processo:*

*REsp 503625 MG 2003/0016126-4 Relator(a):*

*Ministra ELIANA CALMON Julgamento:*

*07/12/2004 Órgão Julgador:*

*T2 - SEGUNDA TURMA Publicação:*

*DJ 14/02/2005 p. 157 Ementa TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - CERCEAMENTO DE DEFESA - MULTA MORATÓRIA COBRADA DAS EMPRESAS EM CONCORDATA - TAXA SELIC.*

*1. Quando a lide versa sobre matéria de direito está o juiz de primeiro grau autorizado a julgar antecipadamente a lide, sem necessidade de abrir às partes oportunidade para produção de provas.*

*2. Não é nula a CDA que, em relação aos juros, sem indicar a sistemática de seus cálculos, apenas menciona a lei a ser seguida para o cômputo.*

*3. A jurisprudência desta Corte, pela 1<sup>a</sup> Seção, firmou entendimento de que a multa moratória não deve ser paga pelas empresas em regime de falência, diferentemente das pessoas jurídicas que, em concordata, devem pagar a multa. (grifei)*

*4. A taxa SELIC, segundo o direito pretoriano, é o índice a ser aplicado para o pagamento dos tributos federais e, havendo lei estadual autorizando a sua incidência em relação aos tributos estaduais, deve incidir a partir de 01/01/96. 5. Recurso especial conhecido, mas improvido.*

Por todo o exposto,

Voto pelo provimento parcial do recurso, para excluir da notificação, exclusivamente, o levantamento referente à caracterização de segurados contribuintes individuais como empregados, por vício material frente à falta de evidenciação do fato gerador.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora