



<b>Processo nº</b>	36266.007330/2006-56
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2201-011.301 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	05 de outubro de 2023
<b>Recorrente</b>	FUNDAÇÃO ARMANDO ALVARES PENTEADO
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2002

REMISSÃO. LEI COMPLEMENTAR 187, ART. 41. MANUTENÇÃO DO ART. 14 DO CTN.

Dado o cancelamento da isenção ter sido lastreado por normas ainda vigentes no ordenamento, ainda que construídas a partir de outros textos de lei - a saber, o Código Tributário Nacional - não se deve aplicar a remissão prevista na Lei Complementar 187/2021.

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. ART. 173, I DO CTN.

Não se aplica o prazo do art. 150, § 4º, do CTN, quando não houver antecipação, ainda que parcial, do pagamento.

NOTIFICAÇÃO APÓS O PRAZO DO MPF. SÚMULA CARF N. 171.

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal, tal como a ciência da notificação do sujeito passivo após o prazo de validade do MPF, não acarreta a nulidade do lançamento.

CEBAS. CANCELAMENTO DA ISENÇÃO. EFEITOS.

A pendência de julgamento de recurso contra ato cancelatório de isenção em segunda instância não impede o lançamento de contribuições previdenciárias, efetuado após decisão administrativa definitiva em relação ao descumprimento do artigo 55, incisos IV e V, da Lei nº 8.212/1991. Os efeitos do cancelamento da isenção da pessoa jurídica de direito privado retroagem a partir da data em que esta deixou de atender os requisitos previstos em lei.

CEBAS. ART. 14 DO CTN. VALIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Para o art. 14 do CTN, os únicos entraves ao gozo da imunidade são: (1) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (2) aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais e (3) manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

COMPETÊNCIA PARA DECLARAÇÃO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO. PREVIDÊNCIA.

Presentes os requisitos essenciais à relação de emprego, cabe à fiscalização Previdenciária lançar as contribuições devidas. Inteligência do artigo 33, caput, da Lei n. 8.212/91 e do artigo 229, § 2º, do RPS.

#### CONTRIBUIÇÃO AO SALÁRIO-EDUCAÇÃO. SÚMULA 732 DO STF.

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 9.424/1996, nos termos da súmula n. 732 do Supremo Tribunal Federal.

#### INCRA. SOLIDARIEDADE SOCIAL.

É legítima a cobrança das contribuições para o INCRA, seja a empresa urbana ou rural, ou que dela não obtenha benefícios, à vista do princípio da solidariedade social.

#### INCRA. SÚMULA 516 DO STJ.

A contribuição de intervenção no domínio econômico para o Incra (Decreto-Lei 1.110/1970), devida por empregadores rurais e urbanos, não foi extinta pelas Leis 7.787/1989, 8.212/1991 e 8.213/1991.

#### SESC/SEBRAE. CIDE. PRESTADORA DE SERVIÇOS. INCIDÊNCIA.

As empresas prestadoras de serviços, incluídas as instituições de ensino, devem recolher obrigatoriamente contribuição para o SESC. A contribuição social destinada ao SEBRAE trata de contribuição de intervenção no domínio econômico, seja o contribuinte virtualmente beneficiado ou não. É irrelevante no caso, o objeto social da empresa como elemento definidor da sujeição passiva.

#### MULTA DE MORA. SÚMULA CARF N. 132.

No caso de lançamento de ofício sobre débito objeto de depósito judicial em montante parcial, a incidência de multa de ofício e de juros de mora atinge apenas o montante da dívida não abrangida pelo depósito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento fiscal suscitada pelo Conselheiro Douglas Kakazu Kushiyama, o qual restou vencido. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo o pagamento a professores e bibliotecária que fazem parte da folha sob denominação “Folha de Autônomos não Registrados”, vencido o Conselheiro Douglas Kakazu Kushiyama, que deu provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração lançado pela fiscalização em 12/07/2006 (fl. 02), no período de 01/1999 a 12/2002. Refere-se a valores não recolhidos pela Empresa pela cota patronal sobre a remuneração de segurados Empregados, considerados pela empresa como Contribuintes Individuais.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 64 a 66) a entidade inicialmente gozava de isenção da Cota Patronal de contribuições previdenciárias e de Terceiros, sendo tal isenção cancelada a partir de 01/01/1993, conforme Ato Cancelatório n. 02/2004, de 28/12/2004.

Contra o referido Ato Cancelatório, a entidade recorreu ao Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS) que, através do Acórdão n. 830/2007 (fls. 526 a 542), conheceu do recurso e negou-lhe provimento, mantendo-se o cancelamento da isenção.

O Ministério Público ingressou com a Ação Civil Pública n. 2004.61.00.007784-2 em 2004 (atual Apelação Cível n. 0007784-03.2004.4.03.6100/SP, com decisão do TRF3 datada de 23/11/2011 em desfavor da ora Recorrente).

Informa, ainda, o Relatório Fiscal que os valores lançados se referem às remunerações auferidas pelos segurados constantes da “Folha de Autônomos não Registrados”, os quais ministram aulas nos cursos “livres”, porém não são registrados e não tem descontadas as contribuições previdenciárias que lhes cabem. Além desses Professores e da Bibliotecária, também foram considerados empregados da Notificada os segurados SÉRGIO ROBERTO F. S. MARCHESE, Assessor Administrativo Financeiro e RAUL EDISON MARTINEZ, Assessor Acadêmico.

A contribuinte apresentou **Impugnação** (fls. 82 a 155), em que afirma, em síntese:

a) a Impugnante apenas foi notificada da presente NFLD no dia 19/07/2006, depois do término do prazo do Mandado do Procedimento Fiscal, cujo vencimento deu-se em 17/07/2006, decorrendo desse fato a flagrante nulidade da NFLD;

b) a nulidade também está presente no fato de a Impugnante apenas ter recebido o Termo de Encerramento Fiscal em 24/07/2006, ou seja, cinco dias depois de ter sido cientificada da presente NFLD;

c) a NFLD é nula pois ocorreu cerceamento de defesa da Impugnante, em virtude da ausência da lista anexa a qual o relatório fiscal se refere para embasar a notificação;

d) a NFLD constitui crédito inexistente, uma vez que a decisão proferida nos autos da Informação Fiscal n. 36222.001852/2003-16 encontra-se suspensa em virtude da interposição de recurso voluntário.

e) o direito de o INSS constituir o suposto crédito tributário, relativamente aos fatos geradores ocorridos entre janeiro de 1999 a julho de 2001, já se encontrava extinto em razão da decadência;

f) a fiscalização previdenciária não é competente para declarar a existência ou não de vínculo empregatício, tarefa exclusiva da Justiça do Trabalho;

g) ao contrário do que alega a fiscalização, não há vínculo empregatício entre os autônomos que deveriam estar listados na tabela anexa ao relatório fiscal e a Impugnante, em virtude da ausência dos requisitos da relação de emprego;

h) a cobrança da contribuição ao SAT é ilegal por ofender o princípio da estrita legalidade e da tipicidade;

i) a cobrança da contribuição do salário educação é indevida por ofender o princípio da estrita legalidade;

j) é ilegal a cobrança da contribuição para o INCRA, na medida em que, conforme jurisprudência consolidada do STJ, referida contribuição foi extinção quando do advento da Lei n. 7.789, de setembro de 89;

k) é ilegal a cobrança das contribuições que exigem de contribuintes que não se encaixam na definição do sujeito passivo as contribuições ao SESC e SEBRAE.

l) ainda que existisse o vínculo empregatício pretendido pelas autoridades lançadoras, o que se admite somente para fins de argumentação, o presente lançamento revela-se viciado, eis foram cobrados na NFLD n. 37.015.067-8 parte dos supostos créditos aqui exigidos.

Ao final, requer subsidiariamente pela produção de prova pericial.

O **Acórdão** n. 17-30.235 (fls. 1.147 a 1.172) da 8<sup>a</sup> Turma da DRJ/SPOII, em Sessão de 02/03/2009, julgou a impugnação procedente em parte. Julgou-se que houve decadência em relação às competências 01/1999 a 11/2000 e 05/2001 e, sobre os demais pontos alegados pela contestação, não houve alterações.

Cientificada 23/03/2009 (fl. 1.174) a contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** (fls. 1.178 a 1.235) em 14/04/2009, em que aduz:

a) a Recorrente apenas foi notificada da presente NFLD no dia 19/07/2006, depois do término do prazo do Mandado do Procedimento Fiscal, cujo vencimento se deu em 17/07/2006, decorrendo desse fato a flagrante nulidade da NFLD;

b) a nulidade também está presente no fato de a Recorrente apenas ter recebido o Termo de Encerramento Fiscal em 24/07/2006, ou seja, cinco dias depois de ter sido cientificada da presente NFLD;

c) a NFLD é nula pois ocorreu cerceamento de defesa da Recorrente, em virtude da ausência da lista anexa A qual o relatório fiscal se refere para embasar a notificação;

d) a NFLD é nula por constituir crédito inexistente, seja porque o recurso administrativo relativo à decisão proferida na Informação Fiscal n. 36222.001852/2003-16 foi recebido, na época dos fatos, em seu efeito suspensivo; seja porque a decisão a época proferida nos autos da Ação Civil Pública suspendia a imunidade tão somente a partir da propositura da ação, portanto apenas a partir de 2004, não abrangendo os períodos objetos da notificação; e ainda que se estivesse a falar de lançamento apenas para prevenir a decadência, não poderia a Recorrente ser submetida a cobrança do débito com multa e juros, diante da inexistência de mora;

e) A NFLD é nula também em razão da emissão do CEBAS. A Recorrente, nos termos da Medida Provisória n. 446 — ainda que tenha sido rejeitada pelo Ato do Presidente da Câmara dos Deputados s/n, datado de 12/02/2009, já houve o transcurso do prazo de sessenta dias previsto no §11 do art. 62 da Constituição, sem que tenha sido editado decreto legislativo disciplinando as relações que se originaram sob a vigência daquela, convalidando-se os atos praticados durante a sua vigência, motivo pelo qual não há que se falar em invalidade do CEBAS expedido nos termos da referida medida provisória.

f) o direito de o INSS constituir o suposto crédito tributário, relativamente aos fatos geradores ocorridos integralmente entre janeiro de 1999 a julho de 2001, já se encontrava extinto em razão da decadência;

g) a então fiscalização previdenciária não era competente para declarar a existência ou não de vínculo empregatício, tarefa exclusiva da Justiça do Trabalho;

h) ao contrário do que alega a fiscalização, não há vínculo empregatício entre os autônomos que deveriam estar listados na tabela anexa ao relatório fiscal e a Recorrente, em virtude da ausência dos requisitos da relação de emprego;

i) a cobrança da contribuição ao SAT é ilegal por ofender o princípio da estrita legalidade e da tipicidade;

j) a cobrança da contribuição do salário-educação é indevida por ofender o princípio da estrita legalidade;

k) é ilegal a cobrança da contribuição para o INCRA, na medida em que, conforme jurisprudência consolidada do STJ, referida contribuição foi extinção quando do advento da Lei n. 7.789, de setembro de 1989;

l) é ilegal a cobrança das contribuições que exigem de contribuintes que não se encaixam na definição do sujeito passivo as contribuições ao SESC e SEBRAE.

Posteriormente o contribuinte fez **requerimento de sobrerestamento** (fls. 1.379 a 1.383) do processo administrativo, devido ao debate no Recurso Extraordinário n. 566.622, afetado por repercussão geral no STF, em documento datado de 06/07/2017. E fez novamente (fls. 1.416 a 1.420) o **requerimento de sobrerestamento** dada a discussão ao mesmo Tema n. 32 em documento datado de 19/05/2021.

Também consta documento de **juntada de substabelecimento** (fls. 1.462 a 1.463).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

### Admissibilidade

Cientificada em 23/03/2009 (fl. 1.174) a contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.178 a 1.235) em 14/04/2009. Atestada está, portanto, a tempestividade da peça.

### Preliminar – Remissão da Lei Complementar 187/2021, art. 41.

Dado o advento da Lei Complementar nº 187/2021, que “*Dispõe sobre a certificação das entidades benéficas e regula os procedimentos referentes à imunidade de contribuições à seguridade social de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal*”, houve remissão dos créditos tributários constituídos com base em dispositivos da legislação ordinária declarados inconstitucionais, em razão dos efeitos da inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade 2028 e 4480:

Art. 41. A partir da entrada em vigor desta Lei Complementar, ficam extintos os créditos decorrentes de contribuições sociais lançados contra instituições sem fins lucrativos que atuam nas áreas de saúde, de educação ou de assistência social, expressamente motivados por decisões derivadas de processos administrativos ou judiciais com base em dispositivos da legislação ordinária declarados inconstitucionais, em razão dos efeitos da inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2028 e 4480 e correlatas.

Conforme o Relatório Fiscal (fls. 64 a 66) anexo à Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, trata-se de entidade que inicialmente gozava da isenção da quota patronal de Contribuições Previdenciárias e de Terceiros. Em 28/12/2004 foi emitido o Ato Cancelatório n. 02/2004 cancelando a isenção desde 01/01/1993.

O dispositivo prevê a extinção apenas dos lançamentos realizados com base em dispositivos da legislação ordinária declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 2028 e 4480 e correlatas.

No presente caso, a emissão do Ato Cancelatório ocorreu pelo descumprimento dos incisos IV e V do art. 55 da Lei 8212/1991 (fl. 357), a saber:

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeiteiros, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título; (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

Ocorre que o presente lançamento se ajusta ao disposto no art. 14 do CTN, é dizer, o ato cancelatório ainda está contido em normas constitucionais:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nêle referidas:

*I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)*

*II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;*

*III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.*

A questão preliminar, portanto, não se sustenta.

### **Preliminar – Suspensão e Sobrestamento – Tema 32 do STF e Informação Fiscal.**

Sobre o pedido de *suspensão e sobrestamento do processo*, conforme Medida Cautelar na Reclamação 46.351/SP, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, constou em Liminar deferida:

Trata-se de reclamação constitucional proposta pela Fundação Armando Alvares Penteado – FAAP contra acórdão da 5<sup>a</sup> Turma do Tribunal Regional Federal da 3<sup>a</sup> Região, proferido no julgamento do Recurso de Apelação 0007784-03.2004.4.03.61001, sob a alegação de desrespeito à autoridade da decisão lançada no Recurso Extraordinário 566.622/RS, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, inserido na Sistemática da Repercussão Geral (Tema 32).

(...) Em face do exposto, nos termos do art. 989, II, do CPC, **defiro a medida cautelar, para determinar a suspensão** da Ação Civil Pública 0007784-03.2004.4.03.6100, **ficando obstada, outrossim, quaisquer procedimentos fiscais administrativos** ou demandas judiciais eventualmente **intentadas pela Fazenda Nacional que tenham amparo da supra referida ação coletiva, até o julgamento de mérito desta reclamação**. Comunique-se ao Juízo reclamado, requisitando as informações de estilo no prazo de 10 dias (art. 989, I, do CPC). Cite-se a União, na qualidade de beneficiária do ato reclamado, para apresentação de contestação, no prazo de 15 dias (art. 989, III, do CPC). Com a juntada destas, abra-se vista dos autos à Procuradoria-Geral da República. Publique-se. Brasília, 6 de maio de 2021. (grifos meus)

Posteriormente, julgamento procedente do pedido inicial e confirmação da liminar em 27/10/2022:

No caso, não vejo a possibilidade de a Corte Regional utilizar a regra do art. 14 do CTN com efeitos de substituição ao art. 55 da Lei 8.212/1991, considerando que se trata de controvérsia na qual justamente se afirma o desrespeito a requisitos previstos em artigo de lei já considerado inconstitucional por esta Suprema Corte, nos autos do RE 566.622/RS. Em outras palavras, o art. 55 da Lei 8.212/1991 e art. 14 do CTN têm sentido, conteúdo e alcance normativos diferentes. (...)

Em face do exposto, julgo procedente o pedido inicial e confirmo integralmente a liminar deferida, a fim de cassar definitivamente os acórdãos proferidos pela 5<sup>a</sup> Turma do Tribunal Regional Federal da 3<sup>a</sup> Região no julgamento, em sede de juízo de retratação, do recurso de apelação 0007784-03.2004.4.03.61001 (e subsequentes embargos de declaração), na parte exorbitante em que **admite a revisão dos lançamentos fiscais atingidos pela inconstitucionalidade decretada pela decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do RE 566.622/RS**. Prejudicado

o Agravo Regimental interposto contra a decisão liminar. Comunique-se à Presidência do TRF3. Publique-se. Brasília, 27 de outubro de 2022.

Dado que houve o julgamento de mérito da reclamação, não cabe mais manter a suspensão de procedimentos fiscais administrativos quanto ao tema.

A citada Ação Civil Pública n. 2004.61.00.007784-2, de 21/11/2011, negou provimento às apelações, nos seguintes termos:

""CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ISENÇÃO. INTERESSES DIFUSOS E COLETIVOS. UNIVERSO DE SEGURADOS DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. PATRIMÔNIO PÚBLICO. FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS. CABIMENTO. LEGITIMIDADE. ADMINISTRADORES DA FUNDAÇÃO. ALEGAÇÃO DE IRREGULARIDADES. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE EFEITOS INFRINGENTES. CONTRADITÓRIO. INEXIGIBILIDADE. SENTENÇA. FUNDAMENTAÇÃO. COMPROVAÇÃO DOS FATOS CONSTANTES DA PETIÇÃO INICIAL. NULIDADE INEXISTENTE. PROVA. PERÍCIA. PRECLUSÃO. INSPEÇÃO E REQUISIÇÃO DE PROCESSOS JUDICIAIS E ADMINISTRATIVOS. IMPERTINÊNCIA. MINISTÉRIO PÚBLICO ESTADUAL. INGRESSO NOS AUTOS NA CONDIÇÃO DE ASSISTENTE. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. INOCORRÊNCIA. ISENÇÃO. DIREITO ADQUIRIDO. REQUISITOS LEGAIS SUPERVENIENTES. EXIGIBILIDADE. APLICAÇÃO DE RECURSOS NA ATIVIDADE INSTITUCIONAL. VEDAÇÃO À OBTENÇÃO DE VANTAGENS PELOS ADMINISTRADORES. APLICAÇÃO DE 20% DA RECEITA BRUTA EM GRATUIDADE. EXIGIBILIDADE. INFRAÇÃO À NORMA ESTATUTÁRIA. RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES. RECONVENÇÃO. NÃO ACOLHIMENTO.

(...)

**11. Consoante a Súmula n. 352 do Superior Tribunal de Justiça, a obtenção ou a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social não exime a entidade do cumprimento dos requisitos legais supervenientes.**

12. A aplicação de rendas, recursos e eventual resultado operacional integralmente na manutenção de os objetivos institucionais, a aplicação anual em gratuidade de pelo menos 20% (vinte por cento) da receita bruta, a vedação de que diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeiteiros percebam remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, incluem-se dentre os requisitos para a isenção de contribuições previdenciárias.

(...)

16. Apelações desprovidas."

(TRF 3<sup>a</sup> Região - Quinta Turma, AC n.º 2004.61.00.007784-2/SP, Rel. Des. Fed. Andre Nekatschalow, D.E. 29/11/2011)

A Informação Fiscal n. 36222.001852/2003-16, conforme consta no Acordão n. 2403002.353 – 4<sup>a</sup> Câmara / 3<sup>a</sup> Turma Ordinária, foi julgada em sessão de 20/11/2013. Consta na Decisão que foi dado provimento ao Recurso Voluntário em relação à tributação de bolsas de estudos concedidas a empregados e dependentes, no entanto, quanto às alegações acerca da imunidade, entendeu-se que não assistia razão à recorrente.

Dado não constar sobrerestamento ou vinculação deste processo àquele, admito o Recurso e passo ao voto do mérito.

### **Preliminar – Decadência.**

Alega o contribuinte a decadência do direito de o INSS constituir o suposto crédito tributário, relativamente aos fatos geradores ocorridos integralmente entre janeiro de 1999 a julho de 2001, já se encontrava extinto em razão da decadência.

Em sede recursal, rebate as alegações da 1<sup>a</sup> instância sobre a contagem pelo art. 173, I do CTN, afirmando que o objeto da homologação é o procedimento efetuado pelo contribuinte, e não o adiantamento do pagamento do crédito tributário em si.

Mantendo o entendimento, firmado pela jurisprudência deste Conselho, de que não há que se falar na aplicação do prazo do art. 150, § 4º, do CTN, para as competências 12/2000 a 04/2001 e 06/2001, haja vista que não houve antecipação, ainda que parcial, do pagamento de tal exação, conforme se infere do Discriminativo Analítico do Débito — DAD.

### **Nulidade por encerramento do Mandado de Procedimento Fiscal**

A Recorrente apenas foi notificada da NFLD no dia 19/07/2006, *depois do término do prazo do Mandado do Procedimento Fiscal*, cujo vencimento se deu em 17/07/2006. Para o contribuinte, há nulidade da NFLD por este motivo. Afirma ainda que a nulidade também está presente no fato de a Recorrente apenas ter recebido o Termo de Encerramento Fiscal em 24/07/2006, ou seja, cinco dias depois de ter sido cientificada da presente NFLD;

A decisão da 1<sup>a</sup> instância foi de que a notificação do sujeito passivo, após o prazo de validade do MPF, não acarreta a nulidade do lançamento.

Em primeiro, registro a ausência de prejuízo. Em segundo, há entendimento sumulado deste Conselho:

Súmula CARF nº 171, Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

### **Termo de Encerramento Fiscal. Cerceamento do direito de defesa.**

Conforme narrado pelo Recorrente, a nulidade também está presente no fato de a Recorrente apenas ter recebido o Termo de Encerramento Fiscal cinco dias depois de ter sido cientificada da NFLD.

Sobre isto, corroboro com a 1<sup>a</sup> instância no sentido de que o TEAF é documento emitido pelo Auditor Fiscal quando do término da Ação Fiscal, e destina-se a cientificar o sujeito passivo da conclusão do procedimento fiscal.

(fl. 1.158) Em suma, ao receber a Notificação e seus anexos, a entidade teve em mãos todos os elementos necessários **A elaboração de sua defesa, logo não prospera a alegação de que o atraso de cinco dias na entrega do TEAF a prejudicou e cerceou**

**o seu direito à ampla defesa.** Ademais, não resta dúvida de que esse direito foi plenamente exercido, vez que esta apresentou tempestivamente sua impugnação, protocolizada sob o n.º 36266.007340/2006-91 (fls. 81/154).

Ainda neste sentido, aduz a Recorrente que NFLD é nula pois ocorreu cerceamento de defesa, em virtude da ausência da lista anexa, a qual o relatório fiscal se refere para embasar a notificação.

Novamente, entendo conforme a 1ª instância que isto não trouxe dificuldade para a defesa, que inclusive juntou aos autos demonstrativos referentes aos valores apurados pela fiscalização, “relação individualizada, por competência, dos trabalhadores em questão, tanto que detectou a duplicidade no lançamento, em virtude da repetição de valores já cobrados (...). Assim consta no Acórdão da DRJ:

(fls. 1.159-1.160) A assertiva da Impugnante de que se verificou a ausência de documento essencial ao conhecimento dos fatos que lhe são imputados, já que a “plana anexa” mencionada no Relatório Fiscal contém apenas valores e as respectivas competências, quando deveria conter a lista dos nomes e a caracterização de cada um dos supostos empregados da Impugnante, evidenciando-se claro cerceamento de defesa, com consequente violação à Constituição Federal não se sustenta à vista da informação contida no item 10 do Relatório Fiscal que dá conta que o presente lançamento refere-se aos segurados incluídos na “Folha de Autônomos não Registrados”.

Finalmente, alega o contribuinte que a NFLD é nula por constituir crédito inexistente, seja porque:

a) o recurso administrativo relativo à decisão proferida na Informação Fiscal n. 36222.001852/2003-16 foi recebido, na época dos fatos, em seu **efeito suspensivo**;

b) seja porque a decisão a época proferida nos autos da Ação Civil Pública (em 10/05/2004, fls. 484-488) **suspendia a imunidade** tão somente a partir da propositura da ação, portanto apenas a partir de 2004, não abrangendo os períodos objetos da notificação (o período de apuração é de 1999 a 2002);

c) e ainda que se estivesse a falar de lançamento apenas para prevenir a decadência, não poderia a Recorrente ser submetida a cobrança do débito com multa e juros, diante da inexistência de mora.

Conforme bem afirmado o Relatório Fiscal, o que o contribuinte afirma ser “constituição de crédito inexistente” é a prática do “lançamento para prevenir a decadência”. É o que consta no Relatório Fiscal:

(fl. 64) 4. Desta forma, atendendo as determinações contidas no MPF — Mandado de Procedimento Fiscal N. 09295720 (e MPF complementares) emitidos pela Delegacia da Secretaria da Receita Previdenciária em São Paulo Norte **e com o intuito de afastar os efeitos da decadência dos valores eventualmente devidos de contribuições previdenciárias**, realizamos a fiscalização que descreveremos neste relatório.

A prática, obrigatória dada a atividade vinculada dos Auditores Fiscais, possui limite neste Conselho com duas súmulas:

a) a Súmula CARF n. 17, de 2006, afirma que não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver

suspensa na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e *a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo*. No caso da Súmula 17, os incisos IV e V do art. 151 do CTN tratam da suspensão judicial preventiva, é dizer, antes do início de procedimento de ofício a ele relativo.

b) a Súmula CARF nº 165, de 2021, que não é nulo o lançamento de ofício referente a crédito tributário depositado judicialmente, realizado para fins de prevenção da decadência, com reconhecimento da suspensão de sua exigibilidade e sem a aplicação de penalidade ao sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021). No da Súmula 165, é necessário depósito judicial. Não é o caso.

Em não havendo medida judicial para a suspensão da exigibilidade do crédito, mantém-se as multas. Em suma, tal como consta no art. 63 da Lei 9.430/1996, não cabe a multa de ofício somente se a exigibilidade foi suspensa por concessão de liminar em ação judicial.

### CEBAS.

No Relatório Fiscal (fls. 64-66) consta valores não recolhidos pela Empresa pela cota patronal sobre a remuneração de segurados Empregados, considerados pela empresa como Contribuintes Individuais.

O Relatório também descreve o Ato Cancelatório de isenção (com efeitos desde 01/01/1993), a Ação Civil Pública que determina a suspensão da imunidade. Com o intuito de se prevenir a decadência, fez-se o lançamento das contribuições previdenciárias.

Enquanto a impugnação se centra, quanto a este tema, em alegar que deve haver a manutenção da imunidade da Impugnante, a decisão da DRJ entende que o CEBAS por si só não atinge todos os requisitos do art. 55 da Lei 8.212/1991:

(fl. 1.159) O Certificado a que alude a autuada é apenas um dos requisitos para obtenção da aludida isenção, e sua concessão não implica em nenhum momento em reconhecimento tácito do cumprimento das demais exigências, sendo completamente equivocado o entendimento da autuada a este respeito. **Conforme exposto pelo Ato Cancelatório n. 02/2004, o motivo determinante para cancelamento da isenção se deu por descumprimento do inciso IV do artigo 55 da Lei n.º 8.212/1991: "não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeiteiros, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título".**

Em sede recursal, alega o contribuinte que a NFLD é nula também em razão da emissão do CEBAS. Posteriormente o contribuinte fez requerimentos de sobrerestamento do processo administrativo devido ao debate do Tema n. 32 do STF. Vale lembrar que o Supremo, neste tema, decidiu que o art. 55 da Lei 8.212/1991 (que exigia contrapartidas para o gozo da imunidade) não pode regular limitação constitucional ao poder de tributar – isto é papel da Lei Complementar.

Pois bem. Para a Lei Complementar (art. 14 do CTN), os únicos entraves ao gozo da imunidade são:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

**I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;**

**I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp n.º 104, de 2001)**

II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Independente das exigências exclusivas do art. 55 da Lei 8.212/1991 (reconhecidas como inconstitucionais pelo Tema n. 32 do STF), é preciso transpor a necessidade do art. 14, I do CTN. Ainda que seja inconstitucional o “não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeiteiros, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título” do inciso IV do art. 55 da Lei 8.212/1991, permanece a exigência do art. 14, I do CTN.

A literatura jurídica explica:

Para Misabel Derzi, é preciso identificar: (1) a natureza “não lucrativa” da atividade e a aplicação de seus resultados; (2) a vedação expressa de distribuição de lucros ou de resultados entre condôminos, sócios, diretores e fundadores; (3) em relação ao trabalho remunerado, deve ser investigada a contraprestação efetiva, de trabalho real e necessário de dirigentes, gerentes e outros membros da instituição. Também deverá ser buscada a compatibilidade entre a remuneração paga a dirigentes e a remuneração usual, de mercado.

Sobre esse primeiro ponto, evidente que as instituições deverão manter seu caráter alinhado a atendimento de necessidades públicas. Desse modo, ainda que realizem atividades que não sejam inteiramente gratuitas, o valor por elas percebido deve se reverter para a consecução da atividade-fim. (...)

No que diz respeito à impossibilidade de distribuição de lucros, esse critério importa na vedação de distribuição de qualquer parcela do patrimônio a qualquer título que seja. Todavia, tal restrição não se confunde com o emprego dos recursos obtidos pela instituição à concretização das finalidades as quais ela se propôs. Tampouco será considerada distribuição o pagamento de salários aos seus empregados. Sequer constitui empecilho ao reconhecimento da imunidade remuneração conferida a dirigentes quando estes prestam serviços necessários. O CTN veda a distribuição de lucros e não o pagamento pelas atividades consideradas essenciais ao objeto-fim da entidade. Enfim, não se veda a obtenção de lucros, desde que estes sejam aplicados integralmente na entidade. O que se veda é a distribuição dos lucros. (Machado, Antônio Cláudio Cláudio da Costa. Queiroz, Mary Elbe. Código Tributário Nacional Interpretado. Enlaw São Paulo: Portal de Revistas Jurídicas, 2021. *Arts. 12 a 15 – Por Onofre Alves Batista Junior e Valter de Souza Lobato*, p. 67-68)

O Ministério Público ingressou com a Ação Civil Pública n. 2004.61.00.007784-2 em 2004 (atual APELAÇÃO CÍVEL N.º 0007784-03.2004.4.03.6100/SP, com decisão do TRF3 datada de 23/11/2011 em desfavor da ora Recorrente). Consta na Ementa:

11. Consoante a Súmula n. 352 do Superior Tribunal de Justiça, a obtenção ou a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social não exime a entidade do cumprimento dos requisitos legais supervenientes.

12. A aplicação de rendas, recursos e eventual resultado operacional integralmente na manutenção de os objetivos institucionais, a aplicação anual em gratuidade de pelo menos 20% (vinte por cento) da receita bruta, a vedação de que diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeiteiros percebam remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, incluem-se dentre os requisitos para a isenção de contribuições previdenciárias.

13. Gastos exorbitantes com viagens, estadias, restaurantes, carros, cursos etc. em favor dos administradores, pagamento a fornecedores sem correspondente fato subjacente idôneo, mormente para empresas de relacionados aos administradores, além da não-aplicação em de 20% (vinte por cento) da receita bruta em gratuidade, tornam ilegítima a isenção da contribuição previdenciária.

14. Segundo norma estatutária, é defeso aos administradores obterem vantagens e benefícios em decorrência das funções que exercem gratuitamente para a entidade fundacional, o que acarreta sua responsabilidade pelos atos praticados dos quais resultam a cassação da isenção e consequentes encargos econômico-financeiros.

Judicialmente se entendeu que houve distribuição de renda, atividade vedada pelo art. 14, I do CTN, o que impede este Conselho de julgar de forma diferente. Ante a inobservância desta restrição, não cabe falar em imunidade constitucional.

### **Vínculo empregatício.**

Inicialmente o contribuinte afirma a decadência do direito de o INSS constituir o crédito tributário, relativamente aos fatos geradores ocorridos integralmente entre janeiro de 1999 a julho de 2001, já se encontrava extinto em razão da decadência. Todavia, conforme explicado em tópico acima, a decadência não ocorreu em virtude da aplicação do art. 173, I do CTN.

Ato contínuo, afirma que a então fiscalização previdenciária não era competente para declarar a existência ou não de vínculo empregatício, tarefa exclusiva da Justiça do Trabalho. O Auditor Fiscal, de fato, não *desconstitui*, mas sim *desconsidera* o vínculo pactuado entre o contratante e o contratado, dado a constatação de que os requisitos inerentes à relação de emprego estão previstos. A competência, portanto, encontrava-se na própria Lei 8.212/1991 e no Decreto 3.048/1999:

Lei 8.212/1991. Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

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

Decreto 3.048/1999. Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para: (...)

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá *desconsiderar* o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

O Recorrente também contesta que não há vínculo empregatício entre os autônomos que deveriam estar listados na tabela anexa ao relatório fiscal e a Recorrente, em virtude da ausência dos requisitos da relação de emprego. Nesse ponto a decisão de 1ª instância se manifestou da seguinte forma:

(fls. 1.163-1.164) A Impugnante afirma que não possui vínculo empregatício com os autônomos, em virtude da eventualidade dos serviços e da diminuta subordinação. Contudo, ressalte-se que, nos termos do Regulamento da Previdência Social, artigo 9º, § 4º: "entende-se por serviço prestado em caráter no eventual aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa". **Assim, o caráter não eventual na prestação dos serviços não se confunde com a frequência do trabalho, sendo a sua essência a necessidade da prestação dos serviços para o funcionamento normal da empresa, deixando de lado aqueles serviços esporádicos, ocasionais, que, se realizados em um ou outro momento qualquer não interferem nas atividades desenvolvidas pelo contratante.**

Dito isso e observando que os autônomos foram contratados para a realização de uma das atividades habituais da empresa, ou seja, ministrar cursos, é inquestionável a não eventualidade dos serviços prestados, ficando configurado um dos requisitos do contrato de emprego.

No que concerne à subordinação, a mesma é o estado de sujeição em que se coloca o trabalhador diante do 'poder de organização de outro, não havendo prestação de serviços por conta própria ou liberdade na execução dos mesmos.

Os professores exerceram suas funções sob direção, orientação e coordenação, sendo contratados para ministrar aulas de acordo com os horários e conteúdos programáticos previamente estipulados pela entidade.

Da mesma forma, a situação da bibliotecária e dos assessores da diretoria, não é de trabalhadores eventuais e/ou independentes, em virtude de que esses trabalhadores exercem atividades essenciais, a primeira supervisionando e administrando o acervo de livros e documentos da entidade e os assessores desenvolvendo o trabalho de supervisão e gerenciamento da entidade, conforme evidencia o Relatório Fiscal.

No que concerne à subordinação, traduz como estado de sujeição em que se coloca o trabalhador diante do poder de organização de outro, não havendo prestação de serviços por conta própria ou liberdade na execução. E isto está caracterizado, dado que os professores exerceram suas funções sob direção, orientação e coordenação, sendo contratados para ministrar aulas de acordo com os horários e conteúdos programáticos previamente estipulados pela entidade, e da mesma forma, a situação da bibliotecária e dos assessores da diretoria, não é de trabalhadores eventuais ou independentes, em virtude de que esses trabalhadores exercem atividades essenciais.

O contribuinte aduz que os professores que ministram aulas nos cursos livres, conforme o próprio nome indica, "possuem natureza distinta dos cursos de graduação, pois são caracterizados pela eventualidade, conveniência e oportunidade, pelos imperativos das circunstâncias, pela flexibilidade e pela atribuição do poder de organização da atividade aos próprios professores". E quanto a subordinação, trata-se do modo como o trabalho é prestado, devendo ser aferido de caso a caso.

Julgando caso análogo em que a FAAP também foi recorrente (Processo n.º 14479.000225/2007-39, Acórdão n.º 2403-002.480, em Sessão de 20/02/2014), o voto vencido do relator Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari escreveu:

(fl. 1.292 do Processo 14479.000225/2007-39) Por força do contrato firmado com a empresa, o empregado se obriga a cumprir suas determinações, isto é, em função do contrato de trabalho, onde está sujeito a receber ordens, em decorrência do poder de direção do empregador.

A subordinação é o estado de sujeição em que se coloca o empregado em relação ao empregador, aguardando ou executando suas ordens.

A subordinação estabelecida na lei deve ser entendida como o direito do empregador de dirigir e fiscalizar a prestação do trabalho e dispor dos serviços contratados como melhor lhe aprovou. Com efeito, se o empregador dirige a prestação do trabalho e o empregado está íntima e pessoalmente ligado ao trabalho, esse estará sob a dependência daquele, a cujas ordens deve obedecer, como ao seu superior hierárquico. Assim, o direito do empregador de definir, no curso da relação contratual e nos limites do contrato, a modalidade de atuação concreta do trabalho (faça isto, não faça aquilo; suspenda tal serviço, inicie outro).

Por outro lado, o voto vencedor do Relator designado Ivacir Júlio de Souza constou que:

(fl. 1.310-1.311 do Processo 14479.000225/2007-39) A legislação brasileira não menciona expressamente o termo subordinação, apenas nomeia o termo dependência, ao conceituar empregado. É o que consta no art. 3º da CLT, verbis:

“Art. 3º – Considera-se empregada toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.”

Todavia, também a CLT não define o que seja dependência. Assim, a definição da relação de emprego, identificando e precisando cada um de seus elementos fático jurídicos, cabe ao fisco, diante de cada caso concreto. Para constatar a existência da relação empregatícia, o fato gerador deve ser provado e não subentendido.

A doutrina estabeleceu o termo subordinação e a jurisprudência pacificou que empregado é a pessoa física que presta serviços de natureza não eventual a empregador mediante salário, com pessoalidade e subordinação.

**Não foram trazidos à colação elementos probantes da relação de dependência, da subordinação.**

**Nos autos consta que a autoridade autuante e o i. Relator pautaram suas conclusões basicamente no que registra o item 14 do Relatório fiscal, inferindo que “as funções que os mesmos exerciam já denotariam subordinação, pois que estariam sujeitos às ordens da Diretoria”. (grifos nossos)**

E, com isso, entenderam todos os outros Conselheiros pelo provimento no mérito do Recurso Voluntário da Fundação.

Trouxe esse processo em especial porque se trata da mesma situação com o mesmo contribuinte – a diferença é que o período de apuração naquele é de 03/2004 a 03/2006, e aqui é 1999 a 2002.

A questão aqui levantada, tal como no Processo Administrativo a que me referi, é saber se a fiscalização buscou de forma suficiente índices que denotassem a relação de vínculo e, consequentemente, a obrigação do pagamento das contribuições previdenciárias. Mais especificamente, o termo “subordinação” – se o nome da profissão já aduz a relação de dependência (art. 3º da CLT) ou se são necessários elementos probantes.

Vale lembrar a Ementa daquele Acórdão n. 2403-002.480: sendo a descrição do fato insuficiente para a certeza de sua ocorrência, carente de elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontrará maculado por vício material.

A demonstração em relatório demonstra com clareza que os diretores são empregados, e que a investigação da Autoridade Fiscal se aprofundou na análise:

(fl. 51-52) 14. Há também, afora os professores e a bibliotecária, outros dois segurados considerados pela FAAP como autônomos. São os assessores da Diretoria: Sr. Sérgio Roberto F. S. e Marchese, Assessor Administrativo Financeiro e o Sr. Raul Edison Martinez, Acadêmico. As funções que os mesmos exercem já denotam subordinação, pois estão sujeitos às ordens da Diretoria, e não eventualidade, pois são atividades necessárias à supervisão e gerenciamento das atividades da entidade. No sentido de configuração do vínculo destes dois segurados, **ainda há outros elementos de convicção presentes: a) recebem todos os meses valores iguais e constantes, corrigidos anualmente. b) Há folhas em que constam os códigos AT e SV, que significam, respectivamente, descontos de adiantamento salarial e seguro de vida c) Recebem, geralmente na folha de dezembro, discriminado como 13º. Salário, valor idêntico à remuneração do mês.**

Não se pode dizer o mesmo dos professores e da bibliotecária:

(fl. 51) 13. Sobre a não eventualidade dos serviços, é oportuno esclarecer que não se confunde com a frequência em que se realizam, com a jornada ou com o horário de trabalho, pois diz respeito tão somente à natureza da atividade. Destarte, num estabelecimento de ensino, o trabalho de um professor **quando ministra aulas certamente é não eventual**, pois é atividade fim da entidade. De forma igual, **depreende-se que uma bibliotecária exerce atividade de natureza não eventual**, ainda que compareça ao serviço em dias alternados e não esteja sujeita ao horário e frequência dos demais empregados.

Aqui a discussão sobre a habitualidade e subordinação fica rasa, dado que se prende unicamente aos nomes das atividades. Por outro lado, a atividade de ministrar “cursos livres” (registrados na “Folha de Autônomos não Registrados”) – conforme Relatório, item 10 (fl. 55). “O presente levantamento refere-se a Segurados incluídos nesta última Folha” – não prova suficientemente habitualidade ou subordinação.

Se por um lado a decisão de 1ª instância discorre sobre a situação da bibliotecária e dos assessores da diretoria como não eventuais ou independentes, “em virtude de que “esses trabalhadores exercem atividades essenciais, a primeira supervisionando e administrando o acervo de livros e documentos da entidade e os assessores desenvolvendo o trabalho de supervisão e gerenciamento da entidade, conforme evidencia o Relatório Fiscal”, sobre os professores de *cursos livres* aduz:

(fl. 1.163) Os professores exerceram suas funções sob direção, orientação e coordenação, sendo contratados para ministrar aulas de acordo com os horários e conteúdos programáticos previamente estipulados pela entidade.

Ora, tal informação não encontra lastro nenhum na fiscalização. Não há prova de tais horários ou conteúdos programáticos previamente estipulados pela entidade. Não há, portanto, configuração de uma pesquisa mais acurada, colocando unicamente que:

(fl. 1.163) Dito isso e observando que os autônomos foram contratados para a realização de uma das atividades habituais da empresa, ou seja, ministrar cursos, é inquestionável a

não eventualidade dos serviços prestados. ficando configurado um dos requisitos do contrato de emprego.

Resume o julgador de 1ª instância a habitualidade como “realizar a atividade da empresa”. Em outro momento, afirmar que “o caráter não eventual na prestação dos serviços não se confunde com a frequência do trabalho” é, no mínimo, informação contraditória.

Acolho a argumentação do contribuinte, portanto, quanto ao pagamento aos professores e bibliotecária que fazem parte da folha sob denominação “Folha de Autônomos não Registrados”.

### **Contribuição ao SAT.**

Quanto ao tema da legitimidade dos critérios adotados para a quantificação do risco da atividade para contribuição ao SAT, já se estabeleceu a atividade preponderante e os graus de risco (leve, médio ou grave) não ofendem o princípio da estrita legalidade e da tipicidade, vez que pelo RE n. 343.446-SC o STF já esclareceu a desnecessidade de lei complementar sobre o tema, conforme se constata pelo julgamento colacionado abaixo:

“Quanto ao argumento da ilegalidade da cobrança da contribuição devida ao SAT – Seguro de Acidente de Trabalho, em razão da reserva à lei para estabelecer os conceitos de atividade preponderante e grau de risco de acidente de trabalho não confiro razão à recorrente.(...)”

Quanto ao Decreto 612/92 e posteriores alterações (Decreto 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 n 343.446SC, cujo relator foi o Min. Carlos Velloso, em 20.3.2003. (...)

Assim, os conceitos de atividade preponderante e grau risco de acidente de trabalho não precisaria estar definidos em lei, o Regulamento é ato normativo suficiente para definição de tais conceitos, uma vez que são complementares e não essenciais na definição da exação.” (Processo n.º 14479.000225/200739, Acórdão n.º 2403002.480-4ª Câmara/3ª Turma Ordinária, de 20/02/2014)

Além disso, o Tema 554-STF, esclarece que o Fator Acidentário de Prevenção (FAP), nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto 3.048/99 (RPS) atende ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88).

Quanto à constitucionalidade do SAT por violação aos princípios da legalidade, da tipicidade e da capacidade contributiva, por unanimidade, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que a regulamentação, por meio de decreto do Fator Acidentário de Prevenção (FAP) é compatível com o princípio constitucional da legalidade tributária. A questão foi discutida em duas ações: o Recurso Extraordinário 677.725, com repercussão geral (Tema 554) e a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4397.

### **Contribuição ao Salário-Educação**

Sobre a cobrança da contribuição do salário-educação, para o contribuinte é indevida por ofender o princípio da estrita legalidade. Todavia, a cobrança está sumulada no STF

(Súmula 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.)

### Contribuição ao INCRA

Quanto a ilegalidade da cobrança da contribuição para o INCRA (fl. 1.559), dada sua extinção quando do advento da Lei n. 7.789/1989, trata-se de alegação de inconstitucionalidade que encontra barreira na Súmula CARF n. 02. Ainda assim, tal tema está sumulado desde 2015 pelo STJ (Súmula 516. A contribuição de intervenção no domínio econômico para o INCRA (Decreto-Lei n. 1.110/1970), devida por empregadores rurais e urbanos, não foi extinta pelas Leis ns. 7.787/1989, 8.212/1991 e 8.213/1991, não podendo ser compensada com a contribuição ao INSS).

Quanto a alegação de que não há referibilidade no INCRA por ser uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, vale observar que as CIDEs possuem mesmo fundamento constitucional que as contribuições sociais (o art. 149 da CF). Ambas, para existirem, necessitam de paralela criação de norma que afete sua arrecadação, prevendo a destinação a fundo, órgão ou despesa – instituindo, se for o caso, novo fundo. A única diferença é que a CIDE necessita, para sua criação, de comprovação de necessidade de intervenção num setor da economia – pressuposto fático para sua instituição.

A referibilidade é característica intrínseca às CIDEs. Como Tácio Lacerda Gama comenta (*Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 159):

O sentido de sua prescrição é determinar o necessário vínculo que deve existir entre a materialidade, os sujeitos escolhidos para o pólo passivo e a finalidade do tributo. Para que a contribuição intervintiva seja constitucional, é necessário que exista um laime entre o critério material da hipótese, os sujeitos passivos e a finalidade do tributo.

Todavia, em que pese haver ou não a necessidade de referibilidade direta, afastar a incidência necessita ir de encontro à legalidade destas Contribuições, o que é vedado a este Conselho (Súmula CARF n. 2).

### Contribuições ao SESC/SEBRAE

Ao final, alega ser ilegal a cobrança das contribuições que exigem de contribuintes que não se encaixam na definição do sujeito passivo as contribuições ao SESC e SEBRAE. Todavia as contribuições são previstas em lei e não há norma expressa que fundamente a alegação suscitada.

No mais, há tempos esse é o entendimento do STJ. Segue ementa do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 840946/RS, cuja relatora foi a Ministra Eliana Calmon, publicado no DJ em 29/08/2007:

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.

As prestadoras de serviços são destinatárias da referida contribuição em harmonia com a atual interpretação do conceito de "estabelecimento comercial", contemplado pelos Decretos Leis 9.853/46 e 8.621/46, que estabeleceram as contribuições para o SESC e SENAC. Embora não se trate de sociedade comercial no sentido clássico do termo, que indica a intermediação da venda de mercadorias, a sociedade civil que se dedica à prestação de serviços em caráter profissional, é considerada empresa para fins de incidência tributária.

O STJ editou súmula acerca da sujeição das empresas prestadoras de serviços (Súmula nº 499, publicado no DJe em 18/03/2013).

Em relação à contribuição destinada ao SEBRAE, 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.

### **Multa de mora.**

Pede a contribuinte que não poderia a Recorrente ser submetida a cobrança do débito com multa e juros, diante da inexistência de mora no lançamento feito para prevenir a decadência. A multa de mora não incide nos casos de suspensão judicial do crédito (*mediante depósito* – súmula CARF n. 132), o que não é o caso.

Quanto a Súmula CARF n. 17, cabe frisar a ressalva: Não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa na forma *dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN* e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

### **Conclusão**

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo o pagamento a professores e bibliotecária que fazem parte da folha sob denominação “Folha de Autônomos não Registrados”.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho

