



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

Processo nº 10976.000781/2009-13
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2402-001.771 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de maio de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS : SALÁRIO INDIRETO.VEÍCULO.
HABITAÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ABONO
Recorrente CEVA LOGISTICS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991.
INCONSTITUCIONALIDADE. STF. SÚMULA VINCULANTE nº 08.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08 do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência, o que dispõe o art. 150, § 4º, ou o art. 173 e seus incisos, ambos do Código Tributário Nacional, nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não, respectivamente.

No caso de lançamento das contribuições sociais, cujos fatos geradores não são reconhecidos como tal pela empresa, restando claro que, com relação aos mesmos, a Recorrente não efetuou qualquer antecipação de pagamento, deixa de ser aplicado o § 4º do art. 150, para a aplicação da regra geral contida no art. 173, inciso I, ambos do CTN.

O lançamento foi efetuado em 30/12/2009, data da ciência do sujeito passivo, e os fatos geradores das contribuições apuradas ocorreram no período compreendido entre 01/2004 a 12/2004. Com isso, as competências posteriores a 12/2003 não foram abrangidas pela decadência, permitindo o direito do fisco de constituir o crédito tributário por meio de lançamento fiscal.

AFERIÇÃO INDIRETA. PREVISÃO LEGAL.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Fiscalização da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE COOPERATIVA DE TRABALHO.
INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. POSSIBILIDADE.

A empresa está obrigada a recolher a contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV, da Lei nº 8.212/1991, quando contratar prestação de serviço de cooperativa de trabalho.

Havendo notas fiscais de prestação de serviços pela cooperativa em nome da empresa notificada, comprovado está o fato gerador de contribuições previdenciárias.

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO.

Não cabe aos Órgãos Julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF afastar a aplicação da legislação tributária em vigor, nos termos do art. 62 do seu Regimento Interno.

É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade e não cabe ao julgador, no âmbito do contencioso administrativo, afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio sob o argumento de que seriam inconstitucionais.

JUROS/SELIC. MULTA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE.

O sujeito passivo inadimplente tem que arcar com o ônus de sua mora, ou seja, os juros e a multa legalmente previstos.

Nos termos do enunciado nº 4 de Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), é cabível a cobrança de juros de mora com base na taxa SELIC para débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Somente poderão ser excluídas do salário de contribuição as parcelas pagas ou creditadas nos exatos termos definidos pela legislação previdenciária. As demais sofrerão os efeitos da tributação.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

A parcela paga aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados, em desacordo com as diretrizes fixadas pela legislação pertinente, integra o salário de contribuição.

SEGURO DE ACIDENTE DE TRABALHO (SAT). INCIDÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVISTAS EM LEI.

O Poder Judiciário já se manifestou sobre o tema de que são constitucionais e legais as contribuições destinadas ao SAT.

O percentual contributivo será aplicado de acordo com o tipo de atividade preponderante da empresa, que é aquela exercida pelo maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos em negar provimento ao recurso.

Ana Maria Bandeira – Presidente em exercício.

Processo nº 10976.000781/2009-13
Acórdão n.º **2402-001.771**

S2-C4T2
Fl. 1.403

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Leôncio Nobre de Medeiros e Tiago Gomes de Carvalho Pinto. Ausentes os Conselheiros Julio Cesar Vieira Gomes e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, lavrado em face da sociedade empresária CEVA LOGISTICS Ltda, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, relativas às contribuições da parte patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), para as competências 01/2004 a 12/2004.

O Relatório Fiscal (fls. 438/453 – Volume III) informa que os fatos geradores apurados no presente lançamento fiscal não foram declarados em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) e são decorrentes das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados, referente às contribuições previdenciárias a cargo da empresa, incidentes sobre valores pagos a empregados a títulos de ajuda habitação, aviso prévio especial, bônus, participação nos lucros ou resultados (PLR) e veículos a dirigentes, bem como valores pagos a cooperativas.

Foram verificados, dentre outros documentos, folhas de pagamento, Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), Guias da Previdência Social (GPS), e relatórios extraídos dos sistemas de consulta CNISA, PLENUS, da Receita Federal do Brasil (RFB).

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 30/12/2009, mediante correspondência postal com Aviso de Recebimento (fl. 01 e 437).

A Notificada apresentou impugnação tempestiva (fls. 1050/1264 e fls. 1268/1283 – Volume VI), alegando, em síntese, que:

1. **DECADÊNCIA.** Que os valores lançados já se encontram extintos pela decadência, por determinação do artigo 150, §4º c/c o artigo 156, V, ambos do Código Tributário Nacional, pois o Auto de Infração que exige valores supostamente não recolhidos pela impugnante no ano de 2004, apenas foi lavrado em dezembro de 2009;
2. **AFERIÇÃO INDIRETA.** Que no caso em apreço tivesse o autuante verificado, além dos registros contábeis da impugnante, as folhas de salário de cada filial, certamente não teria lavrado a autuação ora impugnada ou quando muito, a teria lavrado com a devida discriminação de cada um dos funcionários envolvidos. Ou seja, o que fez o autuante foi utilizar-se indevidamente do extremo instituído da aferição indireta para tentar buscar fundamento para o lançamento, o que não pode ser admitido, já que a legislação de regência permite a utilização de aferição indireta em situações pontuais que, data máxima vênua, não ocorrem na hipótese destes autos (transcreve o artigo 148 do CTN e decisões administrativas sobre a matéria). Se foi entregue à fiscalização documentação idônea envolvendo a relação dos empregados da impugnante, como de fato ocorreu, é extrema de dúvidas de que bastaria o cotejo de tais documentos para se afirmar,

com a devida precisão, que os pagamentos realizados pela impugnante estavam todos amparados em documentos de suporte hábeis e idôneos;

3. **CONCEITO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.** Discorre sobre o conceito de salário de contribuição, e diz que no caso em tela, nem a ajuda habitação, o aviso prévio especial e o bônus pagos pela impugnante se enquadram na categoria de remuneração porque não são decorrentes da relação sinalagmática entre o empregado e a impugnante, pois o seu pagamento não decorreu de retribuição ao trabalho prestado (transcreve entendimento doutrinário sobre a natureza contraprestacional ou sinalagmática da remuneração). Que pela análise do parágrafo 9º do mesmo artigo 28 da Lei 8.212; de 1991, que explicita as parcelas que não integram o salário de contribuição para fins previdenciários, verifica-se que há, basicamente, dois tipos de pagamentos que não devem servir para a incidência de contribuições previdenciárias: os pagamentos com caráter indenizatório e os ressarcimentos de despesas (define pagamentos indenizatórios e ressarcitórios);
4. **AJUDA HABITAÇÃO.** Que a ajuda habitação era paga pela impugnante para funcionários que estivessem trabalhando fora dos seus respectivos locais de trabalho, ou seja, se o funcionário A, lotado na filial da impugnante em Santo Amaro, viesse a ser requisitado a executar um trabalho de 40 dias em Betim, a impugnante disponibilizava apartamento alugado para o referido funcionário, ao invés de colocá-lo em hotéis e suportar o custo com diárias. A ajuda habitação recebida por alguns empregados da impugnante não era benefício auferido pelo trabalho que realizavam, mas sim ressarcimento pela impugnante de despesas incorridas em decorrência da mudança temporária de seu local de trabalho. Não há qualquer acréscimo ao patrimônio dos empregados da impugnante que se utilizam dessa ajuda habitação para fazer frente às despesas que decorriam com o aluguel de moradias, enquanto estivessem naquelas localidades para as quais foram temporariamente transferidos. Que nenhum funcionário receberia a citada ajuda habitação por mais de 12 meses, fato este que demonstra seu caráter não habitual (cita como exemplo nomes de alguns funcionários);
5. **AVISO PRÉVIO ESPECIAL.** Que o aviso prévio especial era pago por óbvio, quando do término do pacto laboral dos funcionários com a impugnante, portanto, sem habitualidade, tudo conforme previsto na Convenção Coletiva do Trabalho. Portanto, não havia qualquer liberalidade por parte da impugnante no pagamento dessa verba (transcreve o disposto na cláusula 21ª da Convenção Coletiva do Trabalho). Transcreve decisões judiciais/administrativas e o disposto no item 7, letra “e”, do § 9º, do artigo 28 da Lei nº 8.212 de 1991, e conclui que com base nos dispositivos legais e regulamentares e na pacífica jurisprudência dos Tribunais judiciais e administrativos, a indenização paga pela impugnante a seus empregados demitidos, com

certeza se enquadra na hipótese de ganho eventual e sem habitualidade, visto que seu pagamento é desvinculado do salário e que se trata de ganho eventual;

6. **BÔNUS.** Que os bônus pagos aos empregados são, em verdade, verdadeiro prêmio por contribuições e iniciativas para o melhor desenvolvimento das atividades sociais da impugnante, a título de exemplo cita nomes de alguns funcionários, e diz que esta não possui natureza salarial, uma vez que não é habitual porque apenas paga como recompensa por uma invenção/iniciativa, bem como não decorrem da prestação de trabalho dos empregados à impugnante (transcreve decisão judicial/administrativa e entendimento doutrinário);
7. **PAGAMENTOS À COOPERATIVAS.** Que a contribuição instituída pela Lei nº 9.876, de 1999 é incompatível com diversos comandos constitucionais, em especial os artigos 195, §4º; 154, I, e 145, §1º, todos da Constituição Federal e, ainda, afronta disposições infraconstitucionais, tais como o artigo 128 do Código Tributário Nacional;
8. **CONTROLE DA LEGALIDADE DOS ATOS ADMINISTRATIVOS.** Que em sede administrativa não somente se pode, como se deve, reconhecer a possibilidade da autoridade julgadora deixar de aplicar determinada disposição normativa, pelo fato de não estar em consonância com o sistema jurídico vigente, seja ela constitucional ou inconstitucional;
9. **PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS – PLR.** Que ao não individualizar cada um dos beneficiários, acabou por comprometer a validade da exigência, implicando em manifesto cerceamento ao direito de defesa, pois, limitou-se o autuante a informar o somatório pago pela impugnante a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), e aplicou a correspondente contribuição previdenciária sobre essa base. A Constituição Federal, desde logo, independentemente da edição de qualquer legislação sobre a matéria, imunizou o pagamento de PLR da incidência de contribuições previdenciárias, uma vez que claramente destacou-o da remuneração. Assim, pela imunidade constitucional, nem mesmo seria necessária a existência de acordo de PLR para viabilizar tal pagamento. Diz que nem a Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, nem as Medidas Provisórias anteriormente editadas, para regulamentar a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, estabelecem ou estabeleceram – e nem poderiam – novo regime aos pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados, limitando-se a sugerir uma forma para que as empresas implementem programas de participação nos lucros e resultados, nos termos da Constituição Federal. Da análise da legislação que instituiu o PLR, verifica-se que pelo menos três parâmetros básicos para a implantação do benefício foram estabelecidos, quais seja: (i) negociação entre a empresa e seus empregados, por meio de comissão escolhida entre as partes, convenção ou acordo coletivo; (ii) regras claras e objetivas oriundas

dos instrumentos decorrentes das negociações; (iii) participação/ciência da entidade sindical acerca das negociações. No caso da impugnante, os Acordos de PLR aplicáveis são Acordos Coletivos que foram firmados entre a impugnante e seus funcionários (representados pelas Comissões de Empregados, devidamente eleitas) e, ainda, com a participação do Sindicato dos Empregados. Diante da exiguidade do prazo de defesa, a impugnante anexará os Acordos de PLR de suas filiais oportunamente. Portanto, pode-se concluir, *prima facie*, que estes possuem todos os elementos necessários ao pleno atendimento dos requisitos constantes da legislação vigente, que foi, portanto, completamente atendida pela impugnante. Tanto é que em nenhum momento o fiscal autuante contesta os critérios adotados pela impugnante para estabelecer o seu programa de participação nos lucros e resultados. Ocorre que, não obstante o fato de ter a impugnante cumprido todas as diretrizes da legislação quando da emissão de seus PLR's, para justificar a incidência de contribuições previdenciárias a fiscalização apegou-se ao argumento de que não haveria provas de que as metas estipuladas teriam sido atingidas. Assim, desde 1988, os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados das empresas não podem ser incluídos no salário de contribuição e, conseqüentemente, sobre tais valores não devem incidir as contribuições previdenciárias, independentemente da edição de qualquer ato normativo ou da formalização de qualquer ato convencional a respeito, (transcreve decisões judiciais);

10. **VEÍCULOS A DIRIGENTES.** Que as despesas incorridas eram para o trabalho e não pelo trabalho, portanto, não se enquadra no conceito de salário de contribuição. Que os diretores e gerentes beneficiados com essa parcela são descontados em folhas de pagamento, o que não foi observado pelo autuante. Assim, na medida em que a parcela denominada veículos a dirigentes é descontada dos respectivos beneficiados, mister se faz aplicar ao caso em apreço a pacífica jurisprudência dos tribunais pátrios que afasta a natureza salarial de parcelas que são objeto de desconto em folha. Tendo em vista que a parcela veículo a dirigentes é fornecida para o trabalho, sabidamente não podem agregar ao salário de contribuição dos beneficiados, pois não se destina a retribuir o trabalho prestado, e com o desconto em folha dos beneficiados, tem-se que não se está diante de verbas integrantes do salário de contribuição;
11. **INADEQUAÇÃO DO CÁLCULO DO RAT.** Que ao aplicar a mesma alíquota de 2% de maneira indistinta para todas as dezenas de filiais da impugnante, o autuante incorreu em grave equívoco na media em que de acordo com a legislação vigente o cálculo do risco de acidente de trabalho deve ser apurado, filial por filial. Transcreve a legislação que dispõe sobre o SAT (artigo 26 do Decreto nº 2.173, de 1997, artigo 202 e 203, do Decreto 3.048, de 1999) e decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), e diz que com base na jurisprudência pacífica do E. Superior Tribunal de Justiça, o grau de risco e, portanto, a alíquota aplicável, deve ser fixada com base em

cada estabelecimento, razão pela qual a alíquota de 2% que pretende o autuante aplicar para todas as filiais da impugnante é de todo inservível;

12. **ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS.** No que tange a aplicação dos juros de mora, cabe lembrar que a jurisprudência vêm reconhecendo a inaplicabilidade da taxa referencial SELIC aos créditos tributários, uma vez que esta taxa não foi criada por lei para fins tributários (transcreve decisão proferida pelo STJ). Destaca que, embora as autoridades administrativas não tem competência para declarar a inconstitucionalidade ou ilegalidade de regras vigentes no ordenamento, elas podem afastar a sua aplicação com base em precedentes jurisprudenciais que, como já demonstramos acima, vêm reconhecendo a inexigibilidade de juros de mora calculados pela Taxa Referencial SELIC;
13. **PEDIDO.** Pede que seja decretada a improcedência da autuação. Requer-se, na remota hipótese de não decretar a total insubsistência da exigência ora impugnada, que determine a realização de diligência que permita à impugnante apresentar todas as provas documentais e mesmo testemunhais. Na medida em que a autuação ora combatida é intimamente relacionada com a exigência formulada nas autuações n's 37.211.778-3 e 37.211.777-5, requer que sejam as defesas acostadas umas às outras e que o julgamento delas seja feito de maneira uniforme, evitando-se com isso a prolação de decisões conflitantes sobre o mesmo tema.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Belo Horizonte-MG – por meio do Acórdão 02-27.425 da 7ª Turma da DRJ/BHE (fls. 1285/1307 – Volume VI) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto.

A Notificada apresentou recurso (fls. 1315/1383 – Volume VII), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados no auto de infração e no mais efetua repetição das alegações de impugnação.

A Agência da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Betim-MG informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento (fls. 1401 – Volume VII).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo (fl. 1315). Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

DA PRELIMINAR:

A Recorrente alega que seja declarada a extinção do crédito tributário ora analisado, pois, como o período fiscalizado refere-se às competências de 01/2004 a 12/2004, os créditos apurados foram fulminados pelo instituto jurídico da decadência, nos termos do art. 156, inciso V, do Código Tributário Nacional (CTN). Tal alegação não será acatada pelos motivos fáticos e jurídicos a seguir delineados.

Esclarecemos que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, negou provimento aos mesmos por unanimidade, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8212/91.

Na oportunidade, os ministros ainda editaram a Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, a qual transcrevo abaixo:

Súmula Vinculante 8 “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

É necessário observar os efeitos da súmula vinculante, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (g.n.)

Da leitura do dispositivo constitucional, pode-se concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

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

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

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

Parágrafo Único - *O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

Por outro lado, ao tratar do lançamento por homologação, o Códex Tributário definiu no art. 150, § 4º, o seguinte:

Art.150 - *O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

(...)

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

Entretanto, tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Se, no entanto, o sujeito passivo não efetuar pagamento algum, nada há a ser homologado e, por consequência, aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, em que o prazo de cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para corroborar o entendimento acima, colaciono alguns julgados no mesmo sentido:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN.

1. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual 'o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após

5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado'.

2. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação – que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' –, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.

3. No caso concreto, o débito é referente à contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.

4. Agravo regimental a que se dá parcial provimento.

(AgRg nos EREsp 216.758/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 10.4.2006)

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR. SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), que é de cinco anos.

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

Omissis.

4. Embargos de divergência providos.

(EREsp 572.603/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.2005)

Verifica-se que o lançamento fiscal em tela refere-se às competências 01/2004 a 12/2004 e foi efetuado em 30/12/2009, data da intimação e ciência do sujeito passivo (fls. 01 e 437).

No caso em tela, trata-se do lançamento de contribuições, cujos fatos geradores não são reconhecidos como tal pela empresa, restando claro que, com relação aos mesmos, a Recorrente não efetuou qualquer antecipação de pagamento, conforme

Discriminativo do Débito - DD (fls. 04/48 – Volume I). Nesse sentido, aplica-se o art. 173, inciso I, do CTN, para considerar que nenhuma competência lançada foi abrangida pela decadência tributária.

Com isso – como o crédito foi constituído com fundamento no direito potestativo do Fisco em lançar os valores das contribuições não recolhidas em época determinada pela legislação vigente –, a preliminar de decadência não será acatada, eis que o lançamento fiscal refere-se ao período de 01/2004 a 12/2004 e não está abarcado pela decadência tributária.

Diante disso, rejeito a preliminar de decadência tributária ora examinada, e passo ao exame de mérito.

DO MÉRITO:

A Recorrente alega ilegitimidade do arbitramento, realizado pela Auditoria-Fiscal, para apuração da base de cálculo da rubrica Veículos a Dirigentes.

Tal alegação é infundada, eis que o Fisco cumpriu a legislação de regência, ensejando o lançamento de ofício, com a utilização da base de cálculo decorrente de aferição indireta. Esta decorre de um ato necessário e devidamente motivado, conforme registro no Relatório Fiscal – item 3.1.4 e subitens – (fls. 449/451 – Volume III), visto que a auditoria fiscal demonstrou que ocorreu recusa ou sonegação de documentos ou informações, ou sua apresentação foi deficiente.

Nesse item 3.1.4 e subitens, constata-se que a rubrica Veículos a Dirigentes foi apurada por aferição indireta, em virtude da apresentação deficiente dos esclarecimentos a que fora intimada a Recorrente, a teor do contido nos §§ 1º, 3º e 5º do artigo 33 da Lei nº 8.212/1991, tendo concluído que os veículos fornecidos a Dirigentes e utilizados para uso pessoal em horários fora do trabalho e finais de semana, tratava-se de utilidade salarial, integrando, portanto, a remuneração do empregado, o que ensejou a lavratura do Auto de Infração nº 37.257.866-7 pelo descumprimento de obrigação tributária acessória.

Consoante subitem 3.1.4.5 do Relatório Fiscal (fls. 451), o Anexo VD – período de 01/2004 a 12/2004, discrimina mês a mês, os valores devidos a título de Veículo a Dirigentes, inclusive considera a dedução do desconto da rubrica 7515 – DESCONTO ALUGUEL DE VEÍCULO, embasados nas Folhas de Pagamento/Resumos e registros contábeis, apresentados à Fiscalização.

Quanto à individualização dos beneficiados com a rubrica Veículos a Dirigentes, registra-se que no Anexo “VD – VEÍCULOS A DIRIGENTES” (fls. 587/596 – Volume III) constam os nomes de todos os beneficiados, por estabelecimentos e competências.

Quanto às demais rubricas consideradas como integrantes do salário de contribuição, quais sejam: ajuda habitação, aviso prévio especial, bônus, participação nos lucros ou resultados, assim como os valores pagos a cooperativas, não consta dos autos que foram apuradas por aferição indireta.

Diante disso, pela leitura do Relatório Fiscal de fls. 438/453, verifica-se que a fundamentação legal que embasou o lançamento fiscal é justamente o art. 33, parágrafo 3º, da Lei nº 8.212/1991. Essa fundamentação legal também está registrada no anexo Fundamentos Legais do Débito (FLD) de fls. 49/51. Logo, a forma de apuração da base de cálculo, mediante critério de aferição indireta, encontra-se devidamente demonstrada nas peças que integram o Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP), tais como: Relatório Fiscal (fls. 438/453 –

Volume III); Fundamentos Legais do Débito - FLD (fls. 49/51 – Volume I); Discriminativo do Débito - DAD (fls. 04/48 – Volume I); dentre outros.

Nesse sentido, dispõem o art. 148 do CTN e o art. 33, parágrafo 3º, da Lei nº 8.212/1991, respectivamente, transcritos abaixo:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fê as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º. É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º. A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

*§ 3º. **Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (g.n.)*

Assim, o lançamento fiscal ora analisado está amparado no art. 33, parágrafo 3º, da Lei nº 8.212/1991 e no art. 148 do CTN, encontrando-se lavrado dentro da legalidade.

Portanto, o procedimento de aferição indireta utilizado pela auditoria fiscal, para a apuração da base de cálculo dos valores lançados no presente processo, foi corretamente aplicado, pois a auditoria fiscal demonstrou que ocorreu recusa ou sonegação de documentos ou informações, ou sua apresentação foi deficiente, a Fiscalização da Receita Federal do Brasil

pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

A Recorrente alega inconstitucionalidade da legislação previdenciária que dispõe sobre a utilização taxa de juros (taxa SELIC), frise-se que incabível seria sua análise na esfera administrativa. Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja constitucionalidade vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis as normas reguladas na Lei nº 8.212/1991.

Toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo órgão competente do Poder Judiciário para tal declaração ou exame da matéria, ou seja, declarada suspensa pelo Senado Federal nos termos art. 52, X, da Constituição Federal, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la.

Nesse sentido, o Regimento Interno (RI) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) veda aos membros de Turmas de julgamento afastar aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, e o próprio Conselho uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da Súmula nº 2 (Portaria MF nº 383, publicada no DOU de 14/07/2010), transcrito a seguir:

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

Esclarecemos que foi correta a aplicação do índice pelo Fisco, pois o art. 144 do CTN dispõe que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e rege-se pela lei então vigente, ainda que modificada ou revogada, e a cobrança de juros (taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC) estava prevista em lei específica da previdência social, art. 34 da Lei nº 8.212/1991, transcrito abaixo:

Art.34. 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 art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Artigo restabelecido, com nova redação dada e parágrafo único acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Parágrafo único. O percentual dos juros moratórios relativos aos meses de vencimentos ou pagamentos das contribuições corresponderá a um por cento.

Nesse sentido já se posicionou o STJ no Recurso Especial nº 475904, publicado no DJ em 12/05/2003, cujo relator foi o Min. José Delgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. VALIDADE. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 07/STJ. COBRANÇA DE JUROS. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. A averiguação do cumprimento dos requisitos essenciais de validade da CDA importa o revolvimento de matéria probatória, situação inadmissível em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 07/STJ. No caso de execução de dívida fiscal, os juros possuem a função de compensar o Estado pelo tributo não recebido tempestivamente. Os juros incidentes pela Taxa SELIC

estão previstos em lei. São aplicáveis legalmente, portanto. Não há confronto com o art. 161, § 1º, do CTN. A aplicação de tal Taxa já está consagrada por esta Corte, e é devida a partir da sua instituição, isto é, 1º/01/1996. (REsp 439256/MG). Recurso especial parcialmente conhecido, e na parte conhecida, desprovido.

A propósito, convém mencionar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da Súmula nº 4 (Portaria MF nº 383, publicada no DOU de 14/07/2010), nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 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.*

Não tendo o contribuinte recolhido à contribuição previdenciária em época própria, tem por obrigação arcar com o ônus de seu inadimplemento. Caso não se fizesse tal exigência, poder-se-ia questionar a violação ao princípio da isonomia, por haver tratamento similar entre o contribuinte que cumprira em dia com suas obrigações fiscais, com aqueles que não recolheram no prazo fixado pela legislação.

Dessa forma, não há que se falar em ilegalidade de cobrança de juros, estando os valores descritos no lançamento fiscal, em consonância com o prescrito pela legislação previdenciária, eis que o art. 34 da Lei nº 8.212/1991 dispunha que as contribuições sociais não recolhidas à época própria ficavam sujeitas aos juros SELIC e multa de mora, todos de caráter irrelevável. Isso está em consonância com o próprio art. 161, § 1º, do CTN, pois havendo legislação específica dispondo de modo diverso, abre-se a possibilidade de que seja aplicada outra taxa e, no caso das contribuições previdenciárias pagas com atraso, a taxa utilizada é a SELIC.

LEI nº 5.172/1966 - CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN).

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

*§ 1º. **Se a lei não dispuser de modo diverso**, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. (g.n.)*

O disposto no art.161 do CTN não estabelece norma geral em matéria de legislação tributária. Portanto, sendo materialmente lei ordinária pode ser alterado por outra lei de igual *status*, não havendo necessidade de lei complementar.

Ainda, conforme estabelece os arts. 34 e 35 da Lei nº 8.212/1991, **a multa de mora é bem aplicável pelo não recolhimento em época própria das contribuições previdenciárias.** Além disso, o art. 136 do CTN descreve que a responsabilidade pela infração independe da intenção do agente ou do responsável, e da natureza e extensão dos efeitos do ato.

O art. 35 da Lei nº 8.212/1991 dispõe, 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) cinquenta 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 reparcèlement, 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 cinquenta por cento. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.876/99)

Dessa forma, não há que se falar em ilegalidade de cobrança da multa, estando os valores descritos no lançamento fiscal, bem como os seus fundamentos legais (fls. 49/51 – Volume I), em consonância com o prescrito pela legislação previdenciária.

Quanto ao argumento de que a multa aplicada tem caráter confiscatório, o que é vedado pela Constituição Federal, já que ela seria abusiva e desproporcional, e deveria ser relevada, razão não confiro ao Recorrente, já que a multa foi aplicada em conformidade à legislação tributária-previdenciária descrita acima. Ademais, conforme registramos anteriormente, a verificação de inconstitucionalidade de ato normativo é inerente ao Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pelo órgão do Poder Executivo.

Logo, essa verificação de que a multa aplicada vai de encontro ao princípio constitucional da isonomia e teria caráter confiscatório, ora pretendida pela Recorrente, exacerba a competência originária dessa Corte administrativa, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.

Registramos que a vedação constitucional quanto ao caráter confiscatório se dá em relação ao tributo e não à multa pecuniária ora discutida pela recorrente, sendo esta última a apreciada no caso concreto. Nesse sentido preceitua o art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988:

Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Portanto, não possui natureza de confisco a exigência da multa moratória, conforme prevê o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, já que se trata de uma multa pecuniária. Não recolhendo na época própria o sujeito passivo tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento.

No que tange a arguição de inconstitucionalidade de legislação previdenciária que dispõe sobre a incidência de contribuições concernente à contratação de serviços de cooperativa de trabalho, frise-se que incabível seria sua análise na esfera administrativa. Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja constitucionalidade vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis os preceitos regulados na Lei nº 8.212/1991. Isso está em consonância com o Enunciado nº 2 de Súmula do CARF, devidamente retromencionado na análise da inconstitucionalidade da taxa de juros (taxa SELIC).

Dessa forma, quanto à inconstitucionalidade na cobrança das contribuições previdenciárias, não há razão para a Recorrente. Como dito, não é de competência da autoridade administrativa a recusa ao cumprimento de norma supostamente inconstitucional, razão pela qual são exigíveis as contribuições previdenciárias incidentes sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados de cooperativas de trabalho.

Para fins de esclarecimentos, convém apreciar a legislação que trata da contribuição sobre os serviços de cooperativas de trabalho.

A partir da competência março de 2000, a tomadora de serviços prestados por cooperativa de trabalho ficou com o dever de contribuir com a alíquota de 15% sobre o valor da nota fiscal/fatura para a seguridade social.

A contribuição a cargo da tomadora sobre o valor bruto da nota fiscal/fatura de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho está previsto no art. 22, IV, da Lei nº 8.212/1991, com redação conferida pela Lei nº 9.876/1999, nestes termos:

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

(...)

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

Uma vez que a Recorrente tomou serviços da cooperativa de trabalho MULTICOOP - Cooperativa de Trabalho Profissional, Informática e Serviços Logísticos Ltda (CNPJ: 00.908.322/0001-33), deveria ter contribuído para a seguridade social com a alíquota de 15% sobre as respectivas notas fiscais ou fatura, a partir da competência março de 2000.

Em face da constatação da existência de pagamentos, caracterizado está o fato imponível (fato jurídico tributário, situação fática) da contribuição social.

Assim, onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia.

Com relação à alegação de inconstitucionalidade da cobrança da contribuição para o Seguro de Acidente de Trabalho (SAT), tal tese não será acatada, pois o Supremo Tribunal Federal (STF) já pacificou a matéria no julgamento do RE 343.446-SC, Relator Ministro Carlos Velloso. Assim, entendeu o STF que a exigência da contribuição para o custeio do SAT, por meio das Leis nºs 7.787/1989 e 8.212/1991, é constitucional e também declarou que a delegação ao Poder Executivo – para regulamentação dos conceitos de “atividades preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave” – tem amparo constitucional. Transcrevemos a ementa do RE 343.446-SC:

EMENTA: - 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.** (g.n.)*

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.

Ainda o Relator desse RE 343.446-SC registrou que: “(...) o regulamento não pode inovar na ordem jurídica, pelo que não tem legitimidade constitucional o regulamento “*praeter legem*”. Todavia, o regulamento delegado ou autorizado ou “*intra legem*” é condizente com a ordem jurídico-constitucional brasileira”.

Frisamos novamente que não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja constitucionalidade vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis as normas reguladas na Lei nº 8.212/1991. Isso está em consonância com o Enunciado nº 2 de Súmula do CARF, devidamente mencionado na análise da inconstitucionalidade da taxa de juros (taxa SELIC).

O art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212/1991 – diploma que dispõe sobre o custeio da Seguridade Social e dá outras providências – estabelece:

Art. 22. (...)

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 1.12.98)

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.

Com efeito, o dispositivo legal susomencionado estabelece que a alíquota do SAT a ser aplicada no cálculo contributivo é definida em relação à atividade preponderante exercida pelos segurados da empresa e o grau de risco (leve, médio e grave) presente no ambiente de trabalho.

Ressaltar-se que considera atividade preponderante a que ocupa, levando-se em conta todos os estabelecimentos da empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, nos termos do art. 202, § 3º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, transcrito abaixo:

Art. 202 (...)

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

Assim, o enquadramento é feito, levando em consideração todos os estabelecimentos da empresa, de modo que a alíquota do SAT/GILRAT seja única. Com isso, para efeito do enquadramento da empresa no grau de risco leve, médio ou grave, deve-se levar em consideração a atividade econômica preponderante da empresa e não a atividade de cada estabelecimento como deseja a Autuada em sua peça recursal.

Acrescenta-se que, à luz do anexo IV do Regulamento da Previdência Social (RPS), é possível identificar qual o grau de risco atribuído à empresa, de acordo com o tipo de atividade laboral.

É importante ressaltar que, no presente lançamento, não se cobra diferença de alíquota para o seguro de acidente do trabalho por reenquadramento nos graus de risco, mas sim, de aplicação da mesma alíquota de 2% (dois por cento) que a empresa considerou para cálculo da referida contribuição, conforme informado nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), do mesmo período deste lançamento.

Logo, em consonância com a legislação previdenciária de regência ao lançamento fiscal, entendo que são devidos os valores de contribuições sociais destinados para

o Seguro de Acidente de Trabalho (SAT/GILRAT) e não há qualquer inadequação no cálculo desses valores.

Quanto aos valores lançados em decorrência da remuneração proveniente da Participação nos Lucros e Resultados (PLR), o procedimento de auditoria fiscal demonstrou que tal verba foi paga em desconformidade com a legislação que rege a matéria.

Esclarecemos que – conforme o disposto no art. 28, alínea “j”, §9º, da Lei nº 8.212/1991 – é isenta de contribuição previdenciária apenas a verba decorrente de participação nos lucros ou resultados da empresa que fora paga ou creditada de acordo com a lei específica, no caso a Lei nº 10.101/2000. No presente processo, a remuneração, cognominada de participação nos lucros e resultados, paga aos segurados fora realizada em desacordo com o mencionado diploma legal e, com isso, deverá integrar o salário de contribuição dos valores lançados.

Lei nº 8.212/1991:

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; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10/12/97).

(...)

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

(...)

*j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, **quando paga ou creditada de acordo com a lei específica**; (g.n.)*

Nesse sentido, a Lei nº 10.101/2000 estabelece os critérios para o pagamento do PRL e a Lei nº 8.212/1991 determina que apenas não integra o salário de contribuição a participação nos lucros paga de acordo com o estabelecido na lei específica.

Portanto, para não integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, o pagamento a título de PRL deve seguir o que determina a Lei nº 10.101/2000:

Art.2º. A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º. Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Verifica-se que a verba cognominada de Participação nos Lucros ou Resultados foi paga pela empresa em desacordo com os dispositivos legais, conforme devidamente enfatizado no conjunto fático-probatório do item 3.1.3 do Relatório Fiscal (fls. 444/449 – Volume III), visto que:

1. a empresa não convencionou com seus empregados, por meio de comissão por eles escolhida, a forma de participação daqueles em seus lucros ou resultados, conforme relatado no item 3.1.3.4.2.1, em relação aos estabelecimentos das localidades de Duque de Caxias- RJ, Joinville-SC, Manaus-AM e Cuiabá-MT;
2. foram estipulados critérios de metas e parâmetros para o cumprimento de metas, porém a Recorrente não apresentou os resultados que pudessem embasar o pagamento decorrente de PLR, exceto para as localidades de Betim-MG e Sete Lagoas -MG, explicitado no item 3.1.3.6 (fl. 447 – Volume III).

É oportuno lembrar que não é a instituição de um plano de pagamento, ou mesmo previsão em Acordo Coletivo de Trabalho referente ao pagamento de verbas a títulos de participação nos lucros que irá lhe retirar o seu caráter remuneratório. Pelo contrário, muito mais importante e mesmo essencial é a estreita observância à legislação que, neste caso, irá afastá-la da incidência tributária. São normas que visam incentivar o desenvolvimento com o comprometimento do empregado no resultado financeiro ou operacional, daí as metas serem estipuladas previamente com a concordância dos interessados.

Assim, por não estarem de acordo com o que determina a legislação pertinente, tais valores integram o salário de contribuição, nos termos do artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212/1991, não estando enquadrados na excludente do § 9º, alínea “j”, deste mesmo artigo, bem como do artigo 214, § 9º, “X” e § 10 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.

Quanto à alegação de que ao não individualizar cada um dos beneficiários, acabou por comprometer a validade da exigência, implicando em manifesto cerceamento ao direito de defesa da Recorrente, não merece acolhida, visto que no Anexo APURAÇÃO PLR, juntado às fls. 493/586, consta a individualização de cada beneficiário com os respectivos valores recebidos a título de PLR.

Por fim, não verificamos a existência de qualquer fato novo que possa ensejar a revisão do lançamento em questão nas alegações registradas na peça recursal da Recorrente.

Assim, passarei a utilizar os fundamentos registrados na decisão de primeira instância (fls. 1285/1307 – Volume VI) para explicitar os elementos fáticos e jurídicos desta decisão, bem como eles serão parte integrante deste Voto. Isso está em conformidade ao art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/1999 – diploma que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal – transcrito abaixo:

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

(...)

§1º. A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão integrante do ato. (g.n.)

Com isso, esclarecemos que a decisão de primeira instância abordou de forma suficiente todas as argumentações de mérito registradas na peça recursal de fls. 1315/1383 – Volume VI, nos seguintes termos:

“CONCEITO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

Considerando a interpretação que deve ser dada ao dispositivo constitucional que determina o financiamento da Seguridade Social por toda a sociedade (princípio da solidariedade) o que diretamente é feito pelas contribuições previdenciárias dos empregadores, empresas e dos trabalhadores nos moldes determinados pelo artigo 195, inciso I e II, verifica-se que não há limites de incidência tão somente sobre as verbas devidas pelas empresas aos segurados empregados que tenham naturezas salariais, assim consideradas como contraprestação do trabalho, efetivamente, prestado. Ao contrário, o permissivo constitucional amplia a incidência das alíquotas previdenciárias a quaisquer rendimentos dos segurados empregados, o que vem demonstrar que, para fins de incidência da contribuição previdenciária, tal dispositivo constitucional recepcionou o conceito ampliativo de salário, abarcando, inclusive, outras parcelas, desde que sejam oriundas da relação contratual trabalhista.

O dispositivo constitucional, em sua redação atual após a Emenda Constitucional nº 20, de 15.12.1998, assim preconiza:

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

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, a pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

Omissis.

Omissis.

II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o artigo 201;

Observe-se que a competência para instituição da contribuição social não se restringe apenas à folha de salários, mas também a de incluir os demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, mesmo sem vínculo empregatício. Assim, de acordo com a norma de incidência tributária, haverá ou não a tributação a depender da natureza de cada verba, excluindo somente aquelas de natureza indenizatória e, no caso, a legislação previdenciária exclui, expressamente, da incidência de contribuição todas as verbas que efetivamente não apresentam natureza salarial, conforme se depreende do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212, de 1991 (parcelas não integrantes do salário-de-contribuição).

(...)

Posto isso, cabe apreciar as questões colocadas pela impugnante quando contesta o pagamento das rubricas Ajuda Habitação, Aviso Prévio Especial, Bônus e Veículos a Dirigentes, por considerá-las não integrantes do salário de contribuição, já que não possuem natureza salarial.

AJUDA HABITAÇÃO

O conceito de salário de contribuição é bastante abrangente como se observa dos artigos 195, da Constituição Federal de 1988 e do artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação dada pela Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997.

Tendo em vista o conceito de salário de contribuição anteriormente explicitado, temos que todos os rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, são considerados salário-de-contribuição e nesse caso incluem-se a ajuda habitação paga pela empresa em benefício de seus empregados. Trata-se de vantagem fornecida pelo empregador em decorrência do contrato como forma de gratificação pelo trabalho desenvolvido. Estão presentes, assim, os requisitos do salário in natura, quais sejam o fundamento contratual (expresso ou tácito), habitualidade, comutatividade (contraprestação) e o suprimento de necessidades do trabalhador.

(...)

Consoante item 3.1.1.4 do Relatório do Auto de Infração, às fls.443, a referida rubrica foi paga ou creditada, de forma

habitual e em várias parcelas ao mesmo empregado, tendo a Fiscalização constatado, ainda, na análise do Registro de Empregados, que não foi consignado qualquer registro de mudança de local de trabalho do empregado por motivo de transferência, afastando a possibilidade de correlação de ajuda de custo, na forma do artigo 470 da CLT, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado.

AVISO PRÉVIO ESPECIAL E BÔNUS

Conforme a legislação já citada nesta decisão, os valores percebidos a título de Aviso Prévio Especial e Bônus pelos segurados empregados, independentemente da forma como foram pagos, integram o salário-de-contribuição e, conseqüentemente, constituem base de cálculo da contribuição previdenciária, senão vejamos.

(...)

No caso em exame a verba paga aos empregados a título de Aviso Prévio Especial, está prevista na Cláusula 21 da Convenção Coletiva de Trabalho -CCT, fixando-se os critérios e condições para que o empregado faz jus ao benefício.

Como já dito, a Consolidação das Leis do Trabalho, no artigo 457, parágrafo 1º, prescreve que integram o salário, não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagem e abonos pago pelo empregador.

Desta forma inexistem dúvidas que a verba paga a título de Aviso Prévio Especial pela empresa aos empregados é uma "gratificação ajustada", revestindo-se de natureza salarial, podendo ser exigida pelo trabalhador se preenchido as condições e critérios previstos na CCT, logo, não há que se falar em eventualidade e liberalidade.

Também, não procedem as alegações de que as importâncias pagas aos empregados tem natureza indenizatória, pois indenizar significa reparar, compensar, ressarcir.

No caso, são oferecidas vantagens para o trabalhador demitido sem justa causa, com mais de 50 (cinquenta) anos de idade, aviso prévio especial, e bônus para aqueles que tivessem atitudes ou idéias inovadoras que melhorariam a qualidade e a imagem da empresa.

Por todo o exposto, conclui-se que as verbas pagas pela empresa a título de Aviso Prévio Especial e Bônus, possuem natureza jurídica salarial e integram, indubitavelmente, o salário de contribuição, conforme definido no inciso I do artigo 28 da Lei nº 8.212 de 1991, visto que referidas verbas não constam das exceções contidas nas alíneas do § 9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997.

VEÍCULOS A DIRIGENTES

O conceito de salário de contribuição é bastante abrangente como se observa dos artigos 195, da Constituição Federal de 1988 e do artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997, transcritos nesta decisão.

(...)

Consoante se vê nos itens 3.1.4.4.1.2 e 3.1.4.5, do Relatório do Auto de Infração, fls.451, não foram incluídos na base de cálculo do presente lançamento, a parcela correspondente às horas para o trabalho e os valores relativos aos descontos da rubrica 7515 – Desconto Aluguel de Veículo constante das folhas de pagamento/Resumos.

Portanto, na aferição da base de cálculo da rubrica Veículos a Dirigentes, foram considerados apenas a parcela das horas em que os veículos não eram utilizados pelos dirigentes para o trabalho, ou seja, das 720 horas mensais (30 x 24), foram deduzidas 220 horas (10 x 22) para o trabalho, sendo que o restante, 500 horas mensais foram consideradas pelo trabalho, conforme item 3.1.4.4.1.2, do Relatório do Auto de Infração, às fls. 451.

Este raciocínio é válido para todas as hipóteses de pagamento in natura. Se o empregado utiliza o veículo da empresa para o cumprimento de suas tarefas profissionais, para o serviço, não se considera o uso do veículo como prestação de caráter remuneratório, estando fora do conceito de salário-de-contribuição; mas se é permitido a este empregado permanecer de posse do veículo fora do horário de expediente, utilizando-o para seu lazer e de sua família, a situação se altera, pois então o caráter remuneratório faz-se evidente.

O ponto de diferenciação é este: tudo que for concedido ao empregado para que ele execute suas tarefas de forma mais eficiente é prestação para o trabalho, que não compõe seu salário e, portanto, não integra o salário-de-contribuição; tudo que a ele for concedido como retribuição pelo exercício de suas atividades, que não serão fruídas durante o transcorrer do serviço, é prestação pelo trabalho, compondo o salário de contribuição.

(...)

Portanto, considerando que na apuração da base de cálculo, relativo à rubrica veículos a dirigentes, foram deduzidos os valores constantes das folhas de pagamento a título de desconto de aluguel de veículos – código 7515 e a parcela das horas aferidas destinadas para o trabalho, irrepreensível o procedimento fiscal quanto ao arbitramento da base de cálculo relativa às horas em que o veículo ficava com os dirigentes pelo trabalho, devendo pois integrar o salário de contribuição para efeitos de incidência das contribuições previdenciárias.

Os valores foram discriminados no Anexo VD – Veículos a Dirigentes, juntado às fls. 587 a 596.” (Decisão de primeira

Processo nº 10976.000781/2009-13
Acórdão n.º **2402-001.771**

S2-C4T2
Fl. 1.415

*instância: Acórdão 02-27.425 da 7ª Turma da DRJ/BHE, fls.
1285/1307 – Volume VI)*

Finalmente, pela análise dos autos, chegamos à conclusão de que o lançamento fiscal foi lavrado na estrita observância das determinações legais vigentes.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso, rejeitar a preliminar e, no mérito, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.