



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

**Processo nº** 14485.002471/2007-46  
**Recurso nº** 000.000 Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-002.965 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de agosto de 2012  
**Matéria** SALÁRIO INDIRETO - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS  
**Recorrente** MANGELS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/08/2006

OCORRÊNCIA DE CRIME EM TESE - REPRESENTAÇÃO FISCAL  
PARA FINS PENAIIS - ARGÜIÇÃO EM SEDE DE CONTENCIOSO  
ADMINISTRATIVO FISCAL - IMPOSSIBILIDADE

Não cabe à instância administrativa de julgamento manifestar-se sobre a ocorrência ou não de crime, bem como sobre o momento em que a auditoria fiscal deve elaborar Representação Fiscal para Fins Penais a ser encaminhada ao Ministério Público a quem compete decidir a respeito

**ADMINISTRADORES - PÓLO PASSIVO - NÃO INTEGRANTES**

Os administradores legais da empresa elencados pela auditoria fiscal no Relatório de Representantes Legais não integram o pólo passivo da lide, não lhes sendo atribuída qualquer responsabilidade pelo crédito lançado, seja solidária ou subsidiária. A relação tem como finalidade subsidiar a Procuradora da Fazenda Nacional na eventual necessidade de identificar as pessoas que poderiam ser responsabilizadas na esfera judicial, caso fosse constatada a prática de atos com infração de leis.

**DECADÊNCIA - ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991 -  
INCONSTITUCIONALIDADE - STF - SÚMULA VINCULANTE**

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 § 4º do art. 150 ou art. 173 e incisos do Código Tributário Nacional, nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não.

No caso de lançamento de contribuições incidentes sobre fatos geradores não reconhecidos como tal pelo sujeito passivo, não há que se falar que este tenha efetuado antecipação de pagamento relativamente a tais fatos geradores,

devendo a decadência ser calculada levando-se em conta o art. 173, inciso I, do CTN

#### PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PAGAMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEI - INCIDÊNCIA

Haverá incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de participação dos lucros ou resultados efetuados em desacordo com a disposição legal

#### ALÍQUOTA SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO (SAT) - DEFINIÇÃO POR ESTABELECIMENTO - PARECER PGFN/CRJ/Nº 2120/2011

A alíquota da contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) deve ser calculada levando em conta o grau de risco da atividade desenvolvida em cada estabelecimento empresarial individualizado pelo seu CNPJ, ou pelo grau do risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro, conforme entendimento manifestado no Parecer PGFN/DRJ/nº 2120/2011

#### TAXA SELIC - APLICAÇÃO

Sobre as contribuições não recolhidas em época própria, incide a taxa de juros SELIC

#### INCONSTITUCIONALIDADE

É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade ou ilegalidade e, em obediência ao Princípio da Legalidade, 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

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas, vencidos os conselheiros Thiago Taborda Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues que aplicavam o artigo 150, §4º do CTN, reconhecendo a decadência em parte e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para que o enquadramento da atividade econômica seja realizado por estabelecimento da recorrente

Ana Maria Bandeira- Relatora.

Júlio César Vieira Gomes – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Júlio César Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Taborda Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Lourenço Ferreira do Prado.

## Relatório

Trata-se de lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição dos empregados, da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e aos terceiros (Salário Educação, SESI, SENAI, SEBRAE e INCRA).

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 49/55), constituem fatos geradores das contribuições lançadas valores pagos aos segurados empregados a título de "Participação nos Lucros ou Resultados — PLR" em desacordo com a legislação.

A auditoria fiscal informa que os fatos geradores são especificamente os seguintes:

### **FATO GERADOR - I - FALTA DE ACORDO DE PLR**

Em algumas competências da matriz e da filial 0004, bem como em todas as competências das filiais 0008, 0011, 0013 e 0015 foi paga participação nos lucros e resultados a empregados sem que tenha havido negociação entre empresa e empregados.

### **FATO GERADOR II- - PAGAMENTO DE BONUS OU PREMIO A TITULO DE PLR**

Em algumas competências na matriz e nas filiais 0004 e 0010 foram pagos valores em desacordo com os estabelecidos nos acordos de PLR apresentados. Tais valores foram pagos a executivos, que ocupavam cargos de gerentes, coordenadores, supervisores, etc.

Estes valores foram considerados pela fiscalização como BÔNUS ou PRÊMIO pagos somente a alguns empregados conforme demonstram os acordos e planilhas de PLR apresentadas pela empresa.

### **FATO GERADOR - V - PAGAMENTO A MAIOR POR LIBERALIDADE**

Nas competências 01/2003, 02/2006 da filial 0004, os valores pagos a título de PLR foram maiores que os apurados pela empresa. Entendeu a auditoria fiscal que a diferença paga meramente por liberalidade da empresa, constitui-se em um BÔNUS ou PRÊMIO pago aos empregados e, portanto incluídos na base de cálculo previdenciária desta notificação.

De acordo com os relatórios de avaliação de desempenho apresentadas pela empresa, o valor total do PLR devido no ano de 2002 seria de R\$ 762,00 e o pagamento foi de R\$830,00 e para o ano de 2005, o valor real do PLR seria de R\$ 480,25 e o pagamento foi de

R\$ 1.055,13. As diferenças entre os valores devidos e os valores pagos foram lançadas como base de contribuição previdenciária, na competência do pagamento final, levando-se em conta os valores das antecipações.

**FATO GERADOR - VI— ACORDO SEM ASSINATURA DE REPRESENTANTE DO SINDICATO E SEM COMPROVANTE DE ARQUIVAMENTO**

O acordo de PLR do ano de 2003, relativo à filial 0004, não continha a assinatura de um representante do sindicato, como também não foi arquivado naquela entidade.

Como não foi cumprida exigência da Lei nº 10.101/2000, a auditoria fiscal considerou que tais valores não poderiam ficar ao abrigo da incidência de contribuição previdenciária.

A auditoria fiscal informa que para o cálculo da contribuição dos segurados foram utilizadas alíquotas de acordo com a faixa salarial, respeitado o limite máximo do salário-de-contribuição e considerando os valores já descontados sobre a folha de pagamento. Os valores individualizados destas contribuições encontram-se nas planilhas anexas.

A autuada teve ciência do lançamento em 19/11/2007 e apresentou defesa (fls. 289/321) onde alega inocorrência de crime contra a ordem tributária e que o crédito constituído contra a Impugnante decorre de divergências de interpretação em relação à natureza jurídica dos pagamentos de PLR efetuados, distanciando-se da prática nefasta de evasão fiscal.

Entende que os administradores devem ser excluídos do pólo passivo da autuação.

Alega que houve a decadência do direito de lançar parcela dos créditos previdenciários em questão.

Discorre sobre conceitos aplicáveis e interpretações das normas, para concluir que não podem ser desnaturados os institutos de direito privado que tenham base "signos" tecnicamente escolhidos pelo Constituinte Originário, evitando-se formas de criar uma tributação desmedida em prejuízo dos princípios e regras constitucionais. No caso concreto tal desnaturação se deu pela inclusão como base de incidência de contribuição previdenciária de valores pagos a título de PLR, os quais não poderiam sofrer esta incidência.

Considera que a conduta da auditoria fiscal vai contra o disposto no art. 110, do CTN, em face do art. 7º, XI, da Constituição Federal.

Argumenta que a participação nos lucros e resultados foge do conceito de remuneração face à ausência de dois requisitos necessários para caracterização do conceito de salário, quais sejam, a habitualidade e a contraprestação pelo serviço prestado.

Quanto ao fato gerador correspondente aos valores pagos sem que tivesse havido negociação (Fato Gerador I), a autuada afirma que havia acordo de PLR, já que aplicado a título supletivo o acordo de PLR já firmado pela filial de São Bernardo do Campo, e que tal acordo era do conhecimento de todos os empregados da autuada.

Entende que ainda que tais valores tenham sido pagos por mera liberalidade, estes não poderiam sofrer incidência de contribuição previdenciária haja vista o pagamento ser esporádico.

Quanto ao "Fato Gerador II ou Prêmios a Título de PLR" e ao "Fato Gerador V - Pagamento a maior por liberalidade" considera que melhor sorte não resta aos argumentos fiscais.

Alega que a fiscalização não demonstrou devidamente as razões pelas quais entendeu ter ocorrido o pagamento de PLR de forma dissonante dos acordos firmados.

Aduz que houve violação aos princípios da verdade material e da proporcionalidade substancial sob o argumento de que quando a Lei nº 10.101/00 traz requisitos para o PLR, não quer ela dizer que se descumpridas tais exigências aquelas verbas terão sua natureza adulterada, deixando de se caracterizar como participação nos lucros.

Apresenta sua irrisignação pela aplicação de alíquota SAT de 3% para todos os estabelecimentos, uma vez que o grau de risco deve ser fixado de acordo com a atividade principal de cada estabelecimento, definido por CNPJ, atividade esta exercida pelo maior número de segurados em cada um dos estabelecimentos, examinados de forma individual.

Entende que mesmo que se admita que o SAT deva ser aplicado à alíquota única, não sendo considerados os estabelecimentos individualmente, a principal atividade da Impugnante, que ocupa o maior número de segurados, é enquadrada no grau de risco médio, ou seja, correspondente à alíquota de 2%.

Por fim, alega a inconstitucionalidade na utilização da taxa de juros SELIC como juros moratórios.

A DRJ São Paulo I (SP) solicitou diligência (fls.565/572) para as seguintes providências:

- Apreciação dos documentos juntados pela empresa, em sua defesa;
- Verificação de existência ou não de erro de enquadramento no grau de risco, de acordo com a atividade econômica preponderante da empresa, especificando qual seria esta e o seu CNAE correspondente, com a indicação, se for o caso, das medidas tomadas pela fiscalização;
- Pronunciamento com relação às alegações da empresa, retro transcritas;
- Manifestação quanto à alteração ou não dos valores lançados nesta NFLD, apresentando, caso verifique a necessidade de retificação, planilha com os valores que devem ser excluídos do lançamento, por competência e levantamento, especificando os motivos de sua alteração.

Em resposta (fls. 574/575), a auditoria fiscal informa que da análise da documentação juntada pela autuada concluiu-se que esta não poderia levar à alteração do lançamento e no que se refere ao inconformismo quanto à alíquota do SAT aplicada no percentual de 3%, a auditoria fiscal assim se manifestou:

*3. A empresa apresentou nesta impugnação planilhas referentes às competências 03/2003, 07/2004, 07/2005 e 07/2006.*

4. A planilha denominada Base Geral das Informações, deveria ter sido elaborada com base na Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE, prevista no Anexo V do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, vigente na época.

5. O Cargo/Função discriminados na planilha Base Geral das Informações não mantêm relação com a Atividade informada na planilha denominada Resumo Geral das Informações — Definição do Grau de Risco e Percentual do SAT. Não havendo portanto, a possibilidade de efetuarmos uma análise da relação entre as planilhas apresentadas.

6. Na elaboração das planilhas a empresa não levou em consideração que existem filiais que desenvolvem mais de uma atividade, como por exemplo, a fabricação de botijão de gás tipo P13, CNAE 28.91 -6- grau de risco 3%, na filial CNPJ 17.958.315/0010-30.

7. A empresa não apresentou planilhas mensais, com o enquadramento dos segurados nos correspondentes graus de risco e atividade preponderante de acordo com a legislação vigente em cada período com base na Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE, prevista no Anexo V do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

8. Nas GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informação a Previdência Social, declarou para o período objeto deste levantamento, 3% de alíquota RAT — Risco de Acidente do Trabalho para todas as filiais, exceto para a matriz (escritório central) e para a filial Cachoeiro CNPJ 179583150011-10 (comércio de equipamentos elétricos). Os estabelecimentos em que declarou 3% de alíquota representam 97% do total de segurados da empresa. Portanto, auto enquadrando -se na atividade preponderante com grau de risco 3%.

9. A atividade econômica principal, constante do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica é a Produção de relaminados, trefilados e perfilados de aço, exceto arames que corresponde ao grau de risco 3% e CNAE 27.29-4 na época da fiscalização.

Devidamente intimada do resultado da diligência, a autuada manifestou-se (fls. 580/597) apresentando as mesmas alegações já apresentadas anteriormente.

Pelo Acórdão nº 16-23.739 (fls. 607/635) a 11ª Turma da DRJ/São Paulo I (SP) considerou o lançamento procedente.

Contra tal decisão, a autuada apresentou recurso tempestivo (fls. 640/687), onde em nada inova.

É o relatório.



## Voto

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

Inicialmente, a recorrente alega inoccorrência de crime contra a ordem tributária e insurge-se contra a elaboração de Representação Fiscal para Fins Penais.

Cumprе dizer que não cabe a esta instância de julgamento manifestar-se sobre a ocorrência ou não de crime de sonegação de contribuição previdenciária, bem como sobre a oportunidade de a auditoria fiscal elaborar a Representação Fiscal para Fins Penais.

Quanto à ocorrência de crime, cabe ao Ministério Público manifestar-se a respeito. Salienta-se que a auditoria fiscal apenas efetuou a representação em face da ocorrência de crime em tese, ou seja, não houve nenhuma conclusão no sentido de que o crime teria efetivamente ocorrido.

Além disso, conforme bem tratado na decisão recorrida, é dever da fiscalização comunicar ao Ministério Público a ocorrência de crime em tese. Tal dever era previsto à época do lançamento nos artigos 616 e 617 da Instrução Normativa (IN) da Secretaria da Receita Previdenciária (SRP) n.º 03, de 14/07/2005.

Portanto, não se pode acolher o inconformismo da recorrente.

Entende a recorrente que os administradores devem ser excluídos do pólo passivo da autuação.

Assevere-se que a auditoria fiscal somente informou os administradores da empresa no relatório denominado Relatório de Representantes Legais (fls. 37/38).

O citado relatório apenas elenca os responsáveis legais pela empresa sem, contudo, atribuir-lhe qualquer responsabilidade, seja solidária ou subsidiária. Tanto é que sequer os administradores foram intimados para apresentação de defesa.

O Relatório de Representantes Legais contém os responsáveis pela gerência da sociedade e os períodos correspondentes, dados obtidos do contrato social e alterações.

Tal relatório serve para subsidiar a Procuradora da Fazenda Nacional – PFN na necessidade de identificar as pessoas que poderiam ser responsabilizadas na esfera judicial, caso fosse constatada a prática de atos com infração de leis, conforme determina o Código Tributário Nacional art. 135, Inciso I e permitir que se cumpra o estabelecido no inciso I do § 5º art. 2º da lei nº 6.830/1980 que estabelece o seguinte:

*Art. 2º Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não-tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.*

.....  
§ 5º O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

*I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros (g.n.);*

Assim, não há razão no pedido da recorrente uma vez que os administradores não integram o pólo passivo da presente autuação.

Como preliminar, a recorrente argumenta que parte do crédito lançado estaria alcançado pela decadência.

O lançamento em questão foi efetuado com amparo no art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

Entretanto, 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 n. 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 os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 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.

Da análise do caso concreto, verifica-se que o lançamento em tela refere-se a período compreendido entre **01/2002 a 08/2006** e foi efetuado em **19/11/2007**, data da intimação do sujeito passivo.

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 Código 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)

No caso em tela, trata-se do lançamento contribuições, cujos fatos geradores não são reconhecidos como tal pela empresa, restando claro que, com relação aos mesmos, a recorrente não efetuou qualquer antecipação. Nesse sentido, pela aplicação do art. 173, inciso I do CTN, estariam abrangidos pela decadência os fatos geradores ocorridos até a competência 11/2001, inclusive. Como o lançamento contempla competências posteriores a 11/2001, não há que se falar em decadência no presente caso.

Quanto ao mérito, o cerne do recurso apresentado pela recorrente repousa na tese de que a participação nos lucros e resultados como direito constitucional, não poderia sofrer incidência de contribuição previdenciária, ainda que não cumpridos os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/2000, além disso, estariam ausentes dois requisitos necessários para caracterização do conceito de salário, quais sejam, a habitualidade e a contraprestação pelo serviço prestado.

Não assiste razão à recorrente.

A parcela denominada participação nos lucros é uma garantia constitucional nos termos do inciso XI do art. 7º, *in verbis*:

*Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visam à melhoria de sua condição social: (...)*

*XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei. (g.n.)*

Da leitura do dispositivo, pode-se concluir que o direito a participação dos lucros, sem vinculação à remuneração, não é auto aplicável, sendo sua eficácia limitada a edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso anteriormente transcrito.

A necessidade de lei com o objetivo de estabelecer as condições para que o pagamento de importâncias a título de participação nos lucros fosse desvinculado da remuneração pode ser inferida nas manifestações dos Exmos. Ministros do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Mandado de Injunção nº 426, onde foi Relator o Ministro Ilmar Galvão.

O citado MI tinha por escopo suprir omissão do Poder Legislativo na regulamentação do art. 7º, inc. XI, da Constituição da República, referente a participação nos lucros dos trabalhadores e o STF julgou a citada ação prejudicada, face a superveniência da medida provisória regulamentadora.

Em seu voto, o Ministro ILMAR GALVÃO, assim se manifestou:

*O mandado de injunção pretende o reconhecimento da omissão do Congresso Nacional em regulamentar o dispositivo que garante o direito dos trabalhadores de participarem dos lucros e resultados da empresa (art. 7º, inc. IX, da CF), concedendo-se a ordem para efeito de implementar in concreto o pagamento de tais verbas, sem prejuízo dos valores correspondentes à remuneração.*

*Tendo em vista a continuação da transcrição a edição, superveniente ao julgamento do presente WRIT injuncional, da Medida Provisória nº 1.136, de 26 de setembro de 1995, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências, verifica-se a perda do objeto desta impetração, a partir da possibilidade de os trabalhadores, que se achem nas condições previstas na norma constitucional invocada, terem garantida a participação nos lucros e nos resultados da empresa. (grifei)*

Para que o pagamento de participação nos lucros e resultados não sofra incidência de contribuições previdenciárias é necessário que sejam observadas as disposições da Lei nº 10.101/2000, conforme previsto na alínea “j” do parágrafo 9º do art. 28 da lei nº 8.212/91.

Analisando-se a mencionada lei, verifica-se que o pagamento efetuado pela recorrente a título de participação nos lucros não encontra amparo na mesma, senão vejamos;

Para o pagamento a título de distribuição de lucros é necessária uma série de requisitos, conforme estabelece o art. 2º da referida lei, *in verbis*:

*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 (g.n.)*

A recorrente efetuou pagamentos de participação nos lucros e resultados a empregados vinculados a determinados estabelecimentos para os quais não houve negociação e, em sua defesa, argumenta que utilizou acordo firmado com trabalhadores de outra base territorial, no caso, dos trabalhadores vinculados à filial de São Bernardo do Campo (SP).

Entendo que o acordo ou convenção coletiva efetuados para os empregados que exercem suas atividades na base territorial de determinado sindicato somente tem validade para aqueles empregados não podem ser utilizada para pagamento de PLR para empregados vinculados a filiais para os quais não houve acordo ou convenção coletiva de trabalho.

A recorrente teria efetuado pagamento de valores a título de participação nos lucros em valores superiores ao acordado, no caso de empregados com cargos de gerentes, coordenadores, supervisores, etc, os quais foram considerados pela fiscalização como Bônus ou prêmios e na filial 0004, a recorrente pagou valores superiores ao acordado por mera liberalidade.

Como já argüido, ainda que seja direito constitucional, o pagamento de PLR deve obedecer ao disposto na Lei nº 10.101/2000 a qual estabelece a necessidade de acordo ou convenção coletiva de trabalho determinando as condições para o pagamento.

Se a recorrente efetua pagamentos de valores não previstos nesses instrumentos de negociação, não cumpriu o que dispôs a lei e assim descaracteriza o pagamento como participação nos lucros e resultados, dando-lhe uma característica de verba integrante do salário de contribuição.

Outra irregularidade cometida pela recorrente, refere-se a pagamento de PLR efetuado com base em acordo em que não houve participação de representante do sindicato e tampouco o arquivamento do instrumento de negociação na entidade sindical.

Embora a recorrente entenda que tal fato não é suficiente para descaracterizar o pagamento efetuado como participação nos lucros e resultados, cabe comentar que a própria Lei 10.101/2000 estabeleceu que a comissão a ser formada para negociação da participação nos lucros e resultados deveria ser integrada, além dos representantes escolhidos pelas partes, por um representante do Sindicato da categoria;

O legislador ordinário fez constar na lei essa determinação, pelo simples fato de que a participação do representante do Sindicato nas negociações entre empresa e trabalhador é **Preceito Constitucional** disposto no inciso VI do art. 8º da Carta Magna e nesse sentido, pressuposto de validade do acordo firmado;

*Art. 8º É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte: (...)*

*VI - é obrigatória a participação dos sindicatos nas negociações coletivas de trabalho*

Assim, entendo que para que se considere cumprido o dispositivo legal, é necessário não só a participação do sindicato na negociação do acordo como também o arquivamento do acordo no Sindicato da categoria.

Cumprir informar que a auditoria fiscal, sobre os mesmos fatos geradores, efetuou o lançamento da contribuição destinada ao FNDE – Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação, o Salário Família, em autuação à parte, para a situação em que a recorrente havia feito a opção de recolhimento direto àquele órgão e não o fez.

Tal lançamento encontra-se nos autos do processo nº 14485.002442/2007-84, cujo recurso já foi julgado pela 3ª Turma Especial que pelo Acórdão nº 2803.01.148, manteve o lançamento no mérito com os argumentos do Conselheiro Relator Helton Carlos Praia de Lima abaixo transcritos com a devida vênia:

*A atividade da autoridade administrativa encontra-se vinculada, no caso, aos dispositivos legais mencionados, não possuindo competência para declarar indevidas contribuições previstas na legislação previdenciária, incidentes sobre valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a lei específica, cujo recolhimento à empresa está obrigada. Os pagamentos efetuados a título de PLR não atenderam plenamente os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/00, conforme explicitado no Relatório Fiscal.*



*Os pagamentos referentes à matriz, nas competências 03/2002, 01/2003, 03/2003, 07/2003, 08/2003, 02/2004, 12/2004, 02/2005, 02/2006 e 03/2006, à filial 0004, nas competências 06/2004, 12/2004, 01/2005 e 02/2005, e à filial 0008, em todas as competências não foram objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, não tendo sido apresentados acordos de PLR relativos a eles. Quanto aos acordos de PLR firmados pela filial 0004 — São Bernardo do Campo, citados pela impugnante, se referem apenas aos empregados deste estabelecimento, e aos anos base 2001, 2002, 2003, 2005 e 2006, conforme consta expressamente dos "Instrumentos de Contrato de Participação dos Trabalhadores nos Resultados da Empresa", anexados, por ela, em cópia, aos autos, dos quais transcreve-se trechos a seguir, não havendo que se falar em sua aplicação supletiva aos demais estabelecimentos da empresa.*

*Instrumento de 18/05/2001:*

*O presente contrato visa estabelecer única e exclusivamente o Sistema de Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados da Empresa, para os empregados da "Mangels" — Divisão Aços, com estabelecimento na cidade de São Bernardo do Campo, Estado de São Paulo, à Rua Max Mangels Sênior nº 777, inscrita no CGC/MF sob nº 17.958.315/000491, e definir o valor da participação a ser atribuída a cada empregado, de forma condicionada ao atingimento das Metas de Lucro e Resultados estabelecidas, para o ano base 2.001. (...)*

*Destarte, o pagamento de PLR em desacordo ao art. 28, § 9º, "j" da Lei n.º 8.212/91, caracteriza-se como verba integrante do salário de contribuição.*

*Os pagamentos referentes à matriz, na competência 08/2006, à filial 0004, nas competências 01/2002, 02/2002, 03/2006 e 08/2006, bem como nas competências 01/2003 e 02/2006, e à filial 0010, nas competências 03/2006 e 08/2006 foram efetuados em desacordo com os estabelecidos nos acordos de PLR apresentados, somente a alguns de seus empregados— executivos ou a maior, além do devido conforme os relatórios de avaliação e desempenho, havendo inexistência de regras para a sua realização.*

*A fiscalização demonstrou que o pagamento de PLR ocorreu de forma dissonante dos acordos firmados, conforme se observa no trecho do Relatório Fiscal a seguir transcrito:*

*O fato gerador das contribuições lançadas nos códigos de lançamentos e nas competências acima, foi o pagamento aos empregados de valores a ,titulo de "Participação nos Lucros ou Resultados — PLR" em desacordo com a legislação, o que, impossibilitou afastar tais pagamentos da base de incidência das contribuições previdenciárias, em virtude do disposto no § 9º, "j", do artigo 28 da Lei 8.212/91... (...)*

*... Não foram cumpridas as regras estabelecidas no acordos de PLR apresentados para as competências acima, como estabelece o parágrafo 1º Do art. 2º Da Lei 10.101/00 e por isto tais valores foram lançados como base de calculo de contribuição previdenciária na presente notificação. (...)*



*... Não se incentiva produtividade se não há necessidade das regras serem cumpridas.*

*Os pagamentos referentes à filial 0004, nas competências 07/2003, 01/2004 e 03/2004 foram efetuados com base em acordo de PLR sem assinatura do representante do sindicato e sem comprovante de seu arquivamento na entidade sindical dos trabalhadores. Não foi demonstrado o cumprimento da exigência relativa ao arquivamento do instrumento de acordo celebrado na entidade sindical dos trabalhadores, prevista no parágrafo 2º do artigo 2º da Lei nº 10.101/00. Não se trata de formalidade excessiva, mas de observância da legislação mencionada (art. 7º, XI da CF/88; Lei nº 10.101/00; art. 28, parágrafo 9º, alínea "j" da Lei nº 8.212/91) que exige, para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição, e não esteja sujeito à incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros, o arquivamento do acordo de PLR celebrado na entidade sindical dos trabalhadores. (...)*

*Desse modo, uma vez não cumpridos os requisitos previstos na lei específica (Lei nº 10.101/2000 e art. 28, §9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91), há que se considerar a parcela paga em desacordo com o ordenamento jurídico, a título de PLR, como parcela integrante do salário de contribuição, não podendo se enquadrar na hipótese de isenção prevista no ordenamento jurídico vigente. A autoridade fiscal agiu corretamente ao lavrar a presente NFLD, nos termos do art. 37 da Lei nº 8.212/91 e parágrafo único do artigo 142 do CTN.*

Diante das argumentações apresentadas, entendo que o lançamento deve prevalecer no mérito.

A recorrente apresenta seu inconformismo quanto à alíquota SAT de 3% para todos os estabelecimentos.

Para ela o grau de risco deve ser fixado de acordo com a atividade principal de cada estabelecimento, definido por CNPJ, atividade esta exercida pelo maior número de segurados em cada um dos estabelecimentos, examinados de forma individual.

Aduz que a alíquota correta deveria ser de 2%, correspondente ao grau de risco médio.

É importante destacar que a auditoria fiscal, em resposta à diligência solicitada pela primeira instância, informou que nas GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informação a Previdência Social, a empresa declarou para o período objeto deste levantamento, 3% de alíquota RAT — Risco de Acidente do Trabalho para todas as filiais, exceto para a matriz (escritório central) e para a filial Cachoeiro CNPJ 179583150011-10 (comércio de equipamentos elétricos).

Concluiu que a própria empresa auto enquadrou-se na atividade preponderante com grau de risco 3, uma vez que os estabelecimentos em que declarou 3% de alíquota representam 97% do total de segurados da empresa.

Verifica-se, portanto, que a própria empresa considerou que as atividades desenvolvidas em seus estabelecimentos levavam ao enquadramento na alíquota de 3% de SAT, à exceção da matriz (escritório central) e da filial Cachoeiro CNPJ 179583150011-10 (comércio de equipamentos elétricos).

Da informação acima, pode-se concluir que a auditoria fiscal somente considerou alíquota de SAT divergente daquela considerada pela empresa nos dois estabelecimentos mencionados, escritório central e filial destinada ao comércio de equipamentos elétricos.

Tal conduta da auditoria fiscal teve por base o art. 202, § 3º do Decreto nº 3.048/1999 que assim dispõe:

*Art.202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos do arts. 64a70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:*

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

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

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

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

Ocorre que foi aprovado o PARECER PGFN/CRJ/Nº 2120 /2011 que trata da matéria, por meio de Despacho do Ministro da Fazenda publicado no Diário Oficial da União de 15/12/2011, o qual dispôs o seguinte:

*"Contribuição Previdenciária. Alíquota da contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT)."*

*Assunto: Contribuição Previdenciária. Alíquota da contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT). Grau de risco da atividade desenvolvida em cada estabelecimento empresarial individualizado pelo seu CNPJ, ou pelo grau do risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.*

*Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça.*

*Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.*

*Aprovo o PARECER PGFN/CRJ/Nº 2120 /2011, de 10 de novembro de 2011, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que concluiu pela dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e pela desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante, nas ações judiciais que discutam a aplicação da alíquota da contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.*

A partir da publicação da aprovação do citado parecer, resta claro que, relativamente ao cálculo do grau de risco, deve-se observar a atividade preponderante desenvolvida em cada estabelecimento individualmente.

Nesse sentido, quanto aos estabelecimentos matriz e filial Cachoeiro CNPJ 179583150011-10, entendo que a contribuição do SAT deve ser recalculada de acordo com a alíquota correspondente à atividade desenvolvida pela maioria dos empregados vinculados a estes estabelecimentos.

Por fim, a recorrente questiona a aplicação da taxa de juros SELIC como juros moratórios argumentando que seria ilegal e inconstitucional.

A taxa de juros SELIC foi aplicada tendo como base no art. 34 da Lei nº 8.212/1991, vigente à época do lançamento e não cabe ao julgador no âmbito administrativo afastar a aplicação de legislação vigente no ordenamento jurídico pátrio, sob o argumento de que seria inconstitucional

A impossibilidade acima decorre do fato ser o controle da constitucionalidade no Brasil do tipo jurisdicional, que recebe tal denominação por ser exercido por um órgão integrado ao Poder Judiciário.

O controle jurisdicional da constitucionalidade das leis e atos normativos, também chamado controle repressivo típico, pode se dar pela via de defesa (também chamada controle difuso, aberto, incidental e via de exceção) e pela via de ação (também chamada de controle concentrado, abstrato, reservado, direto ou principal), e até que determinada lei seja julgada inconstitucional e então retirada do ordenamento jurídico nacional, não cabe à administração pública negar-se a aplicá-la;

Ainda excepcionalmente, admite-se que, por ato administrativo expresso e formal, o chefe do Poder Executivo (mas não os seus subalternos) negue cumprimento a uma lei ou ato normativo que entenda flagrantemente inconstitucional até que a questão seja apreciada pelo Poder Judiciário, conforme já decidiu o STF (RTJ 151/331). No mesmo sentido decidiu o Tribunal de Justiça de São Paulo:

*“Mandado de segurança - Ato administrativo - Prefeito municipal - Sustação de cumprimento de lei municipal - Disposição sobre reenquadramento de servidores municipais em decorrência do exercício de cargo em comissão - Admissibilidade - Possibilidade da Administração negar aplicação a uma lei que repare inconstitucional - Dever de velar pela Constituição que compete aos três poderes -*

*Desobrigatoriedade do Executivo em acatar normas legislativas contrárias à Constituição ou a leis hierarquicamente superiores - Segurança denegada - Recurso não provido. Nivelados no plano governamental, o Executivo e o Legislativo praticam atos de igual categoria, e com idêntica presunção de legitimidade. Se assim é, não se há de negar ao chefe do Executivo a faculdade de recusar-se a cumprir ato legislativo inconstitucional, desde que por ato administrativo formal e expresso declare a sua recusa e aponte a inconstitucionalidade de que se reveste (Apelação Cível n. 220.155-1 - Campinas - Relator: Gonzaga Franceschini - Juis Saraiva 21). (g.n.)”*

A abstenção de manifestação a respeito de constitucionalidade de dispositivos legais vigentes é pacífico na instância administrativa de julgamento, conforme se verifica na decisão deste Conselho que decidiu por sumular a questão por meio da Súmula nº 02 publicada no DOU em 07/12/2010, por meio da Portaria CARF nº 49, *in verbis*:

*Súmula CARF nº 2:*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Ademais, relativamente à aplicação da taxa de juros SELIC, também há súmula do CARF tratando a matéria, no caso a Súmula nº 04, também publicada por meio da portaria citada.

*Súmula CARF nº4: 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.*

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de CONHECER do recurso e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para que sejam recalculadas as contribuições do SAT da matriz e da filial Cachoeiro de acordo com a alíquota correspondente à atividade preponderante nestes estabelecimentos.

É como voto.

Ana Maria Bandeira - Relatora