



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

Processo n° 17546.000922/2007-37
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° 2202-003.156 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de fevereiro de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente DELPHI AUTOMOTIVE SYSTEMS DO BRASIL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/07/2005

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - INOBSERVÂNCIA DE REGULARIDADE NO LANÇAMENTO - NÃO OCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA - NÃO APRECIÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

A legislação ordinária de custeio previdenciário não pode ser afastada em âmbito administrativo por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - SÚMULA VINCULANTE STF Nº. 8 - PERÍODO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA QUINQUÊNAL - APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, CTN.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991. Após, editou a Súmula Vinculante nº 8, publicada em 20.06.2008, nos seguintes termos: “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os

Processo nº 17546.000922/2007-37
Acórdão n.º **2202-003.156**

S2-C2T2
Fl. 702

HENRIQUE SALES PARADA para redigir o voto vencedor na parte em que o Relator foi vencido.

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro - Relator

Márcio Henrique Sales Parada - Redator designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Eduardo de Oliveira, Márcio Henrique Sales Parada, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Martin da Silva Gesto, Wilson Antônio de Souza Corrêa (Suplente convocado), José Alfredo Duarte Filho (Suplente convocado).

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** apresentado contra **Acórdão nº 17-22.471 - 10ª Turma** da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de São Paulo I – SP que julgou procedente em parte o lançamento, oriundo de descumprimento de obrigação tributária legal principal, fl. 01, **Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 37.017.012-1**, no montante original de R\$ 5.753.665,03.

Conforme o Relatório Fiscal, às fls. 128 a 133, o lançamento se refere a contribuições devidas ao Fundo de Regime Geral de Previdência Social e não recolhidas na sua totalidade em épocas próprias, correspondentes à parte da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho — SAT/RAT e as destinadas às outras entidades, abrangendo o período de 01/2000 à 07/2005, relativas às contribuições do Patrocinador Delphi Automotive Systems do Brasil Ltda ao fundo de pensão denominado PREVI-GM, condicionando, em Regulamento Complementar para o Plano de Aposentadoria, a participação de empregados com mais de 60 dias de vínculo empregatício.

Ou seja, o Relatório Fiscal, às fls. 128 a 133 mostra que o levantamento de débito se deu em virtude da constatação de que a empresa Delphi Automotive Systems do Brasil Ltda, no REGULAMENTO COMPLEMENTAR PARA O PLANO DE APOSENTADORIA, item A.3.1 assim determinou:

"são participantes todos os empregados das patrocinadoras ou da Sociedade, com mais de 60 dias de vínculo empregatício e seus ex-empregados, cuja participação seja admitida neste Regulamento."

Nos termos do Relatório Fiscal:

Considerando a carência de 60 dias imposta aos novos empregados, e que nenhum dos dispositivos legais retro citados fazem qualquer ressalva à alguma condição para que todos os empregados tenham acesso ao Plano de Benefícios, esta fiscalização conclui que o Plano PREVIGM não é extensivo a todos,, ou seja fere o caráter de universalidade das normas retro mencionadas, e, portanto os valores dos pagamentos efetuados pela empresa Patrocinadora, integram a base de cálculo para incidência de contribuições previdenciárias e de contribuições por lei devidas a terceiros Foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 09250891, às fls. 98 a 103.

O **período do débito**, conforme o Relatório Discriminativo Sintético de Débito - DSD, às fls. 18, é de **01/2000 a 07/2005**.

A Recorrente teve **ciência da NFLD** no dia **14.09.2006**, às fls. 01.

No Relatório de Documentos Apresentados – RDA às fls. 32 a 91, a Auditoria-Fiscal relaciona **os recolhimentos feitos pela Recorrente, em todas as competências, de 05/1999 a 06/1999 e 01/2000 a 07/2005.**

A **Recorrente apresentou Impugnação, tempestiva**, na qual, segundo o Relatório da decisão de primeira instância:

1 — Não há que se falar na incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores destinados ao custeio de planos de previdência complementar posto que a Impugnante disponibilizou a todos os empregados o direito à participação, estipulando um prazo de carência relativo ao período de experiência que possuem um contrato de trabalho por prazo determinado, sendo certo que todos os empregados que ultrapassam este prazo e passam a manter um contrato de trabalho por prazo indeterminado, têm direito ao plano sem qualquer distinção.

2 — O plano de previdência em comento foi submetido à análise da Secretaria de Previdência Complementar — SPC, a qual homologou e autorizou o seu funcionamento, sem qualquer restrição, sendo que tal órgão é o único que tem competência para verificar se os planos de previdência complementar estão em plena adequação à legislação em vigor.

3 — Não obstante, o art. 202 da Constituição Federal, c/c art. 68 da Lei Complementar 109/2001 e art. 457 da CLT, alterado pela Lei 10.243/2001, revogaram a previsão constante da Lei 8.212/91 acerca da necessidade de extensão da previdência privada a todos os empregados para que não tenha natureza remuneratória, não havendo que se falar em caráter salarial da verba paga pela empresa Notificada, o que também enseja a declaração de insubsistência da presente NFLD.

4— **Não há como prosperar a apuração da alíquota de 3% para o SAT** ressaltando-se que será apresentada defesa em outra NFLD lavrada referente a diferença de alíquota, requerendo o sobrestamento do presente feito até a análise da defesa da NFLD 37.017.013-0.

5 - **A atividade preponderante da empresa, considerando-se todos os estabelecimentos**, é a montagem de chicotes elétricos para veículos automotores, não envolvendo a fabricação de fios e/ou cabos elétricos, mas tão somente a montagem dos fios entre eles e aos conectores das extremidades. A Impugnante menciona Parecer Técnico elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas — IPT informando que as atividades preponderantes de quatro estabelecimentos que representam 85%, são montagens mecânicas com uso de mão-de-obra, classificadas no grau de risco médio e que o CNAE que enquadra de forma mais específica a atividade preponderante da empresa é o de nº 34.49-05-02 — Fabricação de peças e Acessórios para Veículos Automotores, não classificados em outra subclasse.

6 — A autuação foi realizada somente com base em documentos e o Parecer do IPT fez ampla pesquisa de campo e, por se tratar de tributo feito por meio de auto-lançamento, o que deve ser considerado é a atividade preponderante de fato realizada e não àquela cadastrada na Receita Federal.

7 — A exclusão dos empregados que exercem atividade-meio, na determinação da atividade preponderante da empresa, nos termos da Orientação Normativa n° 02/97, é ilegal e inconstitucional, incluindo conceito inexistente na lei e no decreto regulamentador.

8 — A apuração da alíquota do SAT, por se tratar de contribuição de natureza securitária, pode e deve ser feita de acordo com cada estabelecimento e não com base na globalidade dos empregados, desde que possuam CNPJ próprios, conforme entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça — STJ.

9 — Requer improcedência da exigência fiscal, provar o alegado por todos os meios em direito admitidos e que todas as intimações sejam encaminhadas para o advogado da Defendente.

Ainda assim, nos Anexos à Impugnação referente ao processo n° 15760.000003/2008-84, a empresa apresenta **cópia autenticada do Parecer Técnico n° 10 453-301, de maio/2006, elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas – IPT**, às fls. 198 a 318.

Os autos foram baixados em diligência fiscal, às fls. 210, com os seguintes quesitos:

3.- De forma que estamos restituindo os autos à fiscalização, a fim de que sejam observados os seguintes procedimentos, caso haja alguma modificação no presente:

a) Os mesmos procedimentos, critérios e parâmetros utilizados por ocasião da lavratura da Notificação, tais como, padrão monetário, valor originário, etc., devem ser mantidos na retificação;

b) Caso a retificação ocorra com base em comprovantes de recolhimento, é de se observar que somente o recolhimento efetuado até a data da lavratura da Notificação, inclusive, será considerado para fins de retificação do lançamento, devendo tal ocorrência ser informada através da Informação Fiscal;

c) Os documentos de recolhimentos juntados aos autos, devem ser confirmados através do Conta Corrente ou da escrituração da empresa, devendo tal ocorrência ser consignada na Informação Fiscal;

d) As modificações que porventura ocorram no valor do débito, precisam estar demonstradas parcela por parcela, a fim de permitir ao contribuinte, a visualização da nova composição do débito.

A Autoridade Fiscal se manifestou em resposta à Diligência Fiscal, às fls. 211 a 214, abordando dentre outros aspectos:

A empresa alega em sua defesa as fls. 146 do processo que não há qualquer discriminação na disponibilização do plano de previdência privada, pois os empregados que não são elegíveis ao plano possuem na verdade, um contrato de trabalho por prazo determinado (destaque nosso) , sendo certo que todos os empregados que ultrapassam este prazo e passam a manter um contrato de trabalho por prazo indeterminado, tem direito a participar do plano de previdência privada, sem qualquer distinção de cargo, salário ou localidade. Que além disso, é importante destacar que a referida carência é aplicada uniformemente a todos os empregados que ingressaram na empresa.

Ao se examinar a questão suscitada pela Defendente nos deparamos com a alegação de que a empresa celebra dois contratos distintos, ou seja, um contrato por prazo determinado (conforme suas próprias palavras) e outro contrato por prazo indeterminado; vencido o prazo da experiência, no seu entender, extinto está o contrato por prazo determinado, e inicia-se outro contrato por prazo indeterminado; há que se ressaltar que o contrato celebrado nos moldes da CLT, embora haja previsão para contrato determinado para o período da experiência , contudo o art.453 assevera:

(...) Assim, vemos que mesmo o contrato de experiência é um apêndice do contrato de prazo indeterminado, e a contagem de tempo soma-se ao do contrato por prazo indeterminado e portanto, seu caráter do início ao fim é de contrato por prazo indeterminado; o fato de conter no seu interregno a contemplação de um período de experiência não retira a sua natureza essencial de contrato por prazo indeterminado; assim vemos que, a empresa discrimina sim o acesso de todos os empregados ao plano de previdência privada, não cabendo a alegação de dois contratos com prazos diferenciados.

(...) Depois a empresa passa a questionar a aplicação da alíquota de 3% neste débito, enumerando todo o arrazoado contido na NFLD DEBCAD n° 37.017.013-0. Cabe salientar que o referido Parecer encomendado pela Defendente foi elaborado e concluído pelo IPT — Instituto de Pesquisas Tecnológicas , peça de caráter eminentemente técnica assinada por engenheiros de diversas especialidades.

Ainda que os fiscais autores do feito tivessem capacitação técnica para adentrar ao mérito do referido Parecer, mesmo assim não poderiam emitir juízo de valor sobre o laudo apresentado, posto que estariam como que sob "SUSPEIÇÃO", vez que a nossa tradição processual manda que pareceres ou laudos sejam apreciados por pessoas não diretamente envolvidas no litígio, mas por pessoa com capacidade técnica compatível e

principalmente que não tenha envolvimento com as partes do processo.

A despeito da questão supra mencionada, há que se ressaltar que quaisquer que sejam as conclusões do referido Parecer, nenhuma delas terá o condão de afastar aquilo que está estabelecido na norma legal no que respeita ao enquadramento do SAT. A empresa se auto enquadrou para a contribuição do SAT, a partir de 01.07.1997, na alíquota geral de 2%, que no dizer da Defendente as fls. 473 do presente, o SAT utilizado é relativo ao CNAE 34.49-5 — ou seja: FABRICAÇÃO DE PEÇAS E ACESSÓRIOS PARA VEÍCULOS AUTOMOTORES NÃO CLASSIFICADOS EM OUTRA SUBCLASSE (grifo nosso), porquanto enfatiza que a atividade preponderante da empresa não é a fabricação dos cabos elétricos para o chicote, mas a montagem desses cabos, os quais já são comprados acabados, restando tão somente a construção dos chamados chicotes a partir desses cabos. A Defendente ao advogar o CNAE 34.49-5 omitiu habilmente a palavra chave (de METAL) da descrição do CNAE pretendido, pois que a denominação constante da listagem do CNAE para esta classificação é:

34.49-5 — FABRICAÇÃO DE PEÇAS E ACESSÓRIOS DE METAL PARA VEÍCULOS AUTOMOTORES NÃO CLASSIFICADOS EM OUTRA CLASSE.

Ora, o chicote como produto acabado da DELPHI, não é de METAL mas sim produto eminentemente de material elétrico. O fato da empresa asseverar que os materiais elétricos já chegam prontos/acabados, nas fábricas, não desconstitui o fato de que o chamado CHICOTE, produto acabado da empresa, é composição de material elétrico/eletrônico, e portanto tal auto-enquadramento jamais poderia se dar como "PEÇAS E ACESSÓRIOS DE METAL", conforme pretende.

Sendo o CHICOTE, produto acabado primordial da empresa, mesmo que se admita por um instante a montagem do produto a partir de fios e cabos comprados de terceiros, essa montagem (que é uma das modalidades das atividades da indústria) jamais se enquadraria como produto de METAL, fato esse que desautoriza meridianamente a sua pretendida classificação naquele CNAE.

Ora o produto de maior relevância da empresa, o CHICOTE, é de conhecimento universal como sendo um produto eminentemente de composição elétrica, jamais como PEÇA OU ACESSÓRIO DE METAL. Em nenhum momento se disse que a empresa fabrica ou fabricou fios ou cabos elétricos, mas que fabrica sem sombra de dúvidas os CHICOTES de composição predominantemente elétrico.

Para corroborar o erro do auto enquadramento da empresa na escolha do CNAE, basta tão somente que analisemos a classificação geral e a específica do código do CNAE por ela escolhido:

CLASSIFICAÇÃO GERAL: FABRICAÇÃO DE PEÇAS E ACESSÓRIOS PARA VEÍCULOS AUTOMOTORES:

34.41-0 - FABRICAÇÃO DE PEÇAS E ACESSÓRIOS PARA O SISTEMA MOTOR 34.42-8 — FABRICAÇÃO DE PEÇAS E ACESSÓRIOS PARA OS SISTEMAS DE MARCHA E TRANSMISSÃO.

34.43-6 — FABRICAÇÃO DE PEÇAS E ACESSÓRIOS PARA O SISTEMA DE FREIOS.

4.44-4 — FABRICAÇÃO DE PEÇAS E ACESSÓRIOS PARA O SISTEMA DE DIREÇÃO E SUSPENSÃO.

34.49-5 — FABRICAÇÃO DE PEÇAS E ACESSÓRIOS DE METAL PARA VEÍCULOS AUTOMOTORES NÃO CLASSIFICADOS EM OUTRA CLASSE É notória a intenção do legislador ao descrever este CNAE, que as peças e acessórios dos sistemas motor, marcha, transmissão, freios, direção e suspensão são de composição METÁLICA.

A empresa fabrica chicotes (mesmo que assevere que não fabrique os fios e cabos que compõem o chicote) e estes chicotes não são de METAIS, e sim de composição eminentemente elétrico. Portanto inadequada e completamente descabida a pretendida classificação como peças e acessórios de METAL, porquanto o CHICOTE é de composição predominantemente elétrica.

Seria o mesmo sustentar que na fabricação de motores elétricos montado a partir inclusive de fios e cabos elétricos, a empresa que os fabricasse dissesse que não fabrica os tais cabos e fios tão somente recebe a matéria prima já pronta, para dizer que o seu produto acabado não é fabricação de motores elétricos no conceito tradicional, a fim de pretender outra classificação de seu processo produtivo.

Assim sendo, por mais técnico e idôneo que seja um parecer, este não pode suplantar a norma legal, não tem a competência de mudar aquilo que a lei estabeleceu como classificação de atividades .sinônimas. A conclusão da empresa as fls. 473 que assevera "in verbis": - "Por fim, é importante destacar que o Parecer do IPT analisa as atividades da empresa desde a fundação desta (separação da GM) o que ocorreu em 1999, restando, portanto, comprovada que a atividade, da empresa de MONTAGEM MECÂNICA COM USO DE MÃO DE OBRA sempre foi a atividade preponderante da empresa".

, Tal assertiva por parte da Defendente é incabível sob todos os aspectos, porquanto a montagem de um chicote, que nada mais é do que fabricação de produto acabado de partes e peças eminentemente elétricas, não pode ser considerado como produto acabado de composição METÁLICA, daí errônea e equivocada a auto classificação promovida pela empresa.

Para que se chegue a estas óbvias conclusões não é necessário visita aos estabelecimentos da empresa, conforme alega no penúltimo parágrafo das fls. 473 do processo.

Isto posto, ratificamos "in totum" os termos e conclusões do Relatório Fiscal as fls. 408 a 436 no tocante a classificação da atividade econômica da empresa no CNAE 31.60-7 — FABRICAÇÃO DE MATERIAL ELÉTRICO PARA VEÍCULOS —EXCLUSIVE BATERIAS.

A Recorrida analisou a autuação e a impugnação, julgando procedente a autuação, conforme Ementa do **Acórdão nº 17-22.471 - 10ª Turma** da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de São Paulo I - SP, a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/07/2005

NFLD Debcad nº37.017.012-1

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR - A exigência de que o pagamento de Plano de Previdência Privada deva ser extensivo a todos os segurados da empresa, é requisito essencial para que tal parcela seja incluída no rol das não incidências do art. 28, § 9º, alínea "p", da Lei 8.212/91.

SAT/RAT - O enquadramento no código destinado ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa é de responsabilidade da empresa, sendo fixado a partir da atividade preponderante da empresa na Classificação Nacional de Atividade Econômica - CNAE e sujeito à revisão pela Auditoria Fiscal, nos termos do art. 202 do Decreto nº 3.048/99.

ILEGALIDADE A declaração de inconstitucional idade ou ilegal idade de atos normativos é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário

Lançamento Procedente

Inconformada com a decisão da recorrida, **a Recorrente apresentou Recurso Voluntário**, onde alega, em apertada síntese:

(i) Da decadência do direito do lançamento Primeiramente, é importante destacar que se operou a decadência em relação às competências anteriores a 09/2001.

Isto porque referida NFLD abrange supostos débitos das competências de 01/2000 a 07/2005. Porém, esta NFLD somente foi lavrada pela Fiscalização em setembro de 2006, sendo certo portanto que a notificação visa constituir créditos relativos a uma competência anterior ao prazo decadencial de 5 anos estipulado pela legislação.

(ii) Da ilegalidade da não incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores destinados à previdência complementar.

Isto porque, a empresa sempre disponibilizou a todos empregados o direito a participar do plano de previdência complementar, sendo certo que jamais privou determinado grupo de empregados ao recebimento de referido direito.

O que a empresa faz, isso sim, é estipular um prazo de carência - exatamente o mesmo prazo relativo ao contrato de experiência dos novos empregados - para que estes sejam elegíveis à participação no plano de previdência complementar.

(...) Assim, verifica-se que não há qualquer discriminação na disponibilização do plano de previdência privada, pois os empregados que não são elegíveis ao plano possuem, na verdade, um contrato de trabalho por prazo determinado, sendo certo que todos os empregados que ultrapassam este prazo e passam a manter um contrato de trabalho por prazo indeterminado, têm direito a participar do plano de previdência privada, sem qualquer distinção de cargo, salário ou localidade.

(...) Assim sendo, não só o plano em análise foi previamente submetido ao crivo da SPC mas também foi aprovado, sem qualquer restrição, Por tal órgão que, repita-se, é o único que tem competência para verificar se os Planos de previdência complementar estão em plena adequação à legislação em vigor.

Ora, se a própria SPC autorizou o funcionamento deste plano, como pode o INSS, agora, contestar a cláusula de elegibilidade, agindo inclusive além de sua competência legal??

Portanto, resta claro que o benefício em comento, da forma como é concedido, respeita as determinações do artigo 202 da Constituição Federal, bem como da Lei Complementar 109/2001 e da Lei 8212/91, devendo a presente Notificação ser julgada insubsistente, o que se requer desde já.

(iii) Da inexistência de obrigatoriedade de disponibilização de previdência complementar a todos empregados.

Também neste aspecto, v. acórdão recorrido sequer analisou - e manifestou-se - a respeito deste tópico argüido em defesa, razão pela qual, passa a recorrente a demonstrar que, ainda que se entenda que o plano de previdência privada não era disponibilizado a todos empregados, o que se admite apenas por amor ao argumento, a necessidade de concessão da elegibilidade a esse direito a todos empregados, previsto no artigo 28, § 90, "p", da Lei 8212/91, foi revogada.

Com efeito, em dezembro de 1998, foi publicada a Emenda Constitucional n o 20, que modificou o sistema de Previdência Social. Referida Emenda alterou o artigo 202 da Constituição Federal que, em seu parágrafo 20, passou a prever, expressamente, que a parcela paga pelo empregador ao empregado a título de previdência complementar não integra o salário dos participantes (empregados), não fazendo, contudo, a

ressalva de que referido benefício deva ser concedido a todos empregados para que deixasse de integrá-lo,

(iv) Da alíquota a ser utilizada para o SAT – da atividade preponderante da empresa.

Neste sentido, é importante ressaltar que o Auditor Fiscal, nesta mesma fiscalização, também lavrou Notificação Fiscal de Lançamento de Débito para Recolhimento de diferenças das contribuições do SAT - NFLD no 37.017.013-0, por entender que a alíquota aplicável seria 3%, e não 2% conforme adotado pela empresa.

Conforme dito acima, a decisão recorrida sustenta que a atividade preponderante da empresa é aquela que, nas competências abrangidas pela autuação, estava descrita no código 31.60-7 (Fabricação de Material Elétrico para Veículos, exceto Baterias, correspondente ao grau de risco 3, com alíquota de 3%.

Para justificar esse enquadramento, a decisão recorrida informa que a apuração da atividade preponderante da empresa não pode ser feita por estabelecimento, e que não devem ser considerados os empregados que exercem atividades-meio da empresa.

(...) Com efeito, sustenta a decisão recorrida que, de acordo com levantamento efetuado, a atividade preponderante da empresa, como um todo, é a "fabricação de material elétrico para veículos, exceto bateria", cadastrada no CNAE sob no 3160-7-00, a qual está enquadrada no grau de risco máximo (3%). Porém, razão não lhe assiste, conforme será demonstrado.

Assim, é importante destacar, aqui, a diferenciação entre fabricação de chicotes elétricos e fabricação de materiais elétricos.

O chicote elétrico nada mais é do que um conjunto de fios ou cabos elétricos, entrelaçados e/ou amarrados, sendo que as extremidades destes cabos recebem conectores. A função do chicote elétrico é realizar conexões elétricas dos automóveis, tais como: luzes de sinalização do veículo, vidros elétricos, cd players, etc.

Neste contexto, a montagem destes chicotes não envolve a fabricação de fios e/ou cabos elétricos, mas tão somente a MONTAGEM dos fios entre eles (entrelaçamento ou amarração) e aos conectores das extremidades.

Entendendo-se do que se trata o produto fabricado pela Recorrente, fica mais fácil compreender que o enquadramento realizado pela Fiscalização no CNAE 3160-7/00 - fabricação de material elétrico para veículos - exceto baterias, nas unidades fabris localizadas em Paraisópolis, São José dos Pinhais e Espírito Santo do Pinhal é equivocado.

(v) Do parecer técnico do IPT

Neste aspecto, a recorrente anexou à defesa apresentada um Parecer Técnico elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas - IPT, órgão técnico de ilibada reputação na área de pesquisas tecnológicas, o qual constatou, após análise detalhada de todos os estabelecimentos fabris da recorrente, que a atividade preponderante desta última, de forma globalizada, é a montagem de chicotes elétricos para veículos automotores, e não a fabricação de peças elétricas, como alegado pelo Sr. Fiscal.

Conforme se verifica do Parecer anexado à defesa, o IPT analisou os principais estabelecimentos industriais da Recorrente, quais sejam: Paraisópolis (0012-01); Itabirito (0003-02); Espírito Santo do Pinhal (0010- 31); e São José dos Pinhais (0014-65).

(...) E, em sua conclusão, o Parecer é absolutamente claro:

"As atividades desenvolvidas na fabricação de chicotes elétricos apresentam características que se evidenciam como operações de montagens, (...).""Com base nas avaliações das atividades acima resumidas, e nas análises realizadas nas documentações e informações recebidas, é carecer do IPT que as operações desenvolvidas pela Delphi Automotive Systems, nas fábricas de Paraisópolis - MG, Itabirito - MG, Espírito Santo do Pinhal - SP, São José dos Pinhais - PR, são atividades onde predominam as montagens mecânicas com uso intensivo de mão de obra. Estas atividades preponderantes têm "risco" loul ou menos que as outras atividades de montagem da indústria automotiva que são classificadas com o risco de angu 2."

(...) Os quatro estabelecimentos analisados pelo Parecer do IPT - Paraisópolis (0012-01); Itabirito (0003-02); Espírito Santo do Pinhal (0010- 31); e São José dos Pinhais (0014-65) - possuem, por sua vez, 5648 empregados que, considerando o índice de 85% destacado no parecer, aproximadamente 4800 empregados da recorrente exercem atividades de montagem, e não de fabricação de materiais elétricos, pois, repita-se, conforme destacado pelo Parecer, os materiais elétricos já chegam prontos e acabados nestas fábricas da recorrente, nas quais seus empregados apenas realizam a montagem para a composição do chicote.

(vi) Da exclusão dos empregados das chamadas "atividade-meio" - apuração da atividade preponderante

Neste aspecto, o v. acórdão recorrido rechaçou a alegação da recorrente de ilegalidade da exclusão dos empregados que trabalham nas atividades meio da empresa para apuração da atividade preponderante, sob o fundamento de que o artigo 33 da Lei 8212/91 confere poder e validade às normas editadas pela autarquia previdenciária.

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão.

A Colenda Terceira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, na Resolução n.º 2403-000.108, baixou o processo em Diligência nestes termos:

CONVERTER o presente processo em DILIGÊNCIA, para que a Autoridade Fiscal que lavrou a NFLD se manifeste acerca dos pontos relacionados ao período 01/2000 a 07/2005:

- (1) – em cada estabelecimento da Recorrente: (a) quais são as atividades exercidas no estabelecimento e a respectiva Classificação do Código CNAE, (b) e qual o quantitativo de empregados alocados nessas atividades?
- (2) – em cada estabelecimento da Recorrente: (a) qual a atividade preponderante, (b) com seu Código de Classificação CNAE e (c) o número de empregados alocados nesta atividade preponderante, considerando-se preponderante a atividade que ocupa o maior número de segurados empregados;
- (3) - qual a correta classificação da atividade preponderante da empresa no código CNAE;

Posteriormente, a Unidade da Receita Federal do Brasil de jurisdição do contribuinte, emanou a Manifestação Fiscal acerca da Diligência Fiscal, às fls. 658 a 680, determinada pelo CARF, mantendo na íntegra o lançamento fiscal, nestes termos em síntese:

*(...) Assim, vê-se de maneira clara e insofismável que a quantidade de empregados alocados na fabricação de chicotes CNAE 31.60-7 **Fabricação de Material Elétrico para Veículos, exceto Baterias**, na amostra acima, representa quase a totalidade, ou seja, 77% dos empregados da empresa, labutam na fabricação de chicotes elétricos, enquanto somente 23% dos empregados não trabalham na atividade de fabricação de chicotes elétricos (31.60-7 (Fabricação de Material Elétrico para veículos, exceto baterias)).*

*Importante salientar que no dito “Quadro Demonstrativo”, a Recorrente afirma com todas as letras que “**durante o período fiscalizado, todos os estabelecimentos da empresa possuíam como atividade preponderante a fabricação de chicotes elétricos e outras peças para veículos automotores, exceto o estabelecimento situado em São Caetano do Sul, que possui como atividade preponderante serviços administrativos.**” (Grifo nosso)*

Ressalte-se ainda que no mesmo relatório a Recorrente enfatiza textualmente que: “De acordo com o laudo do IPT, juntado aos autos, embora houvesse a informação de que o CNAE seria, à época, o 31.60-7 (Fabricação de Material Elétrico para veículos, exceto baterias”, esta classificação era equivocada, na

medida em que a fabricação de chicotes envolve, tão somente, a montagem de cabos já produzidos, não havendo qualquer processo de fabricação de material elétrico. Conclui o IPT, portanto, que o CNAE que mais se aproxima da atividade preponderante exercida pela empresa é o CNAE 34.49-5 (Fabricação de Peças e Acessórios para Veículos Automotores”.

*Nota-se que tanto o laudo do IPT quanto a conclusão do “Quadro Demonstrativo” omitem a descrição completa do CNAE 34.49-5 cuja descrição originária é: **FABRICAÇÃO DE PEÇAS E ACESSÓRIOS DE METAL PARA VEÍCULOS AUTOMOTORES NÃO CLASSIFICADOS EM OUTRA CLASSE.** (grifo nosso). Tal omissão é de importância capital para o deslinde da questão aqui tratada e já sobejamente demonstrada neste processo; ora, FABRICAÇÃO DE CHICOTE, não é peça de METAL, mas é fundamentalmente uma peça de fabricação elétrica, portanto, jamais comporta um enquadramento como PEÇA OU ACESSÓRIO DE METAL, conforme ousa e insiste em se enquadrar a Recorrente.*

Mesmo que a Recorrente insista em dizer que não fabrica os cabos elétricos que vão formar o CHICOTE, fato é que, o CHICOTE não é produto de METAL; é essencialmente produto final classificado como material elétrico. Portanto completamente equivocada tanto a conclusão do laudo do IPT quando do relatório do “Quadro Demonstrativo”. Se o laudo IPT demonstrou que a Recorrente não fabrica os cabos elétricos que compõem o CHICOTE, por outra não demonstrou em nenhum momento de sua conclusão que o CHICOTE é PEÇA DE METAL. Assim sendo, constitui verdadeira afronta ao bom senso a conclusão do referido laudo do IPT.

(...) Ora, o chicote como produto acabado da DELPHI não é de METAL mas sim produto eminentemente de material elétrico. O fato da empresa asseverar que os materiais elétricos já chegam prontos/acabados, nas fábricas, não desconstitui o fato de que o chamado CHICOTE, produto acabado da empresa, é composição de material elétrico/eletrônico, e portanto tal auto-enquadramento jamais poderia se dar como "PEÇAS E ACESSÓRIOS DE METAL", conforme pretende.

Sendo o CHICOTE, produto acabado primordial da empresa, mesmo que se admita por um instante a montagem do produto a partir de fios e cabos comprados de terceiros, essa montagem (que é uma das modalidades das atividades da indústria) jamais se enquadraria como produto de METAL, fato esse que desautoriza meridianamente a sua pretendida classificação naquele CNAE.

Ora, o produto de maior relevância da empresa, o CHICOTE, é de conhecimento universal como sendo um produto eminentemente de composição elétrica, jamais como PEÇA OU ACESSÓRIO DE METAL. Em nenhum momento se disse que a empresa fabrica ou fabricou fios ou cabos elétricos, mas que fabrica sem sombra de dúvidas os CHICOTES de composição predominantemente elétrico

Para corroborar o erro do auto enquadramento da empresa na escolha do CNAE, basta tão somente que analisemos a classificação geral e a específica do código do CNAE por ela escolhido.

(...) Assim sendo, por mais técnico e idôneo que seja um parecer, este não pode suplantiar a norma legal, não tem a competência de mudar aquilo que a lei estabeleceu como classificação de atividades sinônimas. A conclusão da empresa as fls. 473 que assevera "in verbis":

"Por fim é importante destacar que o Parecer do IPT analisa as atividades da empresa desde a fundação desta (separação da GM) o que ocorreu em 1999, restando, portanto, comprovada que a atividade da empresa de MONTAGEM MECÂNICA COM USO DE MÃO DE OBRA sempre foi a atividade preponderante da empresa".

Tal assertiva por parte da Defendente é incabível sob todos os aspectos, porquanto a montagem de um chicote, que nada mais é do que fabricação de produto acabado de partes e peças eminentemente elétricas, não pode ser considerado como produto acabado de composição METÁLICA, daí errônea e equivocada a auto classificação promovida pela empresa.

Para que se chegue a estas óbvias conclusões não é necessário visita aos estabelecimentos da empresa, conforme alega no penúltimo parágrafo das fls. 473 do processo.

Isto posto, ratificamos "in totum" os termos e conclusões do Relatório Fiscal as fls. 408 a 436 no tocante a classificação da atividade econômica da empresa no CNAE 31.60-7 - FABRICAÇÃO DE MATERIAL ELÉTRICO PARA VEÍCULOS - EXCLUSIVE BATERIAS".

(...) Da mesma maneira, vê-se com clareza meridiana e insofismável que a quantidade de empregados alocados na fabricação de chicotes CNAE 31.60-7 Fabricação de Material Elétrico para veículos, exceto baterias (CNAE usado no levantamento de débito, e que representa o CNAE real da empresa, na maioria dos seus estabelecimentos), na amostra acima, representa, 69% dos empregados da empresa, labutam na fabricação de chicotes elétricos, enquanto somente 31% dos empregados não trabalham na atividade de fabricação de chicotes elétricos.

A seguir, após a emissão da Informação Fiscal, o processo administrativo-fiscal prossegue com a intimação do contribuinte acerca do resultado da Informação Fiscal, com a Manifestação do contribuinte no sentido de manter os argumentos deduzidos em sede de Recurso Voluntário, de forma a concluir que, às fls. 680:

"Da mesma maneira, vê-se com clareza meridiana e insofismável que a quantidade de empregados alocados na fabricação de

chicotes CNAE 31.60-7 Fabricação de Material Elétrico para veículos, exceto baterias (CNAE usado no levantamento de débito, e que representa o CNAE real da empresa, na maioria dos seus estabelecimentos), na amostra acima, representa, 69% dos empregados da empresa, labutam na fabricação de chicotes elétricos, enquanto somente 31% dos empregados não trabalham na atividade de fabricação de chicotes elétricos."

Após, os autos retornaram ao Conselho, para análise e decisão.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Relator

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário foi interposto tempestivamente, conforme informação nos autos.

Avaliados os pressupostos, passo para as Questões Preliminares.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES.

Como primeira questão preliminar, aborda-se a necessidade de Diligência Fiscal.

(a) DA NECESSIDADE DE DILIGÊNCIA FISCAL

Analisemos.

Conforme o Relatório Fiscal, às fls. 128 a 133, o lançamento se refere a contribuições devidas ao Fundo de Regime Geral de Previdência Social e não recolhidas na sua totalidade em épocas próprias, correspondentes à parte da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho — SAT/RAT e as destinadas às outras entidades, abrangendo o período de 01/2000 à 07/2005, relativas às contribuições do Patrocinador Delphi Automotive Systems do Brasil Ltda ao fundo de pensão denominado PREVI-GM, condicionando, em Regulamento Complementar para o Plano de Aposentadoria, a participação de empregados com mais de 60 dias de vínculo empregatício.

Observa-se no Relatório Discriminativo Analítico de Débito - DAD, às fls. 4, que o código CNAE cadastrado nos sistemas da Receita Federal é o CNAE 31607, o qual corresponde uma alíquota de 3%. Ademais, o lançamento referente à diferença de alíquota SAT/RAT se refere às competências 01/2000 a 07/2005.

Acerca da diferença de alíquota SAT/RAT, o Relatório Fiscal às fls. fls. 211 a 214 expõe a fundamentação da diferença de alíquota SAT/RAT sendo cobrada.

Desta forma, a Auditoria-Fiscal fez o lançamento da diferença de alíquota SAT/RAT em função do código CNAE 31607 (corresponde uma alíquota de 3%) que

estava cadastrado nos sistemas da Receita Federal do Brasil, vide Relatório Discriminativo Analítico de Débito - DAD, às fls. 5.

Entretanto, o Relatório Fiscal não fez prova material de que a atividade preponderante do sujeito passivo de fato se encontrava no Código CNAE 31.60-7 (Fabricação de Material Elétrico para Veículos - exceto Baterias), correspondente ao grau de risco 3, com alíquota de 3%. Por outro lado, nos Anexos à Impugnação referente ao processo nº 15760.000003/2008-84, a empresa apresenta cópia autenticada do Parecer Técnico nº 10 453-301, de maio/2006, elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas – IPT, às fls. 198 a 318.

Deste modo, a Recorrente apresenta prova técnica na forma de um Parecer Técnico nº 10 453-301, de maio/2006, elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas – IPT que constatou, após análise detalhada dos principais estabelecimentos fabris da Delphi, que a atividade preponderante desta última, de forma globalizada, é a montagem de chicotes elétricos para veículos automotores, e não a fabricação de peças elétricas:

"As atividades desenvolvidas na fabricação de chicotes elétricos apresentam características que se evidenciam como operações de montagens, (...)." *"Com base nas avaliações das atividades acima resumidas, e nas análises realizadas nas documentações e informações recebidas, é parecer do IPT que as operações desenvolvidas pela Delphi Automotive Systems, nas fábricas de Paraisópolis - MG, Itabirito - MG, Espírito Santo do Pinhal - SP, São José dos Pinhais - PR, são atividades onde predominam as montagens mecânicas com uso intensivo de mão de obra. Estas atividades preponderantes têm "risco" igual ou menos que as outras atividades de montagem da indústria automotiva que são classificadas com o risco de grau 2."*

Ainda assim, a partir do Parecer Técnico nº 10 453-301, de maio/2006, do IPT, a Recorrente aduz que, considerando todos os estabelecimentos, possui um total aproximado de 6.900 empregados, sendo que 5.648 trabalham em algum dos quatro estabelecimentos analisados pelo Parecer do IPT e aproximadamente 4.800 empregados da Delphi exercem atividades de montagem, e não de fabricação de materiais elétricos. Desse modo, considerando que 4.800 empregados da Delphi realizam atividade de montagem de chicotes elétricos, e que tal número corresponde a 69,5% de todos os funcionários que trabalham para a empresa, então resta claro que essa é a atividade preponderante da Recorrente.

A Colenda Terceira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, na Resolução nº 2403-000.108, baixou o processo em Diligência nestes termos:

CONVERTER o presente processo em DILIGÊNCIA, para que a Autoridade Fiscal que lavrou a NFLD se manifeste acerca dos pontos relacionados ao período 01/2000 a 07/2005:

(1) – em cada estabelecimento da Recorrente: (a) quais são as atividades exercidas no estabelecimento e a respectiva Classificação do Código CNAE, (b) e qual o quantitativo de empregados alocados nessas atividades?

(2) – em cada estabelecimento da Recorrente: (a) qual a atividade preponderante, (b) com seu Código de Classificação CNAE e (c) o número de empregados alocados nesta atividade preponderante, considerando-se preponderante a atividade que ocupa o maior número de segurados empregados;

(3) - qual a correta classificação da atividade preponderante da empresa no código CNAE;

Posteriormente, a Unidade da Receita Federal do Brasil de jurisdição do contribuinte, emanou a Manifestação Fiscal acerca da Diligência Fiscal, às fls. 658 a 680, determinada pelo CARF, mantendo na íntegra o lançamento fiscal.

Desta forma, em um primeiro momento, considerando-se os princípios do contraditório e da ampla defesa, bem como o disposto no art. 28, Lei 9784/1999, surge a prejudicial de se intimar o contribuinte da Diligência Fiscal realizada e da determinada neste presente julgado, bem como se abrir prazo para Manifestação do sujeito passivo.

Lei 9784/1999 - Art. 28. Devem ser objeto de intimação os atos do processo que resultem para o interessado em imposição de deveres, ônus, sanções ou restrição ao exercício de direitos e atividades e os atos de outra natureza, de seu interesse.

Em um segundo momento, em que pese a detalhada e bem fundamentada Manifestação Fiscal já exarada pela Autoridade Fiscal em atendimento à solicitação de Diligência Fiscal anterior do CARF, para que esta Colenda 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF possa proferir uma decisão se faz necessário que a Unidade da Receita Federal do Brasil faça uma análise contraditória e conclusiva acerca do Parecer Técnico 10.453-301 do Instituto de Pesquisas Tecnológicas - IPT, demonstrando, fundamentadamente, o motivo da discordância do Laudo do IPT que concluiu às fls. 207 a 208:

*"as atividades desenvolvidas na fabricação de chicotes elétricos apresentam características que se evidenciam como operações de montagens, (...).""Com base nas avaliações das atividades acima resumidas, e nas análises realizadas nas documentações e informações recebidas, é parecer do IPT que **as operações desenvolvidas pela Delphi Automotive Systems, nas fábricas de Paraisópolis - MG, Itabirito - MG, Espírito Santo do Pinhal - SP, São José dos Pinhais - PR, são atividades onde predominam as montagens mecânicas com uso intensivo de mão de obra.** Estas atividades preponderantes têm "risco" igual ou menos que as outras atividades de montagem da indústria automotiva que **são classificadas com o risco de grau 2.**"*

(a.1) DOS DEBATES ACERCA DA DILIGÊNCIA FISCAL

Esta Colenda Turma de Julgamento considerou superar a necessidade de Diligência, posto que, em debate oral, o Colegiado deliberou pela continuação do julgamento com fundamento no princípio da celeridade processual e também pelo fato da questão controvertida já ter sido examinada em sede de anterior Diligência Fiscal.

Portanto, em função dos debates ocorridos, passo a me filiar ao posicionamento da maioria.

Desta forma, passemos ao exame das demais Questões Preliminares e ao exame do Mérito.

(b) Da regularidade do lançamento

Analisemos.

Não obstante a argumentação da Recorrente, não confiro razão à Recorrente pois, de plano, nota-se que o procedimento fiscal atendeu a todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por vício insanável e tampouco cerceamento de defesa.

Trata-se de contribuições devidas ao Fundo de Regime Geral de Previdência Social e não recolhidas na sua totalidade em épocas próprias, correspondentes à parte da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho — SAT/RAT e as destinadas às outras entidades, abrangendo o período de 01/2000 à 07/2005, relativas às contribuições do Patrocinador Delphi Automotive Systems do Brasil Ltda ao fundo de pensão denominado PREVI-GM, condicionando, em Regulamento Complementar para o Plano de Aposentadoria, a participação de empregados com mais de 60 dias de vínculo empregatício.

Desta forma, conforme o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, foi lavrada **Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 37.017.012-1** que, conforme definido no inciso IV do artigo 633 da IN MPS/SRP nº 03/2005, é o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRP, apuradas mediante procedimento fiscal:

(redação à época da lavratura da NFLD nº 37.017.012-1)

Lei nº 8.212/91

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

IN MPS/SRP nº 03/2005

Art. 633. São documentos de constituição do crédito tributário, no âmbito da SRP:

IV - Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, que é o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRP, apuradas mediante procedimento fiscal;

Não obstante a argumentação da Recorrente, **não confiro razão à Recorrente pois, de plano, nota-se que o procedimento fiscal atendeu a todas as determinações legais, com a clara discriminação de cada débito apurado e dos acréscimos legais incidentes, não havendo, pois, nulidade por vício insanável e tampouco cerceamento de defesa.**

Pode-se elencar as etapas necessárias à realização do procedimento:

- *A autorização por meio da emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF- F, com a competente*

designação do Auditor-Fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento;

- *A intimação para a apresentação dos documentos conforme Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária;*
- *A autuação dentro do prazo autorizado pelo referido Mandado, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes:*

a. IPC - Instruções para o Contribuinte (que tem a finalidade de comunicar ao contribuinte como regularizar seu débito, como apresentar defesa e outras informações);

b. DAD - Discriminativo Analítico do Débito (que discrimina os valores originários das contribuições devidas pelo contribuinte, abatidos os valores já recolhidos e as deduções legais);

c. DSD - Discriminativo Sintético do Débito (que apresenta os valores devidos em cada competência, referentes aos levantamentos indicados agrupados por estabelecimento);

d. RL - Relatório de Lançamentos (que relaciona os lançamentos efetuados nos sistemas específicos para apuração dos valores devidos pelo sujeito passivo);

e. FLD- Fundamentos Legais do Débito (que indica os dispositivos legais que autorizam o lançamento e a cobrança das contribuições exigidas, de acordo com a legislação vigente à época do respectivo fato gerador);

f. CORESP- - Relatório de Co-responsáveis do Débito;

g. VÍNCULOS - Relatório de Vínculos (que lista todas as pessoas físicas ou jurídicas em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, indicando o tipo de vínculo existente e o período);

h. MPF – Mandado de Procedimento Fiscal;

i. TIAD – Termo de Intimação para Apresentação de Documentos;

j. TEAF - Termo de Encerramento da Ação Fiscal;

k. REFISC – Relatório Fiscal.

Cumpre-nos esclarecer ainda, que o lançamento fiscal foi elaborado nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, especialmente a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador tributário, a matéria sujeita ao tributo, bem como o montante individualizado do tributo devido.

De plano, o art. 142, CTN, estabelece que:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Analisando-se a **NFLD nº 37.017.012-1**, tem-se que foi cumprido integralmente os limites legais dispostos no art. 142, CTN.

Ademais, não compete ao Auditor-Fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Desta forma, em constatando a falta de recolhimento, face a ocorrência do fato gerador, cumpra-se de imediato a notificação fiscal de lançamento de débito de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário. O art. 243 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido:

Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

(i) Da decadência do direito do lançamento

Primeiramente, é importante destacar que se operou a decadência em relação às competências anteriores a 09/2001.

Analisemos.

Conforme o Relatório Fiscal, o lançamento se refere a contribuições devidas ao Fundo de Regime Geral de Previdência Social e não recolhidas na sua totalidade em épocas próprias, correspondentes à parte da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho — SAT/RAT e as destinadas às outras entidades, abrangendo o período de 01/2000 à 07/2005, relativas às contribuições do Patrocinador Delphi Automotive Systems do Brasil Ltda ao fundo de pensão denominado PREVI-GM, condicionando, em Regulamento Complementar para o Plano de Aposentadoria, a participação de empregados com mais de 60 dias de vínculo empregatício.

O Supremo Tribunal Federal - STF, conforme o Informativo STF nº 510 de 19 de junho de 2008, por entender que apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, nos termos do artigo 146, III, b, da Constituição Federal, negou provimento por unanimidade aos Recursos Extraordinários nºs 556664/RS, 559882/RS,

559.943 e 560626/RS, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, atribuindo-se, à decisão, eficácia *ex nunc* apenas em relação aos recolhimentos efetuados antes de 11.6.2008 e não impugnados até a mesma data, seja pela via judicial, seja pela administrativa.

Após, o STF aprovou o Enunciado da Súmula Vinculante nº 8, publicada em 20.06.2008, nestes termos:

Súmula Vinculante nº 8 - São inconstitucionais os 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. Publicada no DOU de 20/6/2008, Seção 1, p.1.

É necessário observar ainda que as súmulas aprovadas pelo STF possuem efeitos vinculantes, conforme se depreende do art. 103-A e parágrafos da Constituição Federal, que foram inseridos 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.

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso (g.n.).”

Portanto, da leitura do dispositivo constitucional acima, conclui-se que a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Ademais, no termos do artigo 64-B da Lei 9.784/99, com a redação dada pela Lei 11.417/06, a **administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal**, deve adequar a decisão administrativa ao entendimento do STF, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal.

“Art. 64-B. Acolhida pelo Supremo Tribunal Federal a reclamação fundada em violação de enunciado da súmula vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal”

Cumprido ressaltar que o art. 62, caput do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF do Ministério da Fazenda, Portaria MF nº 256 de 22.06.2009, veda o afastamento de aplicação ou inobservância de legislação sob fundamento de inconstitucionalidade.

Porém, o art. 62, parágrafo primeiro, inciso II, alínea a do Regimento Interno do CARF - RICARF, ressalva que o disposto no caput não se aplica a dispositivo que fundamente crédito tributário objeto de Súmula Vinculante:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

Portanto, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pelo STF, há que serem observadas as regras previstas no Código Tributário Nacional - CTN. Dessa forma, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos ora lançados, nos termos dos artigos 150, § 4º, e 173 do Código Tributário Nacional.

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador:

“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.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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. (g.n.)”

O meu posicionamento se identifica com o direcionamento do Superior Tribunal de Justiça – STJ e com a primeira corrente doutrinária exposta no sentido de no caso de tributo lançado por homologação, desde que haja a antecipação de pagamento e não se configure os casos de dolo, fraude ou simulação, se aplica a regra especial disposta no art. 150, § 4º, CTN, conforme se depreende do REsp 973.733/SC nos termos do art. 62-A, Anexo II, Regimento Interno do CARF – RICARF.

Neste sentido, a Súmula CARF 99:

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

No Relatório de Documentos Apresentados – RDA às fls. 32 a 91, a Auditoria-Fiscal relaciona os recolhimentos feitos pela Recorrente, em todas as competências, de 05/1999 a 06/1999 e 01/2000 a 07/2005.

Desta forma, adoto o posicionamento de se considerar os recolhimentos antecipados feitos pelo contribuinte por competência e não por rubrica, para efeitos de aplicação do critério de decadência.

Desta forma, exsurge a aplicação do art. 150, § 4º, CTN posto ter havido recolhimentos antecipados feitos pelo contribuinte a homologar pela autoridade fiscal em todas as competências, de 05/1999 a 06/1999 e 01/2000 a 07/2005.

O período do débito, conforme o Relatório Discriminativo Sintético de Débito - DSD, às fls. 18, é de 01/2000 a 07/2005.

A Recorrente teve ciência da NFLD no dia 14.09.2006, às fls. 01.

Portanto, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos lançados até a competência 08/2001, inclusive, nos termos do art. 150, § 4º, CTN.

DO MÉRITO

(iv) Da alíquota a ser utilizada para o SAT – da atividade preponderante da empresa.

(v) Do parecer técnico do IPT

(vi) Da exclusão dos empregados das chamadas "atividade-meio" - apuração da atividade preponderante

(vii) da apuração por estabelecimento - apuração do grau de risco

Analisemos conjuntamente os tópicos (iv), (v), (vi) e (vii).

Da cobrança do SAT/GILRAT

A exigência da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho é prevista no art. 22, II da Lei n° 8.212/1991, alterada pela Lei n° 9.732/1998, que fixou as alíquotas distintas, 1%, 2% e 3%, para a incidência da contribuição ao SAT:

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

(...) II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei n° 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 n° 9.732, de 1998).

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.

O Regulamento da Previdência Social, no art. 202, define a atividade preponderante, para o enquadramento legal nos correspondentes graus de riscos das atividades desenvolvidas pelas empresas:

(Decreto n°3.048/1999)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

...

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

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

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

Quanto ao Decreto 612/92 e posteriores alterações (Decretos 2.173/97 e 3.048/99) que, regulamentando a contribuição em causa, estabeleceram os conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio ou grave”, repele-se a arguição de contrariedade ao princípio da legalidade, uma vez que a lei fixou padrões e parâmetros, deixando para o regulamento a delimitação dos conceitos necessários à aplicação concreta da norma.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no RE n.º 343.446-SC, cujo relator foi o Min. Carlos Velloso, em 20.3.2003, assentou a constitucionalidade da contribuição para o SAT incidente sobre o total das remunerações pagas aos empregados e trabalhadores avulsos:

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 (STF — RE - RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Processo 343446 — SC - Decisão 20/03/2003. Tribunal Pleno. Relator MM. Carlos Venoso. DJ 04/04/2003).

Assim, os conceitos de atividade preponderante e grau risco de acidente de trabalho não precisariam estar definidos em lei, o Regulamento é ato normativo suficiente para

definição de tais conceitos, uma vez que são complementares e não essenciais na definição da exação.

Da atividade preponderante da empresa.

De plano, devemos considerar que a atividade preponderante da empresa deve ser determinada em cada estabelecimento distinto da mesma, conforme o Ato Declaratório PGFN nº 11/2011, de observância obrigatória pelo Colegiado nos termos do art. 62, § 1º, c do RICARF:

Ato Declaratório PGFN nº 11/2011 - “nas ações judiciais que discutam a aplicação da alíquota de 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.”

RICARF - Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

(...) II - que fundamente crédito tributário objeto de:

(...) c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

A Colenda Terceira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, na Resolução nº 2403-000.108, baixou o processo em Diligência nestes termos:

CONVERTER o presente processo em DILIGÊNCIA, para que a Autoridade Fiscal que lavrou a NFLD se manifeste acerca dos pontos relacionados ao período 01/2000 a 07/2005:

(1) – em cada estabelecimento da Recorrente: (a) quais são as atividades exercidas no estabelecimento e a respectiva Classificação do Código CNAE, (b) e qual o quantitativo de empregados alocados nessas atividades?

(2) – em cada estabelecimento da Recorrente: (a) qual a atividade preponderante, (b) com seu Código de Classificação CNAE e (c) o número de empregados alocados nesta atividade preponderante, considerando-se preponderante a atividade que ocupa o maior número de segurados empregados;

(3) - qual a correta classificação da atividade preponderante da empresa no código CNAE;

Posteriormente, a Unidade da Receita Federal do Brasil de jurisdição do contribuinte, emanou a Manifestação Fiscal acerca da Diligência Fiscal, às fls. 658 a 680, determinada pelo CARF, mantendo na íntegra o lançamento fiscal, nestes termos em síntese:

(...) Assim, vê-se de maneira clara e insofismável que a quantidade de empregados alocados na fabricação de chicotes **CNAE 31.60-7 Fabricação de Material Elétrico para Veículos, exceto Baterias**, na amostra acima, representa quase a totalidade, ou seja, 77% dos empregados da empresa, labutam na fabricação de chicotes elétricos, enquanto somente 23% dos empregados não trabalham na atividade de fabricação de chicotes elétricos (31.60-7 (Fabricação de Material Elétrico para veículos, exceto baterias)).

Importante salientar que no dito “Quadro Demonstrativo”, a Recorrente afirma com todas as letras que **“durante o período fiscalizado, todos os estabelecimentos da empresa possuíam como atividade preponderante a fabricação de chicotes elétricos e outras peças para veículos automotores, exceto o estabelecimento situado em São Caetano do Sul, que possui como atividade preponderante serviços administrativos.”** (Grifo nosso)

Ressalte-se ainda que no mesmo relatório a Recorrente enfatiza textualmente que: “De acordo com o laudo do IPT, juntado aos autos, embora houvesse a informação de que o CNAE seria, à época, o 31.60-7 (Fabricação de Material Elétrico para veículos, exceto baterias”, esta classificação era equivocada, na medida em que a fabricação de chicotes envolve, tão somente, a montagem de cabos já produzidos, não havendo qualquer processo de fabricação de material elétrico. Conclui o IPT, portanto, que o CNAE que mais se aproxima da atividade preponderante exercida pela empresa é o CNAE 34.49-5 (Fabricação de Peças e Acessórios para Veículos Automotores”.

Nota-se que tanto o laudo do IPT quanto a conclusão do “Quadro Demonstrativo” omitem a descrição completa do CNAE 34.49-5 cuja descrição originária é: **FABRICAÇÃO DE PEÇAS E ACESSÓRIOS DE METAL PARA VEÍCULOS AUTOMORES NÃO CLASSIFICADOS EM OUTRA CLASSE.** (grifo nosso). Tal omissão é de importância capital para o deslinde da questão aqui tratada e já sobejamente demonstrada neste processo; ora, **FABRICAÇÃO DE CHICOTE**, não é peça de METAL, mas é fundamentalmente uma peça de fabricação elétrica, portanto, jamais comporta um enquadramento como **PEÇA OU ACESSÓRIO DE METAL**, conforme ousa e insiste em se enquadrar a Recorrente.

Mesmo que a Recorrente insista em dizer que não fabrica os cabos elétricos que vão formar o CHICOTE, fato é que, o CHICOTE não é produto de METAL; é essencialmente produto final classificado como material elétrico. Portanto completamente equivocada tanto a conclusão do laudo do IPT quando do relatório do “Quadro Demonstrativo”. Se o laudo IPT demonstrou que a Recorrente não fabrica os cabos elétricos que compõem o CHICOTE, por outra não demonstrou em

nenhum momento de sua conclusão que o CHICOTE é PEÇA DE METAL. Assim sendo, constitui verdadeira afronta ao bom senso a conclusão do referido laudo do IPT.

(...) Ora, o chicote como produto acabado da DELPHI não é de METAL mas sim produto eminentemente de material elétrico. O fato da empresa asseverar que os materiais elétricos já chegam prontos/acabados, nas fábricas, não desconstitui o fato de que o chamado CHICOTE, produto acabado da empresa, é composição de material elétrico/eletrônico, e portanto tal auto-enquadramento jamais poderia se dar como "PEÇAS E ACESSÓRIOS DE METAL", conforme pretende.

Sendo o CHICOTE, produto acabado primordial da empresa, mesmo que se admita por um instante a montagem do produto a partir de fios e cabos comprados de terceiros, essa montagem (que é uma das modalidades das atividades da indústria) jamais se enquadraria como produto de METAL, fato esse que desautoriza meridianamente a sua pretendida classificação naquele CNAE.

Ora, o produto de maior relevância da empresa, o CHICOTE, é de conhecimento universal como sendo um produto eminentemente de composição elétrica, jamais como PEÇA OU ACESSÓRIO DE METAL. Em nenhum momento se disse que a empresa fabrica ou fabricou fios ou cabos elétricos, mas que fabrica sem sombra de dúvidas os CHICOTES de composição predominantemente elétrico

Para corroborar o erro do auto enquadramento da empresa na escolha do CNAE, basta tão somente que analisemos a classificação geral e a específica do código do CNAE por ela escolhido.

(...) Assim sendo, por mais técnico e idôneo que seja um parecer, este não pode suplantar a norma legal, não tem a competência de mudar aquilo que a lei estabeleceu como classificação de atividades sinônimas. A conclusão da empresa as fls. 473 que assevera "in verbis":

"Por fim é importante destacar que o Parecer do IPT analisa as atividades da empresa desde a fundação desta (separação da GM) o que ocorreu em 1999, restando, portanto, comprovada que a atividade da empresa de MONTAGEM MECÂNICA COM USO DE MÃO DE OBRA sempre foi a atividade preponderante da empresa".

Tal assertiva por parte da Defendente é incabível sob todos os aspectos, porquanto a montagem de um chicote, que nada mais é do que fabricação de produto acabado de partes e peças eminentemente elétricas, não pode ser considerado como produto acabado de composição METÁLICA, daí errônea e equivocada a auto classificação promovida pela empresa.

Para que se chegue a estas óbvias conclusões não é necessário visita aos estabelecimentos da empresa, conforme alega no penúltimo parágrafo das fls. 473 do processo.

Isto posto, ratificamos "in totum" os termos e conclusões do Relatório Fiscal as fls. 408 a 436 no tocante a classificação da atividade econômica da empresa no CNAE 31.60-7 - FABRICAÇÃO DE MATERIAL ELÉTRICO PARA VEÍCULOS - EXCLUSIVE BATERIAS".

(...) Da mesma maneira, vê-se com clareza meridiana e insofismável que a quantidade de empregados alocados na fabricação de chicotes CNAE 31.60-7 Fabricação de Material Elétrico para veículos, exceto baterias (CNAE usado no levantamento de débito, e que representa o CNAE real da empresa, na maioria dos seus estabelecimentos), na amostra acima, representa, 69% dos empregados da empresa, labutam na fabricação de chicotes elétricos, enquanto somente 31% dos empregados não trabalham na atividade de fabricação de chicotes elétricos.

Observa-se no Relatório Discriminativo Analítico de Débito - DAD, às fls. 5, que o código CNAE cadastrado nos sistemas da Receita Federal é o CNAE 31607, o qual corresponde uma alíquota de 3%. Ademais, o lançamento referente à diferença de alíquota SAT/RAT se refere às competências 01/2000 a 07/2005.

Acerca da diferença de alíquota SAT/RAT, a Autoridade Fiscal em sede de Manifestação Fiscal, às fls. 211 a 214, em atendimento à Diligência Fiscal determinada pela decisão de primeira instância, assim expõe a fundamentação da diferença de alíquota SAT/RAT sendo cobrada:

Depois a empresa passa a questionar a aplicação da alíquota de 3% neste débito, enumerando todo o arazoado contido na NFLD DEBCAD nº 37.017.013-0. Cabe salientar que o referido Parecer encomendado pela Defendente foi elaborado e concluído pelo IPT — Instituto de Pesquisas Tecnológicas, peça de caráter eminentemente técnica assinada por engenheiros de diversas especialidades.

Ainda que os fiscais autores do feito tivessem capacitação técnica para adentrar ao mérito do referido Parecer, mesmo assim não poderiam emitir juízo de valor sobre o laudo apresentado, posto que estariam como que sob "SUSPEIÇÃO", vez que a nossa tradição processual manda que pareceres ou laudos sejam apreciados por pessoas não diretamente envolvidas no litígio, mas por pessoa com capacidade técnica compatível e principalmente que não tenha envolvimento com as partes do processo.

A despeito da questão supra mencionada, há que se ressaltar que quaisquer que sejam as conclusões do referido Parecer, nenhuma delas terá o condão de afastar aquilo que está estabelecido na norma legal no que respeita ao enquadramento do SAT. A empresa se auto enquadrou para a contribuição do SAT, a partir de 01.07.1997, na alíquota geral de 2%, que no dizer da Defendente as fls. 473 do presente, o SAT utilizado é relativo ao CNAE 34.49-5 — ou seja: FABRICAÇÃO DE PEÇAS

E ACESSÓRIOS PARA VEÍCULOS AUTOMOTORES NÃO CLASSIFICADOS EM OUTRA SUBCLASSE (grifo nosso), porquanto enfatiza que a atividade preponderante da empresa não é a fabricação dos cabos elétricos para o chicote, mas a montagem desses cabos, os quais já são comprados acabados, restando tão somente a construção dos chamados chicotes a partir desses cabos. A Defendente ao advogar o CNAE 34.49-5 omitiu habilmente a palavra chave (de METAL) da descrição do CNAE pretendido ...

(...) Assim sendo, por mais técnico e idôneo que seja um parecer, este não pode suplantiar a norma legal, não tem a competência de mudar aquilo que a lei estabeleceu como classificação de atividades econômicas. A conclusão da empresa as fls. 473 que assevera "in verbis": - "Por fim, é importante destacar que, o Parecer do IPT analisa as atividades da empresa desde a fundação desta (separação da GM) o que ocorreu em 1999, restando, portando, comprovada que a atividade, da empresa de MONTAGEM MECÂNICA COM USO DE MÃO DE OBRA sempre foi a atividade preponderante da empresa".

, Tal assertiva por parte da Defendente é incabível sob todos os aspectos, porquanto a montagem de um chicote, que nada mais é do que fabricação de produto acabado de partes e peças eminentemente elétricas, não pode ser considerado como produto acabado de composição METÁLICA, daí errônea e equivocada a auto classificação promovida pela empresa.

Para que se chegue a estas óbvias conclusões não é necessário visita aos estabelecimentos da empresa, conforme alega no penúltimo parágrafo das fls. 473 do processo.

Isto posto, ratificamos "in totum" os termos e conclusões do Relatório Fiscal as fls. 408 a 436 no tocante a classificação da atividade econômica da empresa no CNAE 31.60-7 — FABRICAÇÃO DE MATERIAL ELÉTRICO PARA VEÍCULOS —EXCLUSIVE BATERIAS.

Desta forma, a Auditoria-Fiscal fez o lançamento da diferença de alíquota SAT/GILRAT em função do código CNAE 31607 (corresponde uma alíquota de 3%) que estava cadastrado nos sistemas da Receita Federal do Brasil, vide Relatório Discriminativo Analítico de Débito - DAD, às fls. 5.

Entretanto, o Relatório Fiscal e Anexos, bem como a Manifestação Fiscal em resposta à solicitação de Diligência Fiscal em sede de decisão de primeira instância, não fez prova material de que a atividade preponderante do sujeito passivo de fato se encontrava no Código CNAE 31.60-7 (Fabricação de Material Elétrico para Veículos - exceto Baterias), correspondente ao grau de risco 3, com alíquota de 3%.

Por outro lado, nos Anexos à Impugnação, a empresa apresenta cópia autenticada do Parecer Técnico nº 10 453-301, de maio/2006, elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas – IPT, às fls. 198 a 318, no conexo processo nº. 15760.000003/2008-84,

Deste modo, **a Recorrente apresenta prova técnica na forma de um Parecer Técnico nº 10 453-301, de maio/2006, elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas – IPT que constatou**, após análise detalhada dos principais estabelecimentos fabris da Delphi, **que a atividade preponderante desta última, de forma globalizada, é a montagem de chicotes elétricos para veículos automotores, e não a fabricação de peças elétricas:**

"As atividades desenvolvidas na fabricação de chicotes elétricos apresentam características que se evidenciam como operações de montagens, (...)."

"Com base nas avaliações das atividades acima resumidas, e nas análises realizadas nas documentações e informações recebidas, é parecer do IPT que as operações desenvolvidas pela Delphi Automotive Systems, nas fábricas de Paraisópolis - MG, Itabirito - MG, Espírito Santo do Pinhal - SP, São José dos Pinhais - PR, são atividades onde predominam as montagens mecânicas com uso intensivo de mão de obra. Estas atividades preponderantes têm "risco" igual ou menos que as outras atividades de montagem da indústria automotiva que são classificadas com o risco de grau 2."

Por outro lado, **a Unidade da Receita Federal do Brasil de jurisdição do contribuinte, emanou a Manifestação Fiscal acerca da Diligência Fiscal, às fls. 658 a 680, determinada pelo CARF, mantendo na íntegra o lançamento fiscal, de forma a ratificar os termos e conclusões da Manifestação Fiscal, decorrente da solicitação de Diligência Fiscal em sede de decisão de primeira instância, no tocante à classificação da atividade econômica da empresa no CNAE 31.60-7 - Fabricação de material elétrico para veículos - exclusive baterias"**.

No entanto, a partir do **Parecer Técnico nº 10 453-301, de maio/2006, do IPT, a Recorrente aduz que**, considerando todos os estabelecimentos, **possui um total aproximado de 6.900 empregados**, sendo que **5.648 trabalham em algum dos quatro estabelecimentos analisados** pelo Parecer do IPT e **aproximadamente 4.800 empregados da Delphi exercem atividades de montagem**, e não de fabricação de materiais elétricos. Desse modo, considerando **que 4.800 empregados da Delphi realizam atividade de montagem de chicotes elétricos**, e que **tal número corresponde a 69,5% de todos os funcionários que trabalham para a empresa**, então resta claro que **essa é a atividade preponderante da Recorrente.**

Portanto, em que pese a detalhada e fundamentada Manifestação da Auditoria-Fiscal, considero que ter **restado comprovado pelo Parecer Técnico nº 10 453-301, de maio/2006, do IPT que a atividade preponderante da Recorrente é a atividade de montagem de chicotes elétricos.**

Da correta classificação do CNAE

Analisemos.

Diante da conclusão de que a **atividade preponderante da Recorrente é a atividade de montagem de chicotes elétricos, resta se determinar qual a classificação adequada do código CNAE para a empresa.**

A Recorrente argumenta que inexistindo classificação exata quanto à atividade preponderante da empresa, a classificação mais adequada para o presente caso é justamente o CNAE 34.49-5, que compreende a “Fabricação de peças e acessórios de metal para veículos automotores não classificados em outra classe” (alíquota de 2%) no período objeto deste lançamento.

Por outro lado, a Unidade da Receita Federal do Brasil de jurisdição do contribuinte, emanou a Manifestação Fiscal acerca da Diligência Fiscal determinada pelo CARF, mantendo na íntegra o lançamento fiscal, de forma a ratificar os termos e conclusões da Manifestação Fiscal exarada em sede de decisão de primeira instância, no tocante à classificação da atividade econômica da empresa no CNAE 31.60-7 - Fabricação de material elétrico para veículos - exclusive baterias”.

Por outro lado, a Manifestação do contribuinte no sentido de manter os argumentos deduzidos em sede de Recurso Voluntário, de forma a concluir que, às fls. 680:

"Da mesma maneira, vê-se com clareza meridiana e insofismável que a quantidade de empregados alocados na fabricação de chicotes CNAE 31.60-7 Fabricação de Material Elétrico para veículos, exceto baterias (CNAE usado no levantamento de débito, e que representa o CNAE real da empresa, na maioria dos seus estabelecimentos), na amostra acima, representa, 69% dos empregados da empresa, labutam na fabricação de chicotes elétricos, enquanto somente 31% dos empregados não trabalham na atividade de fabricação de chicotes elétricos."

Neste sentido, o Parecer Técnico nº 10 453-301, de maio/2006, do IPT, acostado aos autos pelo contribuinte, demonstra que a empresa não fabrica fios, cabos, ou nenhuma espécie de material elétrico, mas faz, tão somente, a montagem de fios já acabados, o seja, montagem de chicotes elétricos.

De forma que, conforme o Parecer Técnico nº 10 453-301, de maio/2006, do IPT, o chicote elétrico é somente um conjunto de fios ou cabos elétricos, entrelaçados e/ou amarrados entre si, que são utilizados para fazer a conexão elétrica de partes específicas dos automóveis, ensejando que a montagem de chicotes elétricos não envolve a fabricação de fios ou cabos elétricos pois a empresa somente monta os fios e cabos elétricos, os quais chegam prontos para a produção, amarrando-os uns aos outros e aos conectores das extremidades. Então, a atividade preponderante do contribuinte amolda-se à montagem de fios e cabos elétricos, e não à sua fabricação.

Diante do exposto, em que pese a Manifestação Fiscal emanada da Autoridade Fiscal, em função dos argumentos fundamentados emanados das provas técnicas produzidas pela Recorrente, vide Parecer Técnico nº 10 453-301, de maio/2006, do IPT, considero correto o enquadramento da Recorrente no código CNAE 34.49-5 (Fabricação de peças e acessórios de metal para veículos automotores não classificados em outra classe - alíquota de 2%), no período objeto deste lançamento, qual seja, 01/2004 a 11/2004.

(ii) Da ilegalidade da não incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores destinados à previdência complementar.

(iii) Da inexistência de obrigatoriedade de disponibilização de previdência complementar a todos empregados.

Analisemos os tópicos (ii) e (iii) conjuntamente.

Conforme o Relatório Fiscal, às fls. 128 a 133, o lançamento se refere a contribuições devidas ao Fundo de Regime Geral de Previdência Social e não recolhidas na sua totalidade em épocas próprias, correspondentes à parte da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho — SAT/RAT e as destinadas às outras entidades, abrangendo o período de 01/2000 à 07/2005, relativas às contribuições do Patrocinador Delphi Automotive Systems do Brasil Ltda ao fundo de pensão denominado PREVI-GM, condicionando, em Regulamento Complementar para o Plano de Aposentadoria, a participação de empregados com mais de 60 dias de vínculo empregatício.

Ou seja, o Relatório Fiscal, às fls. 128 a 133 mostra que o levantamento de débito se deu em virtude da constatação de que a empresa Delphi Automotive Systems do Brasil Ltda, no REGULAMENTO COMPLEMENTAR PARA O PLANO DE APOSENTADORIA, item A.3.1 assim determinou:

"são participantes todos os empregados das patrocinadoras ou da Sociedade, com mais de 60 dias de vínculo empregatício e seus ex-empregados, cuja participação seja admitida neste Regulamento."

Nos termos do Relatório Fiscal, o Plano PREVIGM não é extensivo a todos os empregados: devido à carência de 60 dias imposta aos novos empregados

Considerando a carência de 60 dias imposta aos novos empregados, e que nenhum dos dispositivos legais retro citados fazem qualquer ressalva à alguma condição para que todos os empregados tenham acesso ao Plano de Benefícios, esta fiscalização conclui que o Plano PREVIGM não é extensivo a todos,, ou seja fere o caráter de universalidade das normas retro mencionadas, e, portanto os valores dos pagamentos efetuados pela empresa Patrocinadora, integram a base de cálculo para incidência de contribuições previdenciárias e de contribuições por lei devidas a terceiros Foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 09250891, às fls. 98 a 103.

Em relação às disposições da legislação, o art. 458, § 2º, VI, CLT, aplicando-se às relações de emprego, dispõe que não se considera salário a utilidade concedida pelo empregador a título de previdência privada:

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VI – previdência privada; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

No entanto, a legislação previdenciária como norma especial, aplicável neste ponto tanto a empregados quanto a contribuintes individuais, em relação aos valores pagos a título de programa de previdência complementar, assim dispõe no art. 28, § 9º, p, Lei 8.212/1991:

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

(...) § 9º **Não integram o salário-de-contribuição** para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...) p) **o valor das contribuições efetivamente pago** pela pessoa jurídica relativo **a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes**, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (gn)

Por outro lado, o artigo 16 da LC 109/2001 estabelece que os planos de benefícios da previdência complementar devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores.

Art. 16. Os planos de benefícios devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores.

Após definir que a previdência complementar deve ser ofertado a todos, os artigos 68 e 69, da LC 109/2001 apresentados nas disposições gerais, estabelecem que não integram a remuneração e não são tributados.

DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes.

§ 1º Os benefícios serão considerados direito adquirido do participante quando implementadas todas as condições estabelecidas para elegibilidade consignadas no regulamento do respectivo plano.

§ 2º A concessão de benefício pela previdência complementar não depende da concessão de benefício pelo regime geral de previdência social.

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º-Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

§ 2º Sobre a portabilidade de recursos de reservas técnicas, fundos e provisões entre planos de benefícios de entidades de previdência complementar, titulados pelo mesmo participante, não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

Ora, não se observa qualquer conflito entre o disposto na LC 109/2001 e o art. 28, § 9º, p, Lei 8.212/1991, lei esta específica para o custeio do Regime Geral da Previdência Social..

Desta forma, a legislação previdenciária, no art. 28, § 9º, p, Lei 8.212/1991, dispõe que o valor pago a título de previdência complementar deve estar disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, **o que entendo não se verificar no presente caso concreto em função da não participação dos empregados com menos de 60 dias de vínculo empregatício.**

O Recorrente, em sede de Recurso Voluntário, às fls. 238, reconhece que o pagamento de Previdência Complementar foi disponibilizado aos empregados apenas após o período de carência (60 dias):

O que a empresa faz, isso sim, é estipular um prazo de carência - exatamente o mesmo prazo relativo ao contrato de experiência dos novos empregados - para que estes sejam elegíveis à participação no plano de previdência complementar.

Neste sentido, é importante destacar que o objetivo da legislação, ao determinar que referido plano deve ser estendido a todos empregados da empresa, foi justamente evitar discriminações entre classes de empregados, como, por exemplo, as empresas que somente tornavam elegíveis à participação no plano de previdência complementar os empregados que ocupavam cargo de gerência ou diretoria.

No caso em tela, a empresa apenas vincula a obtenção da elegibilidade ao plano de previdência complementar ao término do prazo de experiência do contrato de trabalho. Ou seja, os únicos que não são elegíveis - e apenas por determinado tempo - são aqueles empregados que estão no prazo de experiência do contrato de trabalho

Ademais, entendo que no art. 28, § 9º, p, Lei 8.212/1991 não há hipótese de isenção para se considerar os 60 dias de carência para o empregado com vínculo empregatício poder participar do Plano de Previdência Complementar. Tal seria conceder uma isenção não prevista na legislação.

Ora, a isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e desse modo, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre isenção, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I, nestas palavras:

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.363-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/03/2016 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por MARCIO HE NRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 30/03/2016 por MARCO AURELIO DE OLIVEIRA BARBOSA
Impresso em 15/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

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.

Neste sentido, há precedente na jurisprudência do CARF que reconhece a impossibilidade de se excluir a tributação incidente em pagamentos a plano de previdência complementar no caso de pagamento em desacordo com a legislação de regência:

"O programa de previdência complementar não contemplava a totalidade dos empregados estando em desacordo com o e art. 28, § 9º, p, Lei 8.212/1991 e arts. 9º e 468 da CLT (...)" (CARF, 2ª Seção, 3ª Câmara, 2ª TO, Rec. 142.621, decisão por maioria, em 20.08.2010, Relator Marco André Ramos Vieira).

"Ementa Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007 PREVIDENCIÁRIO.ALIMENTAÇÃO. SEGURO E PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. ASSISTÊNCIA MÉDICA. PAGAMENTO EM DESACORDO COM A LEI DE REGÊNCIA. INCIDÊNCIA. Tratando-se de parcela cuja não-incidência esteja condicionada ao cumprimento de requisitos previstos na legislação previdenciária, o pagamento em desacordo com a legislação de regência se sujeita à tributação. CONVENÇÕES COLETIVAS. EFEITOS. As convenções entre particulares que façam leis entre as partes, não podem se opor à Fazenda Pública(...)" (CARF, 2ª Seção, 4ª Câmara, 3ª TO, Acórdão 2403-002.771, decisão por maioria, em 09.10.2014, Relator Ivacir Júlio de Souza).

(iii.1) Da inconstitucionalidade do art. 28, § 9º, p, Lei 8.212/1991

Analisemos.

O contribuinte alega, no tópico (iii) Da inexistência de obrigatoriedade de disponibilização de previdência complementar a todos empregados - que o art. 28, § 9º, p, Lei 8.212/1991 não foi recepcionado pela Constituição Federal:

Também neste aspecto, v. acórdão recorrido sequer analisou - e manifestou-se - a respeito deste tópico argüido em defesa, razão pela qual, passa a recorrente a demonstrar que, ainda que se entenda que o plano de previdência privada não era disponibilizado a todos empregados, o que se admite apenas por amor ao argumento, a necessidade de concessão da elegibilidade a esse direito a todos empregados, previsto no artigo 28, § 90, "p", da Lei 8212/91, foi revogada.

Com efeito, em dezembro de 1998, foi publicada a Emenda Constitucional n.º 20, que modificou o sistema de Previdência Social. Referida Emenda alterou o artigo 202 da Constituição Federal que, em seu parágrafo 20, passou a prever, expressamente, que a parcela paga pelo empregador ao empregado a título de previdência complementar não integra o salário dos participantes (empregados), não fazendo, contudo, a ressalva de que referido benefício deva ser concedido a todos empregados para que deixasse de integrá-lo.

(...) Como se vê, a Norma Constitucional prevê, por si só, que a parcela referente à previdência privada, paga pelo empregador, não integra a remuneração dos participantes, não fazendo qualquer ressalva quanto à necessidade de extensão deste direito a todos empregados.

*Além disso, é importante ressaltar que **esta Emenda Constitucional foi promulgada posteriormente à Lei que incluiu o artigo 28, § 90, "p", na Lei 8212/91, restando claro, portanto, que a previsão contida neste dispositivo infra-constitucional não foi recepcionada pela Constituição Federal.***

Não assiste razão à Recorrente pois o previsto no ordenamento legal não pode ser anulado na instância administrativa por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ainda, o art. 59, caput, Decreto 7.574/2011;

Art.59. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 26-A, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).

Ademais, há **a Súmula nº 2 do CARF**, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARFnº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Neste sentido, há precedente na jurisprudência do CARF que reconhece a impossibilidade de se excluir a tributação incidente em pagamentos a plano de previdência complementar por considerar o art. 28, § 9º, p, Lei 8.212/1991 não recepcionado pela Constituição Federal:

"Ementa CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/04/2007 a 31/12/2008 AUTOS DE INFRAÇÃO DEBCAD sob nº 37.341.911-2, nº 37.341.912-0 e nº 37.341.913-9 Consolidado em 30/01/2012 PLANO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR - REVOGAÇÃO DE LEI ORDINÁRIA POR LEI COMPLEMENTAR - HIERARQUIA DAS LEIS Inconstitucionalidade de lei não compete ao CARF o julgamento. Matéria sumulada. Súmula CARF nº 2: 'O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.' Hierarquia das leis. Para a Recorrente a Lei Complementar nº 109/2001 foi posterior a alínea 'p', do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, deve também este Colegiado reconhecer que a LC revogou a LO de 91. Julgamento que também agride a Súmula CARF 02. Entretanto, quanto à existência de hierarquia entre a lei complementar e a lei ordinária, não há hierarquia entre elas, pois nenhuma delas tem sua origem e seu fundamento de existência na outra. O legislador originário indicou expressamente na Constituição, os temas a serem postulados, por meio de lei complementar. Tal conjunto de matérias não pode ser objeto de lei extravagante, sob pena de se recair em inconstitucionalidade. No caso de invasão do campo destinado à legislação ordinária, por meio da edição de lei complementar, não é perceptível a inconstitucionalidade da norma, pois esta foi além do pedido, seguindo um processo legislativo mais dificultoso. O que a ditada norma não teria é a proteção de só ser revogada por uma lei complementar, tendo em vista que no aspecto material nunca deixou de ser norma ordinária.(...) (CARF, 2ª Seção, 3ª Câmara, 1ª TO, Acórdão 2301-004.137, decisão por maioria, em 10.09.2014, Relator Wilson Antônio de Souza Corrêa).

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

Conclusão dos tópicos (ii) e (iii)

De forma que, considero caracterizado o descumprimento da legislação previdenciária, no art. 28, § 9º, p, Lei 8.212/1991, pois o valor pago a título de previdência complementar não está disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes à medida da não participação dos empregados com menos de 60 dias de vínculo empregatício.

Portanto, diante do exposto, não prospera a alegação da Recorrente.

CONCLUSÃO

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso, **DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO para:** (a) em Preliminar, reconhecer a decadência do direito de constituição dos créditos lançados até a competência 08/2001, inclusive, nos termos do art. 150, § 4º, CTN; No MÉRITO, (b) MANTER a tributação incidente do plano de previdência complementar; e (c) reconhecer o enquadramento da Recorrente no código CNAE 34.49-5 (Fabricação de peças e acessórios de metal para veículos automotores não classificados em outra classe - alíquota de 2%), com isso excluindo-se o lançamento referente à diferença de contribuições SAT/GILRAT.

É como voto.

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro

Voto Vencedor

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, redator designado.

A par do muito bem traçado voto do ilustre Conselheiro relator, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, divirjo em relação a ponto nodal da questão de mérito, no seguinte sentido, que discorro a seguir.

A questão repousa na diferença de 1% nas alíquotas de recolhimento, como **colhe-se do relatório e voto do relator.**

... cujo débito foi reconhecido pela empresa, e recolhido durante a ação fiscal, excetuando-se 1% de SAT/GILRAT, apurado como diferença, uma vez que a empresa recolheu apenas 2%.(grifei)

Entende a Recorrente que:

Ao contrario do sustentado pelo Sr. Fiscal, a atividade preponderante da empresa, considerando-se todos os seus estabelecimentos, é a montagem de chicotes elétricos para veículos automotores, e não 'fabricação de material elétrico para veículos, exceto bateria cadastrada no CNAE sob nº 3160-7-00, a qual está enquadrada no grau de risco máximo (3%).

2.5. É importante destacar a diferenciação entre montagem de chicotes elétricos e fabricação de materiais elétricos.

ANEXA: Parecer Técnico elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas — IPT, que descreve o processo produtivo da Impugnante

Conforme restou esclarecido na defesa apresentada, o chicote elétrico é somente um conjunto de fios ou cabos elétricos, entrelaçados e/ou amarrados entre si, que são utilizados para fazer a conexão elétrica de partes específicas dos automóveis (suas luzes de sinalização, cd players, etc.). Tais fios são amarrados uns aos outros, e a extremidade destes cabos recebem conectores.

O debate reside não em ser a grande parte da mão de obra empregada na produção de chicotes elétricos para veículos, mas sim se o chicote elétrico é um produto novo, fabricado e de característica elétrica ou se trata-se apenas de um produto resultante de operação de montagem, a partir de fios elétricos, "amarrados entre si", com a colocação de conectores nas extremidades.

Quanto a uma classificação específica no CNAE para chicotes elétricos para veículos, noto convergência de que não há. Transcrevo do voto do Relator:

Diante da conclusão de que a atividade preponderante da Recorrente é a atividade de montagem de chicotes elétricos, resta se determinar qual a classificação adequada do código CNAE para a empresa.

A Recorrente argumenta que inexistindo classificação exata quanto à atividade preponderante da empresa, a classificação mais adequada para o presente caso é justamente o CNAE 34.49-5...

Em pesquisa no sítio do IBGE, verifico que materiais elétricos para veículos têm tratamento diferenciado, mas vejamos (www.cnae.ibge.gov.br) que o código 2733-3/00

que trata de fabricação de fios, cabos e condutores elétricos compreende chicotes elétricos, apesar da ressalva "exceto para veículos" e também:

- A fabricação de fios, cabos, barramentos, cordoalhas e outros condutores elétricos isolados; fios telefônicos; fios coaxiais e fios magnéticos para enrolamento de motores, bobinas, transformadores, etc. e a fabricação de cabos de fibra ótica compostos de fibras recobertas individualmente com material isolante.

Ocorre que "Chicote Elétrico" é um conjunto de cabos condutores e conectores para gerenciar o suprimento de energia elétrica e também a transferência de informações dos dispositivos periféricos ao produto final e integrar os sistemas de veículos automotores, máquinas e equipamentos.

Chicotes elétricos são complexos e demandam uma grande experiência na mão de obra manual e equipamentos específicos para montagem e atendimento as normas técnicas. Qualidade e funcionalidade são fatores importantes na produção de chicotes elétricos, pois são utilizados em funções de produção e segurança, como controlar os dispositivos de avanço e parada de uma colheitadeira de cana de açúcar, por exemplo.

Chamo a atenção para o ponto destacado na informação fiscal sobre a completa descrição do CNAE a que chegou a conclusão do laudo técnico apresentado. Alega o Auditor Fiscal que foi omitida a classificação completa do CNAE 34.49-5, cuja descrição originária é: **FABRICAÇÃO DE PEÇAS E ACESSÓRIOS DE METAL PARA VEÍCULOS AUTOMÓVEIS NÃO CLASSIFICADOS EM OUTRA CLASSE** (grifo nosso), dizendo que mesmo que a Recorrente insista em dizer que não fabrica os cabos elétricos que vão formar o chicote, fato é que o chicote não é produto de metal. A análise da RFB considerou desnecessário ir à fábrica. Baseou-se, em princípio, na questão do enquadramento "peças de metal".

Insta concordar que o chicote feito a partir de uma seqüência ordenada e sistematizada de cabos elétricos, não é uma peça de metal para veículos.

Minha divergência em relação ao voto do relator, portanto, se concentra na operação industrial que redundo no objeto "chicote elétrico" e sua independência em relação a uma mera "junção de fios elétricos".

Pensando na indústria moderna, pouca coisa seria então considerada fabricação, uma vez que a diversificação de atividades faz com que produtos eletrônicos sejam oriundos de uma junção de peças fabricadas previamente. Entretanto, não são uma mera "montagem" de componentes, mas um arranjo altamente técnico dos mesmos, que resulta em um produto com características próprias e funções complexas e específicas, como são os chicotes elétricos aqui em caso.

Enfim, concluo que um chicote elétrico não é um simples emaranhado de fios elétricos, ou uma "montagem", é um produto novo, que surge a partir de uma operação que requer conhecimento e treinamento específico, e aplicação diferenciada dos simples fios que o compõem.

Assim, não se "monta" um chicote elétrico, mas se "fabrica" um chicote elétrico para uso em veículos, como demonstram a divisão, categoria, grupo, classe e subclasse da atividade econômica, conforme acima citado, e, indubitavelmente, como já concluiu o Auditor Fiscal, não é uma peça de metal, mas um material elétrico diverso.

Processo nº 17546.000922/2007-37
Acórdão n.º 2202-003.156

S2-C2T2
Fl. 724

(cnae.ibge.gov.br/?option=com_cnae&view=atividades&Itemid=6160&chave=chicotes+elétricos+exceto+para+veículos&tipo=cnae&chave=chicotes+elétricos+exceto+para+veículos&versao_classe=7.0.0&versao_subclasse=, pesquisa em 16/02/2016)

<i>Código</i>	<i>Descrição CNAE</i>
2733-3	CHICOTES ELÉTRICOS, EXCETO PARA VEÍCULOS; FABRICAÇÃO DE

Dessa feita, entendo que está correta a classificação correspondente ao grau de risco 3, com alíquota de 3%, como feito pela fiscalização.

Marcio Henrique Sales Parada