



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.005667/2008-92  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-010.859 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de novembro de 2022  
**Recorrente** AGFA GEVAERT DO BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). DECISÃO RECORRIDA. SUFICIÊNCIA DE PROVAS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTENTE.

O julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pela parte em defesa das respectivas teses, quando já tenha encontrado fundamentos suficientes para proferir o correspondente voto. Nessa perspectiva, a apreciação e valoração das provas acostadas aos autos é de seu livre arbítrio, podendo ele, inclusive, quando entender suficientes à formação de sua convicção, fundamentar a decisão por meio de outros elementos probatórios presentes no processo.

PAF. INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIÇÃO. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 2. APLICÁVEL.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa.

PAF. DILIGÊNCIA. PERÍCIA. CONHECIMENTO ESPECÍFICO. SUBSTITUIÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL. DESNECESSIDADE. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 163. APLICÁVEL.

As diligências e perícias não se prestam para substituir provas que deveriam ter sido apresentadas pelo sujeito passivo por ocasião da impugnação, pois sua realização pressupõe a necessidade do julgador conhecer fato que demande conhecimento específico. Logo, indefere-se tais pleitos, se prescindíveis para o deslinde da controvérsia, assim considerado quando o processo contiver elementos suficientes para a formação da convicção do julgador.

PAF. INTIMAÇÃO. ENDEREÇAMENTO. DESTINATÁRIO. PATRONO. INADMISSÍVEL. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 110. APLICÁVEL.

É vedado o encaminhamento de intimação para endereço de procurador do contribuinte, independentemente do meio de comunicação oficial supostamente adotado.

PAF. REUNIÃO VIRTUAL. SUSTENTAÇÃO ORAL. REQUERIMENTO. ENCAMINHAMENTO. CARF. SÍTIO ELETRÔNICO. CARTA DE SERVIÇOS. FORMULÁRIO ESPECÍFICO. TEMPESTIVIDADE. OBRIGATORIEDADE.

O recurso voluntário não é meio apropriado para requerimento de sustentação oral nas sessões virtuais de julgamento das turmas ordinárias do CARF. Com efeito, dita pretensão terá de ser apresentada, **exclusivamente** por meio de formulário eletrônico disponibilizado no sítio deste Conselho, em até 2 (dois) dias úteis antes do início da respectiva reunião.

PAF. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. CARF. PRONUNCIAMENTO. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 28. APLICÁVEL.

O conselheiro do CARF não tem competência para se pronunciar acerca de específico capítulo do recurso voluntário que pretenda contrapor comunicação ao Ministério Público de suposta conduta do contribuinte, teoricamente, caracterizadora de tipos penais.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). IMUNIDADE. EFICÁCIA LIMITADA. GOZO. LEI REGULADORA. EXIGÊNCIAS. ESTRITA OBEDIÊNCIA. IMPRESCINDÍVEL.

A PLR atribuída pela empresa aos seus empregados, pretendendo incrementar integração entre trabalho e ganho de produtividade, não compõe a base de cálculo das contribuições previdenciárias, exceto quando reportado estímulo se processar fora dos estritos ditames legalmente previstos.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). BENEFÍCIO FISCAL. OUTORGA. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INTERPRETAÇÃO LITERAL. OBRIGATORIEDADE.

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa de cumprimento das obrigações tributárias acessórias.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO (SAT/RAT/GIILRAT). ALÍQUOTA APLICÁVEL. CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA (CNPJ). ATIVIDADE PREPONDERANTE. GRAU DE RISCO. STJ. ENUNCIADO Nº 341.

A contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão da incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT/GIILRAT) é fixada em função do nível de perigo dos

afazeres praticados na atividade preponderante do contribuinte com cadastro único ou naquela verificada em cada estabelecimento, individualizado pelo respectivo CNPJ.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. PREVISÃO LEGAL. SÚMULA CARF. ENUNCIADOS NºS 4 E 108. APLICÁVEIS.

O procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando imposto a pagar, obrigatoriamente, implicará cominação de multa de ofício e juros de mora.

PAF. JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário interposto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros(a): Ana Claudia Borges de Oliveira, Rodrigo Duarte Firmino, Francisco Ibiapino Luz (presidente), Gregório Rechmann Junior, Diogo Cristian Denny (suplente convocado) e Vinícius Mauro Trevisan.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário referente às contribuições devidas, a parte patronal e aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – SAT/RAT/GIILRAT.

### **Lançamentos**

No reportado procedimento fiscal foi constituído crédito tributário decorrente do pagamento da PLR em desacordo com a legislação aplicável – Levantamento: PLR – PLR DESACORDO LEI 10101. Ademais, por iguais razões, houve lançamentos tanto das contribuições destinadas a terceiros, entidades e fundos como pelo descumprimento da obrigação acessória que o contribuinte tem de informar mensalmente, por meio da GFIP, os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68), consoante tabela abaixo (processo digital, fls. 8 a 15 e 25):

| Debcad       | Rubrica                       | Período     | PAF                  |
|--------------|-------------------------------|-------------|----------------------|
| 37.175.607-3 | Patronal - SAT/RAT            | 4/04 a 6/05 | 19515.005667/2008-92 |
| 37.175.608-1 | Terceiros, entidades e fundos | 4/04 a 6/05 | 19515.005669/2008-81 |
| 37.175.606-5 | CFL 68                        | 9/08        | 19515.005665/2008-01 |

### Impugnação e diligência

Inconformada, a Contribuinte apresentou impugnação, assim resumida no relatório da decisão de primeira instância - Acórdão nº 16-24.259 - proferida pela 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - DRJ/SPO1 (processo digital, fls. 764 a 783):

Cientificada da Notificação em 24/09/2008, a empresa apresentou impugnação em 24/10/2008, tempestivamente, a teor do despacho de fls. 685, através do instrumento de fls. 109/149 juntando documentos às fls. 150/683 e apresentando, em síntese, as seguintes alegações:

A fiscalização entendeu equivocadamente e sem qualquer fundamento que os pagamentos efetuados em decorrência dos planos de PPR da Impugnante não atenderam aos pressupostos previstos nos artigos 1º a 3º da Lei nº 10.101/00.

Foram lavrados outros dois Autos de Infração, DEBCAD nº 37.175.608-1 (Processo nº 19515.005669/2008-81) e DEBCAD nº 37.175.606-5 (Processo nº 19515.005665/2008-01) que devem ser analisados e julgados conjuntamente.

#### Das razões de mérito

##### Da violação ao princípio da verdade material

A conclusão de que os diretores, gerentes, chefes e equivalentes não participam do programa alvo das negociações é equivocada porque fundada em interpretação parcial dos instrumentos denominados "Programas de Participação nos Resultados" relativos aos anos 2003, 2004 e 2005, especialmente a cláusula II.8, sem interpretá-la sistematicamente com a Cláusula II.8.1 e a própria premissa básica de Elegibilidade à Participação contida na Cláusula II.

Contraditória é a conclusão fiscal, pois, os instrumentos de PPR analisados são claros ao prever que todos os empregados participam do programa. Os diretores, gerentes, chefes e equivalentes possuem metas específicas a serem atingidas, o que não os excluem do programa que, de acordo com a própria conclusão da Fiscalização está conforme a Lei nº 10.101/00.

Alega a existência de regras claras e objetivas, bem como mecanismos de aferição de metas, relatando sobre cada um dos documentos apresentados à fiscalização.

Conclui pela nulidade do auto de infração impugnado, dado o seu distanciamento da verdade material, conforme fatos e provas trazidos aos autos.

##### Da desvinculação da Participação nos Lucros e Resultados da Remuneração, Norma Constitucional de eficácia plena.

A desvinculação da remuneração de participação nos lucros ou resultados da empresa decorre expressamente de dispositivo auto-aplicável da Constituição Federal (art. 7º, XI).

A falsa premissa de que as disposições de lei ordinária (Lei nº 8.212/91, art. 28, § 9º, "j" e nº 10.101/2000) podem limitar a aplicação dos artigos T, inciso XI e 218, § 4º da Constituição Federal, deve ser afastada sob pena de aniquilar uma das maiores conquistas dos trabalhadores nas últimas décadas.

Não resta dúvida de que o pagamento efetuado pela Impugnante tem natureza de Foram integralmente atendidos os requisitos legais do programa de PPR,

Da observância da lei nº 10.101/2000

A AGFA observou os requisitos da Lei nº 10.101/00.

O argumento de que o acordo de PPR excluía os funcionários diretores, gerentes, chefes e equivalentes, decorre de equivocada interpretação dos respectivos instrumentos de PPR, especialmente a cláusula II.8.1., bem como pela incapacidade de interpretação dos PPR/Plano de Bônus (PPR/Bônus Plan), que contém os critérios objetivos para atingimento de metas (docs. 25 a 31, 197 a 203 e 484 a 503).

A contradição da fiscalização é tão evidente que nenhuma observação ou autuação foi levada a efeito quanto à aplicação do PPR com relação aos demais funcionários da Impugnante, sujeitos ao acordo formalizado no mesmo instrumento.

Com efeito, as regras contidas nos PPR-Plano de Bônus (PPR-Bonus Plan) foram devidamente aferidas e acompanhadas por meio das *Revisões de Desempenho* de cada profissional (docs. 32 a 171 e 215 a 353) e seus resultados e respectivos demonstrativos de cálculo denominado "Resultados Financeiros" foram devidamente entregues a cada funcionário contendo, ao final, a quantidade de salários a ser creditada a título de PLR (docs. 182 a 187 e 355 a 401).

Eventual nulidade do acordo só poderia ser decretada judicialmente, mesmo porque não há lei disciplinando o parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001.

Além de contrariar o parágrafo único, do art. 116 do CTN, o auto de infração impugnado atenta contra o princípio da estrita legalidade prevista no art. 150, I e também com o art. 195, I "a", ambos da Constituição Federal.

As regras do acordo de PPR são claras a respeito dos direitos substantivos da participação e mecanismos de aferição e atingimento de metas.

Os mecanismos de aferição existem e foram disponibilizados à Fiscalização, que inclusive estão anexos ao processo administrativo (fls. 29 a 38).

A Impugnante anexa à presente as respectivas traduções para o português dos *PPR/Bônus Plan 2003, 2004 e 2005* (docs. 25 a 31, 197 a 203 e 484 a 503) e as *Revisões de Desempenho*, devidamente apresentadas ao Sindicato (docs. 32 a 171 e 215 a 353), bem como os demonstrativos de cálculo (*Resultados Financeiros* - docs. 182 a 187 e 355 a 401) entregues a cada funcionário, de onde se infere claramente o mecanismo de aferição de metas (docs. 204 e 205 e 504 e 505).

Demonstra os cálculos feitos para apuração do PLR com a intenção de mostrar a existência de regras claras de aferição da PLR devida a cada funcionário, os quais receberam, um a um e pessoalmente, memória de cálculo (docs. 355 a 401).

Ainda que parte das metas traçadas nos planos de PPR tenha origem nas metas sugeridas pelo estabelecimento matriz da impugnante no exterior, como frisado pela fiscalização, fato é que ao serem incorporadas nos instrumentos de PPR e PPR-Plano de Bônus, revestidos de todas as formalidades legais tornaram-se plenamente eficazes perante a lei brasileira.

Não há impedimento legal para critérios e condições definidos pelo grupo empresarial internacional sejam incorporados aos planos de PLR firmados nos termos da lei brasileira, sendo improcedentes as alegações da fiscalização de que o "programa é estabelecido unilateralmente pela matriz estrangeira" e que os pagamentos têm natureza de "bônus" desvinculado da PLR.

O programa de PPR não foi utilizado para substituir a remuneração

Não há ilegalidade em se denominar a PLR de Bônus, como fez a Impugnante.

O fato de a Impugnante ter efetuado apenas dois pagamentos anuais a título de PLR nos termos da Constituição Federal e Lei nº 10.101/00 infirma a tese da Fiscalização de que houve o pagamento disfarçado de salário.

Não se sustenta a tese da Fiscalização de que a Impugnante utilizou o programa de PPR como forma de pagamento de salário, desde que o plano de PPR foi devidamente formalizado nos instrumentos dotados de todas as características legais, os quais possuem regras claras e objetivas de metas e a forma de mensuração de seu atingimento, cujo resultado final, como visto, é a aplicação de um percentual sobre o salário-base.

#### Do respeito à periodicidade semestral prevista em lei

A afirmação de que houve desrespeito à periodicidade semestral do pagamento da PLR é totalmente equívoca, pois utilizou o critério de caixa sem considerar o critério da competência.

Os pagamentos da PPR, caso fossem atingidas as metas eram realizados em duas parcelas anuais, sendo a primeira considerada uma antecipação, paga em junho do ano-base de vigência do PPR, e a segunda, a definitiva (ou efetiva) em abril de cada ano.

Os valores pagos no mês de abril/2004 se referem à PLR definitiva do ano base/2003 e os pagamentos feitos em junho/2004 se referem ao adiantamento da PLR do ano-base 2004 (em curso).

#### Da ilegalidade da representação fiscal para fins penais

A Auditora-Fiscal, sem qualquer fundamento legal ou motivação formalizou a "Representação Fiscal para Fins Penais" para esta NFLD, referente a não informação dos valores aqui lavrados em documento próprio para a Seguridade Social (GFIP).

Os valores não foram informados em GFIP porque não possuem natureza salarial e não são base de qualquer contribuição social ou previdenciária.

A Impugnante jamais poderia ser acusada de cometer qualquer delito de vez que não praticou nenhum ato típico definido em lei como crime.

A Impugnante incluiu os valores pagos a título de PLR em sua Folha de Pagamento, os contabilizou e apresentou memórias de cálculo específicas. Não houve intuito de omitir informações.

Com a apresentação da presente impugnação e tendo em vista os efeitos que lhe são peculiares nos termos do art. 151 do CTN, não há sequer crédito tributário definitivamente constituído, de modo que revela-se indevida a representação fiscal.

#### Da improcedência da cobrança do SAT/RAT com fundamento na atividade preponderante da empresa

A cobrança da parcela relativa ao SAT/RAT não poderia se dar com base na atividade preponderante da empresa.

O grau de risco deve ser analisado de acordo com a atividade exercida em cada estabelecimento da Impugnante, como determina a segunda parte do inciso II, do art. 127, do CTN e não com base em critérios estabelecidos em regulamento (Decreto nº 3.048/99, art. 202, §§ 3º, 4º, 5º), muito menos em ato infra-legal (Instrução Normativa nº 03/2005).

No caso concreto, todos os funcionários que trabalham no estabelecimento matriz exercem funções administrativas e trabalham em um prédio comercial que evidentemente não possui grau máximo de risco a justificar a alíquota de 3%.

#### Da inaplicabilidade dos juros com base na taxa SELIC - ofensa ao limite estabelecido pelo art. 161, § 1º do CTN

A taxa SELIC não é apenas taxa de juros, mas também traz em seu bojo expectativa de inflação futura. Não foi criada por lei, mas por resolução do Conselho Monetário Nacional (Resolução nº 1.124 de 15/06/1986) e definida por circulares do Banco Central do Brasil (Circular BACEN nº 2.868, de 04/03/1999, e a Circular BACEN nº 2.900, de 24/06/1999). Portanto, duas questões devem ser analisadas: (i) falta de

previsão legal na instituição da taxa SELIC e (ii) limite de 1% dos juros, conforme art. 161, § 1º, do CTN. ^ ( P y

Da não demonstração da exclusão dos valores cobrados nas LDCs 37.021.4935 e 37.021.494-3

A Fiscalização não demonstrou nos relatórios analíticos de apuração das contribuições supostamente devidas a exclusão dos valores cobrados nas LDCs 37.021.493-5 e 37.021.494-3.

#### Do pedido

Requer-se, ainda, a produção de toda a espécie de prova em direito admitida, especialmente perícia contábil e oitiva de testemunhas, nos termos do que dispõe o artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, aplicável inclusive aos processos administrativos.

Requer a reunião dos outros dois processos administrativos decorrentes (reflexos) do presente, também impugnados nesta data, para análise e decisão conjunta (AI 37.175.608-1 e AI 37.175.606-5).

#### DILIGÊNCIA FISCAL

Em virtude das alegações da Impugnante de cobrança em duplicidade e pedido de exclusão de valores cobrados nas LDCs apontadas, os autos seguiram em diligência para esclarecimentos da Auditoria Fiscal, conforme despacho de fls. 686/687.

Como resultado da diligência solicitada, a fiscalização em relatório de fls. 696 informa que a LDC nº 37.021.493-5 se refere ao período 08/1998 e 11/2002.

Esclarece também que a Impugnante sofreu operação fiscal seletiva "Premium Card - Incentive House" em que ficou constatado que a empresa pagou parte dos bônus/PLR utilizando-se dos cartões de premiação. À época dessa fiscalização a AGFA reconheceu os valores levantados como remuneração, confessou a dívida e pagou integralmente a LDC nº 37.021.494-3, pelo que nas competências 04/2004 e 04/2005 devem ser abatidos do presente lançamento valores postulados pela defesa, conforme planilha de fls.695.

(Destaques no original)

### **Julgamento de Primeira Instância**

A 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - DRJ/SPO1, por unanimidade, julgou procedente em parte a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 764 a 783):

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2005

#### **CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.**

Entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades.

#### **PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.**

Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida pelo segurado empregado a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica.

#### **DA REPRESENTAÇÃO FISCAL**

O Auditor Fiscal tem o dever de comunicar a ocorrência, em tese, de crime de sonegação de contribuição previdenciária.

SAT / RAT.

A contribuição para o financiamento do benefício concedido em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho incide sobre as remunerações dos segurados empregados e trabalhadores avulsos, às alíquotas de 1%, 2% e 3%, conforme o grau de risco de acidentes de trabalho da atividade preponderante da empresa seja considerado leve, médio ou grave, respectivamente.

#### TAXA SELIC

A aplicabilidade da Taxa Selic às contribuições sociais pagas em atraso é de caráter irrelevável, de acordo com o art. 34 da Lei n.º 8.212/91,

#### PROTESTO POR PROVAS. PERÍCIA. TESTEMUNHA.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, quando não atendidas as exigências da norma que rege o contencioso administrativo fiscal.

Não se conhece do pedido de perícia que não atenda aos requisitos previstos na legislação.

Impugnação Procedente em Parte Crédito

(Destaques no original)

A propósito, conforme excerto do voto que ora transcrevo, o julgador de origem decidiu pela procedência da impugnação quanto ao valor lançado em duplicidade nas competências 4/2004 e 4/2005, nestes termos:

#### Da retificação do débito

Inicialmente é preciso que se reconheça que com relação ao lançamento em duplicidade nas competências 04/2004 e 04/2005, assiste razão a Impugnante, que reconheceu que os valores pagos a título de bônus/PLR com cartões de premiação tinham natureza de remuneração e incluiu tais valores na LDC nº 37.021.494-3, conforme esclarecido no Relatório Fiscal de Diligência, FLS. 696 e planilha de FLS. 695.

Por consequência foi emitido o DADR - Discriminativo Analítico do Débito Retificado, anexo a este, que altera o montante do crédito tributário de R\$ 1.024.258,93 para RS **942.309,60**.

### **Recurso Voluntário**

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, ratificando os argumentando apresentados na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 808 a 836):

1. Na parte que manteve a exigência fiscal, a decisão recorrida não analisou adequadamente a “robusta prova apresentada” mostrando que os diretores e cargos equivalentes estavam incluídos no Plano de Participação nos Resultados – PPR.

2. É falsa a premissa de que a Lei nº 10.101, de 2000 e o art. 28, §9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212, de 1991, tratam de isenção tributária, como tal devendo ser interpretadas literalmente nos termos do art. 111 do CTN.

3. Ainda que descumpridos os requisitos da Lei nº 10.101, de 2000, não se presume que a natureza da PLR seja remuneratória, sujeita à incidência da CSP.

4. Os diretores e demais empregados de nível gerencial não foram excluídos do acordo.

5. Os requisitos legalmente exigidos para o gozo do referido benefício fiscal foram atendidos.

6. O fato das parcelas terem sido pagas próximas uma da outra - 4/2004 e 6/2004 – 4/2005 e 6/2005 – não afeta a periodicidade legalmente prevista, eis que referentes a anos-calendário distintos.

7. O indeferimento da produção posterior de prova agride o princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa – art. 5º, LV, da CF, de 1988.

8. A Representação Fiscal para Fins Penais foi mantida indevidamente.

9. Consoante Súmula nº 331 do STJ, a alíquota de contribuição para o SAT deverá ser definida pela atividade preponderante em cada estabelecimento com CNPJ próprio.

10. Os juros calculados pela taxa Selic ofendem ao princípio da legalidade.

11. Pede, subsidiariamente, a conversão do julgamento em diligência ou perícia para, na busca da verdade material, coletar novas informações e documentos.

12. O patrono deverá ser intimado para fazer sustentação oral.

13. Transcreve jurisprudência perfilhada à sua pretensão.

#### **Contrarrazões ao recurso voluntário**

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

#### **Voto**

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

#### **Admissibilidade**

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 14/4/2010 (processo digital, fl. 785), e a peça recursal foi interposta em 14/5/2010 (processo digital, fl. 808), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

#### **Preliminares**

##### **Nulidade da decisão recorrida**

Todas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida foram enfrentadas por ocasião do julgamento de origem, razão pela qual não procede a alegação do Recorrente no sentido de ter sucedido cerceamento de defesa sob o pressuposto de que tanto alguns argumentos deixaram de ser considerados como o pedido de produção de provas foi indeferido. Até por que o julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pelas partes em defesa das respectivas teses, quando já tenha encontrado fundamentos suficientes para proferir o correspondente voto. Ademais, como se verá em tópico próprio, as diligências e perícias não se prestam para substituir provas que deveriam ter sido apresentadas pelo sujeito passivo por ocasião da impugnação

Nessa perspectiva, a apreciação e valoração das provas acostadas aos autos é de seu livre arbítrio, podendo ele, inclusive, quando entender suficientes à formação de sua convicção, fundamentar a decisão por meio de outros elementos probatórios presentes no

processo. É nesse sentido, ao tratar da fundamentação das decisões judiciais com fulcro no art. 489, § 1º, do CPC/2015, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), *verbis*:

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida. Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada. STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585).

Por oportuno, cabe destacar, ainda, que o CPC/2015 e, por consequência, os pronunciamentos dos tribunais superiores a ele referentes, são importantes fontes de direito subsidiárias a serem observadas no Processo Administrativo Fiscal. A esse respeito, trata o Acórdão 2402006.494, proferido por Este órgão julgador:

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO. ELEMENTOS PROBATÓRIOS SUFICIENTES. IMPOSSIBILIDADE.

Não há que se falar em nulidade da decisão por ter deixado de analisar documentos apresentados juntamente com a impugnação, quando o julgador da instância de piso fundamentou a sua decisão em outros elementos probatórios anexados aos autos e suficientes à formação de sua convicção.

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelo impugnante, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Na verdade, o julgador tem o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada.

Além disso, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, incisos II, a nulidade processual opera-se somente quando o feito administrativo foi praticado por autoridade incompetente ou ficar caracteriza preterição ao direito de defesa respectivamente, nestes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

No entanto, conforme art. 60 do mesmo Decreto, eventuais falhas prejudiciais ao sujeito passivo, quando for o caso, serão sanadas no curso processual, sem que isso importe forma diversa de nulidade. Confira-se:

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

Ante o exposto, o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade, sendo incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado. Logo, esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

### **Princípios constitucionais**

Ditos princípios caracterizam-se preceitos programáticos frente às demais normas e extensivos limitadores de conduta, motivo por que têm apreciação reservada ao legislativo e ao judiciário respectivamente. O primeiro, deve considerá-los, preventivamente,

por ocasião da construção legal; o segundo, posteriormente, quando do controle de constitucionalidade. À vista disso, resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa, sob o pressuposto de se vê tipificada a invasão de competência vedada no art. 2º da Constituição Federal de 1988.

Nessa perspectiva, conforme se discorrerá na sequência, o princípio da legalidade traduz adequação da lei tributária vigente aos preceitos constitucionais a ela aplicáveis, eis que regularmente aprovada em processo legislativo próprio e ratificada tacitamente pela suposta inércia do judiciário. Por conseguinte, já que de atividade estritamente vinculada à lei, não cabe à autoridade tributária sequer ponderar a conveniência da aplicação de outro princípio, ainda que constitucional, em prejuízo do desígnio legal a que está submetida.

Como visto no art. 142, § único, do CTN já transcrito em tópico precedente, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, que desempenha suas atividades nos estritos termos determinados em lei. Logo, haja vista reportada vinculação legal, a fiscalização está impedida de fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência da aplicação de suposto princípio constitucional, enquanto não traduzido em norma proibitiva ou obrigacional da respectiva conduta.

Por oportuno, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142, § único, do mesmo Código, trata-se de atividade legalmente vinculada, razão por que a fiscalização está impedida de fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência da aplicação de suposto princípio constitucional, enquanto não traduzido em norma proibitiva ou obrigacional da respectiva conduta, *verbis*:

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

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

Diante do exposto, concernente aos argumentos recursais de que tais comandos foram agredidos, supostamente porque os juros calculados à taxa Selic maculam o princípio constitucional da legalidade, manifesta-se não caber ao CARF apreciar questão de feição constitucional. Nestes termos, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual determina:

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)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

- a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
- b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
- c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ademais, trata-se de matéria já pacificada perante este Conselho, conforme Enunciado nº 2 de súmula da sua jurisprudência, transcrito na sequência:

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

Do exposto, improcede a argumentação da Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

### **Solicitação de diligência/perícia**

A Recorrente alega a necessidade da realização de diligência/perícia a fim de comprovar a veracidade das informações por ele apresentadas, o que não se justifica à luz do Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 18 e 28, nestes termos:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

Do exposto, não se vê razão para deferir reportado pedido, pois sua realização tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide, não podendo ser utilizada para a produção de provas que o contribuinte deveria trazer junto com a impugnação. No caso, inexistente matéria controversa ou de complexidade que justificasse um parecer técnico complementar, razão por que os documentos acostados aos autos são suficientes para a formação da convicção deste julgador.

Ademais, dito entendimento já é objeto do Enunciado nº 163 de súmula do CARF, reproduzido nestes termos:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Assim entendido, indefere-se reportada pretensão preliminar.

### **Intimação do patrono**

Vale consignar que, no bojo de sua contestação, a Contribuinte requer o encaminhamento das supostas intimações ao endereço do procurador. Contudo, não há que se falar em envio de intimação ao patrono do sujeito passivo, por qualquer meio de comunicação oficial, conforme disposição expressa no Enunciado nº 110 de súmula da jurisprudência do CARF, nestes termos:

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim entendido, indefere-se reportada pretensão preliminar.

### Sustentação oral

O recurso voluntário não é meio apropriado para requerimento de sustentação oral nas sessões virtuais de julgamento das turmas ordinárias do CARF. Com efeito, dita pretensão terá de ser apresentada, **exclusivamente** por meio de formulário eletrônico disponibilizado no sítio deste Conselho, em até 2 (dois) dias úteis antes do início da respectiva reunião, e não antecipadamente como o fez o Recorrente. É o que se vê nas disposições constantes do Ricarf, Anexo II, art. 55, incisos I e II, alínea “b”, e § 1º, combinados com o art. 3º, §§ 1º a 3º, da Portaria CARF/ME nº 3.364, de 14 de abril de 2.022, nestes termos:

#### Anexo II do Ricarf:

Art. 55. A pauta da reunião indicará:

I - dia, hora e local de cada sessão de julgamento;

*II - para cada processo:*

[...]

*b) o número do processo; e*

[...]

§ 1º A pauta será publicada no Diário Oficial da União e divulgada no sítio do CARF na Internet, com, no mínimo, 10 (dez) dias de antecedência.

#### Portaria CARF/ME nº 3.364, de 2.022:

Art. 3º O pedido de sustentação oral deverá ser encaminhado por meio de formulário eletrônico disponibilizado na Carta de Serviços no sítio do CARF na internet em até 2 (dois) dias úteis antes do início da reunião mensal de julgamento, independentemente da sessão em que o processo tenha sido agendado.

§ 1º Somente serão processados pedidos de sustentação oral em relação a processos relacionados em pauta de julgamento publicada no Diário Oficial da União e divulgada no sítio do CARF na internet.

§ 2º Serão aceitos apenas os pedidos apresentados em formulário eletrônico padrão, preenchido com todas as informações solicitadas.

§ 3º Considera-se sessão o turno agendado para o julgamento do processo, e reunião, o conjunto de sessões, ordinárias e extraordinárias, realizadas mensalmente.

A propósito, vale transcrever os arts. 59, §§ 3º e 4º; bem como o 65, § 8º; igualmente constantes no Anexo II do citado Regimento, os quais detalham os trâmites atinentes às reportadas sustentações, nos casos da suposta continuidade de julgamento interrompido em sessão anterior, como também nos julgamentos de embargos e em retorno de diligência, nestes termos:

Art. 59. As questões preliminares serão votadas antes do mérito, deste não se conhecendo quando incompatível com a decisão daquelas.

[...]

§ 3º No caso de continuação de julgamento interrompido em sessão anterior, havendo mudança de composição da turma, será lido novamente o relatório, facultado às partes fazer sustentação oral, ainda que já a tenham feito [...]

§ 4º Será oportunizada nova sustentação oral no caso de retorno de diligência, ainda que já tenha sido realizada antes do envio do processo à origem para realizar a diligência e mesmo que não tenha havido alteração na composição da turma julgadora. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Art. 65. Cabem embargos de declaração [...]

[...]

§ 8º Admite-se sustentação oral nos termos do art. 58 aos julgamentos de embargos.

Pelo exposto, este pedido não poderá ser atendido, porquanto sem amparo na legislação que rege a matéria. Contudo, a Contribuinte tem a faculdade de apresentar, oralmente, as suas razões de defesa, desde que as requeira na forma e prazo já mencionados anteriormente, independentemente de qualquer manifestação prévia e específica deste Conselho.

### Representação Fiscal para Fins Penais

Em sua contestação, a Recorrente se insurge contra a Representação Fiscal para Fins Penais dando conta da prática, em tese, de crime contra a ordem tributária. Contudo, o conselheiro do CARF não tem competência para se pronunciar acerca de específico capítulo do recurso voluntário que pretenda contrapor comunicação ao Ministério Público de suposta conduta do contribuinte, teoricamente, caracterizadora de tipos penais.

Outrossim, trata-se de matéria já pacificada neste Conselho, mediante o Enunciado nº 28 de súmula da sua jurisprudência, nestes termos:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Assim entendido, indefere-se reportada pretensão preliminar.

### Mérito

#### Participação nos Lucros e Resultados - PLR

Consoante se verá na sequência, a PLR atribuída pela empresa aos seus empregados, pretendendo incrementar integração entre trabalho e ganho de produtividade, não compõe a base de cálculo das contribuições previdenciárias, **exceto** quando reportado estímulo se processar **fora** dos estritos ditames legalmente previstos. Assim entendido, a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas traduz direito social de matriz constitucional, eis que inserto no inciso XI do art. 7º do Capítulo II - Dos Direitos Sociais - da Constituição Federal de 1988 (CF, de 1988), *verbis*:

#### CAPÍTULO II - DOS DIREITOS SOCIAIS

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

[...]

XI – participação nos lucros, ou resultados, **desvinculada da remuneração**, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, **conforme definido em lei**; (destaquei)

Como se vê, trata-se de imunidade com eficácia limitada, carecendo de lei integrativa para a produção dos efeitos esperados pelo legislador constituinte. Afinal, ditas benesses encontram-se desvinculadas do salário de contribuição, tão somente se referida concessão atender as exigências estabelecidas em lei ordinária federal. Cuida-se de entendimento perfilhado à decisão do STF no julgamento do RE nº 569441/RS, tomada por repercussão geral, cujo “Tema” e a correspondente “Ementa” assim estão redigidos:

## Tema 344:

Incidência de contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros da empresa.

## Ementa:

EMENTA: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.

1. **Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários depende de regulamentação.** (Destaquei)

2. Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária.

3. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

(STF – RG RE: 569441 RS – RIO GRANDE DO SUL, Relator: Min. DIAS TÓFFOLI, Data de Julgamento: 09/12/2010, Data de Publicação: Dje – 057 28-03-2011)

Em sintonia com a CF, de 1988, a Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, inciso I, define salário de contribuição como sendo a totalidade dos rendimentos auferidos a qualquer título pelo segurado, destinados a retribuir o trabalho, aí se incluindo os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Contudo, mediante **interpretação autêntica** do transcrito comando constitucional, o § 9º, alínea “j”, do mesmo artigo da reportada lei previdenciária, **isentou** a PLR concedida aos empregados da incidência tributária, desde que os requisitos estabelecidos na **lei específica** reguladora do preceito constitucional supratranscrito sejam obedecidos. Confira-se:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

[...]

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

[...]

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

Com efeito, o Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, art. 214, inciso I, §§ 9º, inciso X, e 10, replica o que está posto no transcrito art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212, de 1991, acrescentando, expressamente, que a PLR concedida em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000, sujeita-se à incidência previdenciária, nestes termos:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e o trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas [...]

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

[...]

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, **quando paga ou creditada de acordo com lei específica**;

[...]

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, **integram o salário-de-contribuição** para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

(Destaquei)

A regulação manifestada na transcrição precedente deu-se com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29/12/94, reeditada e renumerada sucessivas vezes, com inexpressiva alteração textual, culminando na Lei nº 10.101, de 19/12/2000, da qual transcrevemos os seguintes excertos:

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e **como incentivo à produtividade**, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

(Destaquei)

Cotejando supracitadas normas, infere-se que o legislador dispensou tratamento diferenciado às empresas que implementem sistema de remuneração dos seus empregados baseado no incremento de produtividade. Assim, **quando atendidos os preceitos legais**, a estes trabalhadores, desvinculada da remuneração, será destinada parcela dos ganhos econômicos resultantes da produtividade decorrente do respectivo trabalho. Logo, não se trata de mera gratificação franqueada deliberadamente pelo empregador, já que terá natureza jurídica de rendimento tributável quando distribuída em desacordo com os requisitos formais e materiais que suportam dita desoneração fiscal.

Nessa ótica, como visto, a lei específica definiu dois eixos distintos, mas complementares, para o gozo da desoneração previdenciária em apreço, de forma que, sem o integral cumprimento destes, a PLR paga será tida como salário de contribuição, quais sejam:

(i) a validação do reportado programa, caracterizada pela formalização prévia do “instrumento de acordo” com a participação dos empregados interessados e ratificação pelo respectivo sindicato da categoria - aspecto formal;

(ii) a eficácia da operacionalização do referido plano, qualificada pela consonância entre os **requisitos** legalmente previstos e as **regras** previamente estabelecidas, os instrumentos de **avaliação** dos objetivos a serem atingidos e o efetivo **resultado** alcançado - aspecto material.

Por pertinente, considerando que **a tributação é a regra** no exercício da competência tributária, as hipóteses da outorga de isenção devem ser interpretadas literalmente, por traduzirem **exceções** no ordenamento jurídico. Logo, nos termos do art. 111 do CTN, o entendimento quanto ao cumprimento dos aspectos formal e material exigido para excluir a incidência previdenciária da PLR distribuída aos empregados deve ser **restritivo ao literalmente previsto** na legislação retrocitada. Confira-se:

Lei nº 5.172, de 1966:

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

[...]

II - outorga de isenção;

Desenhada a contextualização legal posta, primeiramente, enfrenta-se a controvérsia atinente às alegações recursais de que dito lançamento se deu baseado nas supostas presunções do autuante, e não com fundamento legalmente previsto. Em tal pressuposto, traz-se excertos do recurso voluntário, que muito bem expressam o entendimento dado à matéria pela Recorrente, nestes termos:

II.3. Portanto, é falsa a premissa de que o artigo 28, parágrafo 9º, letra “j”, da Lei nº 8.212/91 prevê regra de isenção tributária que deve ser interpretada literalmente (artigo 111 do CTN) com relação aos requisitos formais previstos na Lei nº 10.101/2000.

[...]

II.6. Assim, **ainda que haja irregularidade no cumprimento dos requisitos formais da Lei 10.101/2000**, como equivocadamente entendeu a decisão recorrida, **não se presume que a natureza dos pagamentos de participação nos lucros ou resultados é remuneratória** sujeita à cobrança da contribuição sobre a folha de salário. (Destaquei)

II.7. Não existe previsão legal para tal hipótese de presunção, que na verdade, é aplicada de forma disfarçada na decisão recorrida. Não há previsão no direito brasileiro para se instituir ou cobrar tributo com base em presunções, mas sim com base lei, a partir das competências previamente delineadas pela Constituição Federal.

II.8. Portanto, a presunção de que o não atendimento de certos requisitos formais da Lei 10.101/2000 implica automaticamente na natureza remuneratória das parcelas pagas aos trabalhadores é contra o direito brasileiro, ofende o princípio da legalidade, e afronta um direito constitucional fundamental dos trabalhadores, tornando inócuo o papel dos sindicatos. **Ademais, como já decidiu esse Egrégio CARF, os critérios para fixação dos direitos de participação nos resultados previstos na Lei 10.101/2000 são exemplificativos, sendo soberana a decisão das partes:** (Destaque no original)

A despeito dessas alegações recursais, nos termos vistos precedentemente, contrariamente ao, no meu entender, equivocado juízo da Contribuinte, o tão só descumprimento

dos requisitos legalmente exigidos para o gozo do reportado benefício fiscal, por si só, atribui natureza tributária a ditos rendimentos. Afinal, a PLR destinada aos empregados não integra a base de cálculo das CSP somente se *paga ou creditada de acordo com lei específica*, que, como visto, é a Lei nº 10.101, de 2000, quem preceitua especificadas condicionantes. Logo, consoante expressão literal disposta no art. 214, § 10, do Decreto nº 3.048, de 1999, citadas participações, *quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos*.

Sequenciando a presente análise, tocante à operacionalização do referido plano de benefício, a Recorrente manifesta não ter descumprido as respectivas exigências previstas na Lei nº 10.101, de 2000, sob o fundamento de que, nas suas palavras, seus empregados de “nível gerencial” não foram excluídos da PLR por ela implementado, eis que a ele alçados segundo o atingimento de metas específicas. É o que se abstrai desses excertos do recurso voluntário, que passo a transcrever:

II.9. A r. decisão recorrida **incorreu no mesmo equívoco da autuação fiscal ao afirmar que o instrumento de Programa de Participação nos Resultados (PPR) excluiu os diretores e demais funcionários de nível gerencial do acordo**, pois tal conclusão baseia-se em uma interpretação dissociada do contexto fático e documental. (Destaquei)

II.10. Embora possa ter havido certa imprecisão na redação dos instrumentos de PPR o fato é que da análise da Cláusula II.8.1. e da letra f, da Cláusula II.8 infere-se que os diretores, gerentes, chefes e equivalentes. poderiam. – como de fato foram - **eleitos ao programa** com base no atingimento de metas próprias e objetivas:

#### **“II - ELEGIBILIDADE À PARTICIPAÇÃO**

***Participam do programa todos os empregados da empresa no pleno exercício de suas atividades e de forma proporcional, à razão de 1/12 por mês trabalhados, ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias trabalhados. “***

***“II. 8) Não participaram do programa os;***

***[...]***

***f) diretores, gerentes, chefes e equivalentes. )***

***(...)”***

***“II. 8.1) A empresa salvaguardando seu direito discricionário, poderá eleger ao pagamento de prêmio à título de PPR, os empregados descritos na letra f), utilizando-se de critérios próprios que terão base no desempenho individual e no atingimento de resultados gerais da Agfa Group, considerando os resultados positivos alcançados”.***

(Destques no original)

Na hipótese vertente, a Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse afastar minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem. Logo, amparado no §3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

No caso concreto, a despeito de suas alegações, a empresa optou por excluir dos Programas de Participação nos Resultados dos exercícios de 2003, 2004 e 2005 os seus diretores e empregados de nível gerencial e de chefia, a teor do contido na cláusula II - Elegibilidade à Participação dos referidos PPR's.

A citada cláusula II discrimina todos os empregados participantes do programa em seus subitens II.1 a II.7 e no **sub item II.8 determina os que não participam do programa**, como pode ser verificado de sua transcrição, já realizada pela Impugnante e aqui repetida:

**II. 8) Não participaram do programa os;**

- a) demitidos com justa causa;
- b) empregados temporários;
- c) contratados por período determinado;
- d) terceiros;
- e) representantes comerciais;

**f) diretores, gerentes, chefes e equivalentes.**

**II. 8.1) A empresa salvaguardando seu direito discricionário, poderá eleger ao pagamento de prêmio à título de PPR, os empregados descritos na letra f), utilizando-se de critérios próprios que terão base no desempenho individual e no atingimento de resultados gerais da Agfa Group, considerando os resultados positivos alcançados.**

Constata-se portanto, que **os segurados em questão foram retirados do contexto dos Acordos de PPR's pactuados** pela atuada e Comissão de Negociação formada por representantes de seus empregados e representante indicado pelo sindicato da categoria.

**Estes segurados estão atrelados ao Programa de Bônus** (vide por exemplo, o Programa de Bônus referente ao ano de 2004, fls. 360/370), que não segue as regras dos instrumentos de Acordo de PPR que observou os comandos da lei específica e, portanto, não têm natureza de participação nos lucros ou resultados.

O Programa de Bônus foi formulado pelo estabelecimento matriz da Impugnante no exterior, de acordo com o que esclarece a Impugnante, e assim sendo não se caracteriza pela negociação e sim pela imposição de critérios eleitos pela atuada para averiguação de merecimento, o que fere o disposto no art. 2º da Lei 10.101/2000:

[...]

A documentação juntada aos autos pela Impugnante para fazer prova de que o **Programa de Bônus** tem validade e eficácia como Plano de Participação nos Resultados, veio apenas corroborar as conclusões Firmadas pela fiscalização.

Dos documentos apresentados **verifica-se que os critérios utilizados para atribuição de notas de desempenho** que tem repercussão direta no pagamento de valores a título de PLR, **carecem de objetividade.**

Ainda que contestado pela Impugnante, as Revisões de Desempenho (Performance Review), demandam avaliação subjetiva dos resultados alcançados pelos empregados em questão, conforme se verifica do item "Conclusão Geral" apresentado nesses documentos, como por exemplo:

- 1) fls. 208 : "O Herbert demonstrou um alto nível de energia e persistência para atingir as metas e acredito que ele irá atingir todas elas".
- 2) fls. 214: "Excelente trabalho na implementação do Syracuse, ..." "Gerenciou muito bem a implementação de software em grandes contas ..."
- 3) fls. 220: "Bom desempenho e resultado excelente para diversas atividades/projetos paralelos".
- 4) fls. 232: "A gerente se mostrou muito motivada frente aos desafios

Por todas as razões expostas pela Auditoria Fiscal deve ser reconhecido que o **Programa de Bônus** pago aos empregados ocupantes de cargos de diretoria, gerência e chefia não cumpre os requisitos dos §§ 1º e 2º do art. 2º da Lei 10.101/00:

[...]

O Programa de Bônus está totalmente divorciado dos Programas de PPR acordados pela empresa com seus empregados, e contrariamente ao alegado, a fiscalização não agiu ilegalmente ao verificar a clareza e objetividade das regras desse de programa, pois sendo sua atividade vinculada, nos termos do parágrafo único do art. 142 do Código

Tributário Nacional, tem o dever de proceder ao lançamento **para fins de exigir as contribuições previdenciárias devidas sobre valores integrantes do salário de contribuição.**

A legislação previdenciária determina a exclusão do salário de contribuição de valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados quando pagos ou creditados de acordo com a lei específica, nos termos do estabelecido na alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91. A impugnante não apresentou provas de que as condições de pagamento da referida verba estão de acordo com os requisitos estabelecidos para que se proceda a sua exclusão do salário-de-contribuição.

Os pagamentos efetuados por liberalidade ou de forma diferenciada retiram da verba a natureza de participação nos lucros e resultados. Não obedecendo aos requisitos da lei que rege a matéria, os pagamentos efetuados não têm as características de PLR e conseqüentemente integram o salário-de-contribuição. Este também é o entendimento de nossos tribunais como se verifica dos julgados abaixo:

[...]

Desta forma a verba deve ser considerada como de natureza remuneratória, incidindo sobre ela as contribuições previdenciárias.

(Destaques no original)

Por oportuno, transcrevo excerto da “Composição do PRL para o nível de Liderança” (processo digital, fl. 33):

#### **Composição do PRL para o nível de Liderança**

**Parte Individual:** Avaliação de performance realizada pela chefia, baseada em avaliações comportamentais e atividades individuais.

**Parte Financeira:** Avaliação dos resultados dos indicadores financeiros estabelecidos pela casa matriz. A relação entre Budget e efetivo anual, somados aos pesos destes indicadores (variáveis conforme cargo e nível de responsabilidade) resultaram no resultado financeiro.

A soma da parte individual à parte financeira resultará no resultado final a ser pago.

(Destaque no original)

Nesse pressuposto, manifestado benefício foi pago em total desacordo com os preceitos legais que hipotecam o gozo da citada desoneração previdenciária. Afinal, por um lado, inexistente formalização prévia do “instrumento de acordo” com a participação dos empregados interessados e ratificação pelo respectivo sindicato da categoria; por outro, igualmente carente de regras claras e objetivas previamente estabelecidas, dos instrumentos de **aferição** dos objetivos a serem atingidos e do efetivo **resultado** alcançado.

Assim entendido, o pagamento da suposta PLR traduz-se prêmio conferido por decisão unilateral baseada em parâmetros discricionários estabelecidos pela matriz estrangeira da Recorrente, desse modo, nada se subordinando às exigências legais já vistas precedentemente. Confira-se excertos do Relatório Fiscal, que muito bem explicitam tais inferências (processo digital, fls. 26 a 30):

3.1 **Objeto de negociação entre a empresa e seus empregados:** O pagamento referente aos empregados de nível gerencial e executivos anos base 2003 a 2005 não foram objeto de qualquer negociação entre a comissão (empregados e sindicato) e a empresa. A empresa, obedecendo os Termos de Intimação de Apresentação de Documentos desta ação fiscal, apresentou os Acordos de PLR referentes aos anos de 2003 a 2005, cujos pagamentos/adiantamentos se deram no transcorrer de 2004 a 2005. E texto literal, em todos os acordos (vide Doc.3), que os diretores, gerentes, chefes e equivalentes não participam do programa alvo destas negociações. Tudo que está acordado, seguindo a Lei 10.101 nestes acordos, difere das metodologias e valores

pagos aos níveis hierárquicos superiores. Também, é texto destes acordos o seguinte item repetidos de 2003 a 2005 “**A empresa , salvaguardando seu direito discricionário, poderá eleger ao pagamento de prêmio a título de PPR, os empregados descritos na letra f), utilizando-se de critérios próprios que terão base no desempenho individual e no atingimento de resultados gerais da Agfa Group, considerando os resultados positivos alcançados.**” Fica evidente que os valores pagos foram calculados/gerados alheios a qualquer negociação; são baseados em direitos discricionários e utiliza critérios próprios exclusivos da empresa; como o próprio texto cita, trata-se de um PREMIO conferido por decisão unilateral da empresa. Sem a existência de negociação pautada na Lei, estes valores são a simples maquiagem da nomenclatura de um sistema de bonificação da empresa.

**3.2 Regras claras e objetivas quanto a fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas:** Ocorre que nos acordos e seus anexos não foram previstas regras claras e objetivas para os níveis hierárquicos excluídos (diretores, gerentes, chefes e equivalentes): nenhum documento dos acordos apresentados contempla as planilhas de cálculo (DOC.2) e métodos de aferição (DOC.5) que definem os pagamentos de PPR aos gerentes e executivos. As planilhas apresentadas de metodologia de cálculo espelham tão somente o sistema internacional de PREMIO/BONUS gerenciado pela matriz no exterior (DOC.5). A empresa apresentou o Documento 1 - COMPOSIÇÃO DO PLR PARA NÍVEL DE LIDERANÇA, explicando a metodologia de cálculo dos documentos de TARGET SETTING (DOC.5), grafados em inglês, neste documento a empresa faz prova da desvinculação do PPR/BONUS CORPORATIVO dos acordos e da Lei 10.101. Observem que a empresa atesta que o pagamento depende de uma parte individual (feita pela chefia) baseada em avaliações comportamentais, e portanto subjetivas, fugindo do texto da Lei que exige regras CLARAS e OBJETIVAS. Nada indica como foram previamente pactuados valores e direitos, ou a ciência destes pelos participantes; pois são prêmios/bônus conferidos discricionariamente com critérios próprios da Agfa.

**3.3 Mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado:** Não existe mecanismo padrão de aferição ligado ao acordo, pois nada foi pactuado, o programa é estabelecido unilateralmente pela matriz estrangeira e aplicado em suas empresas a nível mundial. Os valores são decididos, como já comprovado acima, pela cadeia hierárquica superior de cada empregado (Avaliação individual) somados a uma Parte Financeira; “Avaliação dos resultados dos indicadores financeiros estabelecidos pela casa Matriz” (DOC.1). Repito que estes valores são BÔNUS, seguindo metas e programas alheios ao PLR e a Lei especifica que o exclui do campo de incidência de contribuição previdenciária.

**3.4 A participação não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado:** Analisando as planilhas elaboradas pela empresa como memória de cálculo para o PPR/BÔNUS CORPORATIVO (DOC.2), temos que estas verbas, até as planilhas de 2004 são tratadas internamente como BÔNUS e contabilizadas como PLR. A Lei que rege o PLR veda a substituição de uma remuneração pela Participação nos Lucros pois; a troca do nome de uma verba não implica na mudança de suas características ou a transforma em não incidente.

(Destaques no original)

Pelas razões expostas, a razão não está com a Recorrente.

### **Alíquota SAT/RAT/GIILRAT**

A Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c”, com a redação dada pela Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998, traz a matriz legal da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão da incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT/GIILRAT), *verbis*:

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

[...]

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 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 Decreto nº 3.048, de 1999, art. 202, §§ 3º e 4º, na redação vigente à época de ocorrência dos fatos geradores objetos da presente autuação, ao regulamentar manifestada contribuição, assim definiu “atividade preponderante” e a graduação do “risco de acidentes do trabalho”:

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:

[...]

§ 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.

(Destaques nosso)

Válido registrar que o Supremo Tribunal Federal (STF), ao julgar o Recurso Extraordinário (RE) nº 343.446-2/SC, assentou tanto a constitucionalidade da reportada contribuição, ainda que não instituída por meio de lei complementar, como a definição de “atividade preponderante” e a graduação dos respectivos riscos de acidente do trabalho, nestes termos:

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.

[...]

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.  
[...]

Ademais, por meio do Enunciado nº 351 de sua súmula, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificou que apontada contribuição terá sua alíquota definida em função do nível de risco dos afazeres praticados em cada estabelecimento, assim considerado quando individualizado pelo respectivo CNPJ. Contudo, tratando-se de cadastro único, referido percentual será determinado levando-se em consideração a graduação do perigo representado pela atividade preponderante do contribuinte. Confira-se:

A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é 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.

Nessa perspectiva, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou o Ato Declaratório nº 11, de 20 de dezembro de 2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda, dispensando a apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante, nestes termos:

“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.”

Com efeito, dito entendimento é de aplicação obrigatória por este Conselho, conforme preceitua o art. 62, §1º, inciso II, alínea “c”, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Confira-se:

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;

Outrossim, o Decreto nº 10.410, de 30 de junho de 2020, incluiu o § 3º - A no art. 202 do Decreto nº 3.048, de 1999, assim como deu nova redação ao § 3º do mesmo artigo, perfilhando revelada norma com o entendimento dada à matéria pelo STJ. Por conseguinte, a atividade preponderante continuou sendo aquela que “ocupa o maior número de segurados da empresa” com cadastro único ou naquela assim verificada em cada estabelecimento, individualizado pelo respectivo CNPJ. Confira-se a nova configuração regulamentar:

Art. 202. [...]

[...]

§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, em cada estabelecimento da empresa, o maior número de segurados empregados e de trabalhadores avulsos. (Redação dada pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

§ 3º-A Considera-se estabelecimento da empresa a dependência, matriz ou filial, que tenha número de Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ próprio e a obra de construção civil executada sob sua responsabilidade. (Incluído pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

Ante o exposto, é pacífico que referida contribuição é fixada em função do nível de perigo dos afazeres praticados na atividade preponderante do contribuinte com cadastro único ou naquela verificada em cada estabelecimento, individualizado pelo respectivo CNPJ.

Contextualizada a matéria, passo à análise do caso concreto.

Inicialmente, transcreve-se síntese da reportada autuação extraída do DAD - DISCRIMINATIVO ANALÍTICO DE DEBITO (processo digital, fls. 8 e 9):

| Estabelecimento    | Competência | Rubrica    | Alíquota (%) | Vlr apurado (R\$) |
|--------------------|-------------|------------|--------------|-------------------|
| 00.980.360/0001-05 | 4/2004      | 13 SAT/RAT | 3            | 13.952,92         |
|                    | 6/2004      | 13 SAT/RAT | 3            | 2.974,43          |
|                    | 4/2005      | 13 SAT/RAT | 3            | 38.713,20         |
|                    | 6/2005      | 13 SAT/RAT | 3            | 5.779,25          |
| 00.980.360/0002-88 | 4/2004      | 13 SAT/RAT | 3            | 2.421,16          |
|                    | 6/2004      | 13 SAT/RAT | 3            | 643,23            |
|                    | 4/2005      | 13 SAT/RAT | 3            | 6.786,26          |
|                    | 6/2005      | 13 SAT/RAT | 3            | 3.095,96          |

O julgador de origem, após discorrer acerca da legislação que trata da matéria, manifestou-se no sentido de que foi a própria Contribuinte quem se enquadrou no grau de risco considerado grave, consoante excertos que passo a transcrever (processo digital, fls. 778 e 779):

Da cobrança do SAT/RAT com fundamento na atividade preponderante da empresa

[...]

No caso em tela, a Impugnante discute a aplicação da alíquota de 3% alegando que a atividade exercida corresponde ao grau de risco leve, 1%.

No entanto tais alegações não se justificam, pois **a própria empresa se enquadrou no grau de risco grave**, com contribuição devida à alíquota de 3%, conforme se constata das GFIP's por ela declaradas relativas ao período levantado (telas às fls. 739/746). (destaquei)

[...]

Na seara recursal, a Recorrente tão somente justifica que fez o auto enquadramento no risco máximo seguindo as determinações da legislação tributária, nada mais acrescentando. Confira-se (processo digital, fls. 834 e 835):

II.47. A decisão recorrida sustenta que a Recorrente efetuou o auto-enquadramento no risco máximo da contribuição ao SAT. Contudo, a Recorrente assim agiu em cumprimento das regras infralegais, as quais adotam critério desconforme a Lei 8.212/91 e à Súmula 351 do STJ, que corretamente definiu que a atividade preponderante deve ser aferida em cada estabelecimento com inscrição própria no CNPJ:

[...]

II.48. Assim, deve ser reformada a decisão para que a contrição ao SAT seja calculada pela alíquota correspondente ao grau de risco preponderante em cada estabelecimento com inscrição própria no CNPJ.

De fato, relativamente às bases de cálculo informadas em GFIP, a Recorrente declarou que os riscos dos afazeres praticados na atividade preponderante são considerados graves, ensejando a apuração da patenteada contribuição à alíquota de 3% (três por cento), conforme se observa no exemplo que ora transcrevo (processo digital, fls. 754 a 761):

```
Ident.: CNPJ 00.980.360/0001-05 AGFA-GEVAERT DO BRASIL LTDA Compet.: 04/2004
Controle: FLAXuBdLJV800008 Sit: FPG FPAS: 507 Terc: 0066 RAT: 3,00
SEGURADOS
Empregados/Avulsos : 26.270,90 RETENCAO LEI 9711/98 : 0,00
Contrib Individuais: 264,00 DEDUCAO (SAL.FAM/MATER): 0,00
COMPENSACAO : 0,00
EMPRESA
Empregados/Avulsos : 160.624,55 Agente Nocivo 15 anos : 0,00
```

Como se vê, reportada autuação foi efetuada com base no “enquadramento” realizado pela própria Contribuinte, a quem caberia contestá-la provando sua alegação por meio de documentação hábil e idônea, o que não ocorreu. Afinal, no Processo Administrativo Fiscal, cabe ao sujeito passivo provar o direito ou fato por ele alegado na respectiva impugnação, sob pena de torná-la ineficaz.

Mais precisamente, já que houve autuação em dois estabelecimentos – CNPJs 00.980.360/0001-05 e 00.980.360/0002-88 - a Recorrente teria de ter provado a atividade preponderante de cada um deles, assim entendida aquela que ocupa o maior número de segurados empregados e avulsos, bem como que o enquadramento nos respectivos graus de risco ensejaria aplicação de alíquota inferior, conforme dispõe o Anexo V do Decreto nº 3.048, de 1999.

Por conseguinte, ante a ausência de prova das alegações recursais, mantenho exatamente o decidido na origem.

#### Multa de ofício e juros de mora aplicáveis

As aplicações da multa de ofício e dos juros de mora se impõem, respectivamente, pelos arts. 44, I, e 61, §3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Confirma-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes **multas**:  
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (grifo nosso)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Art. 61. [...]

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão **juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifo nosso)

Acrescente-se que tais matérias já estão pacificadas perante este Conselho, segundo os Enunciados nºs 4 e 108 de súmula da sua jurisprudência, abaixo transcritos:

#### Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de

inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. **(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).**

#### Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. **(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)**

Como visto, reportada matriz legal impede que a aplicação de tais acréscimos seja submetida à discricionariedade das autoridades tributárias, cujas atividades são vinculadas, nos termos do CTN, art. 142, parágrafo único, anteriormente transcrito. Por conseguinte, o procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando imposto a pagar, obrigatoriamente, implicará na cominação de mencionados acréscimos legais, nos exatos termos da legislação. Logo, resta à autoridade fiscal aplicar citada penalidade no exato percentual legalmente previsto.

#### Vinculação jurisprudencial

Como se há verificar, a análise da jurisprudência que a Recorrente trouxe no recurso deve ser contida pelo disposto nos arts. 472 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC) e 506 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), os quais estabelecem que a sentença não reflete em terceiro estranho ao respectivo processo. Logo, por não ser parte no litígio ali estabelecido, a Recorrente dela não pode se aproveitar. Confirma-se:

#### Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil:

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

#### Lei nº 13.105, de 2015 - novo Código de Processo Civil:

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Mais precisamente, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme art. 62 da Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF. Confirma-se:

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 plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

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

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil,

na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

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;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973.

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Assim entendido, dita pretensão recursal não pode prosperar, por absoluta carência de amparo legislativo.

### **Conclusão**

Ante o exposto, rejeito as preliminares suscitadas no recurso interposto e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz