



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

Processo nº 10510.003832/2009-28
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2302-01.858 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2012
Matéria Salário Indireto: Abono Educação Participação nos Lucros e Resultados Cessão de Mão de Obra: Retenção. Empresas em Geral Cooperativas
Recorrente BANCO DO ESTADO DE SERGIPE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 28/02/2006

ABONO. REMUNERAÇÕES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

A importância paga, devida ou creditada aos segurados empregados a título de abonos não expressamente desvinculados do salário, por força de lei, integra a base de cálculo das contribuições para todos os fins e efeitos, nos termos do artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97.

SALÁRIO INDIRETO EDUCAÇÃO.

Incidem contribuições previdenciárias sobre a remuneração atribuída ao empregado em desacordo com as previsões de não incidência contidas no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

Os pagamentos efetuados pela recorrente aos seus empregados para o custeio de ensino superior são verbas passíveis de incidência contributiva previdenciária.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

Os valores pagos ou creditados, a título de participação nos lucros e resultado em desconformidade com os requisitos legais, integram a base de incidência contributiva previdenciária.

ESTÁGIO REGULAR

A importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977, não integra o salário de contribuição.

COOPERATIVAS DE TRABALHO. CONTRATANTE. CONTRIBUINTE.

Incidem contribuições previdenciárias na prestação de serviços por intermédio de cooperativas de trabalho.

RETENÇÃO.

O contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços e recolher a importância retida, nos termos do art. 31 da Lei 8.212/91, na redação da Lei n.º 9.711/98.

RETENÇÃO OPTANTE SIMPLES

A empresa optante pelo SIMPLES, que prestar serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, está sujeita à retenção sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços emitido.

MULTA MORATÓRIA

A aplicação do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e do lançamento traz percentuais variáveis, de acordo com a fase processual em que se encontre o processo de constituição do crédito tributário e se mostra mais benéfico ao contribuinte, uma vez em que se aplicando a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, mais precisamente o artigo 35 A da Lei n.º 8.212/91, o valor da multa seria mais oneroso ao contribuinte, pois deveria ser aplicado o artigo 44, I da Lei n.º 9430/96.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em conceder provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Deve ser excluída a parcela relativa aos estagiários, bem como a multa deve ser calculada considerando as disposições do art. 35 da Lei n. 8212 de 1991 para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008. Vencidos os Conselheiros Jhonatas Ribeiro da Silva e Manoel Coelho Arruda Júnior que entenderam não incidir contribuição sobre as parcelas relativas a abono, educação, PLR.

Marco Andre Ramos Vieira - Presidente.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Andre Ramos vieira (Presidente), Arlindo da Costa e Silva, Liege Lacroix Thomasi, Jhonatas Ribeiro da Silva, Manoel Coelho Arruda Junior, Adriana Sato.

Relatório

Trata o presente Auto de Infração de Obrigações Principais, lavrado em 09/11/2009 e cientificado ao sujeito passivo em 16/11/2009, de contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre valores pagos aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados, abono, bolsas de estudo, estágio e ressarcimento de despesas com academias de ginástica, aluguel e condomínios de diretores, sobre o valor bruto das notas fiscais ou faturas de prestação de serviço, relativamente aos serviços prestados por cooperados através de cooperativas de trabalho e relativas à retenção de 11% sobre as notas fiscais de prestação de serviço com cessão de mão de obra. O crédito abrange o período de 01/2005 a 02/2006.

O relatório fiscal de fls. 33/45, traz que os levantamentos presentes no crédito lançado são:

- **Levantamento ABN** – referente à remuneração paga aos segurados apurada na folha de pagamento sob a rubrica 1045 Abono

- **Levantamento AFN** – atinente a valores ressarcidos aos empregados em decorrência de despesas efetuadas com atividades físicas;

- **Levantamento BEN** – referente à remuneração indireta, bolsa de estudo, em desacordo com as hipóteses de não incidência;

- **Levantamento CPH** – referente aos serviços prestados através de cooperativa de trabalho;

- **Levantamento ESE** – referente aos serviços prestados pela Fundação de Apoio à Pesquisa e Extensão de Sergipe, sujeitos à retenção de 11%

- **Levantamento ETD e ETP**- referente à remuneração paga a estagiários considerados segurados empregados;

- **Levantamento FDC** - referente aos serviços prestados pela Fundação Dom Cabral, sujeitos à retenção de 11%

- **Levantamento MDN** – referentes às despesas com moradia, mudança, aluguel e condomínio de diretores;

- **Levantamento P26, PA2 e PM2** – referente aos valores pagos a título de PLR em desacordo com a legislação;

- **Levantamento RDN** – referente a valores constantes das folhas de pagamento aos diretores na rubrica 8005, diferença salarial;

- **Levantamento RTE** – referente aos serviços prestados pela Rádio Táxi Sergipe Ltda., sujeitos à retenção de 11%

Na impugnação o autuado renunciou à parte do lançamento fiscal – Levantamento AFN, parte do Levantamento MDN e parte do levantamento RDN, em vista da adesão ao parcelamento instituído pela Lei n.º 11.941/2009.

Acórdão de fls.662/666, julgou o lançamento procedente em parte para excluir do lançamento os valores relativos a ajuda de custo, que se constituiu em parcela única em decorrência da mudança de local de trabalho do diretor André Tavares Andrade.

Foram emitidos os termos de desmembramento e transferência, TEDE e TETRA, respectivamente, para que a parte incontroversa pudesse ter seguimento em separado, permanecendo neste auto de infração apenas as rubricas impugnadas pelo contribuinte.

Ainda inconformado, o contribuinte apresentou recurso, onde alega em apertada síntese:

- a) que não foi observado pelo Fisco a solidariedade entre as prestadoras de serviço e a recorrente, tampouco que uma das empresas é inscrita no SIMPLES , não podendo sofrer retenção;
- b) que o abono não é tributado por ser pago uma única vez ao ano;
- c) que a bolsa estudo não integra o salário de contribuição, porque todos os empregados podem pleiteá-la, desde que não estejam sofrendo punição disciplinar;
- d) que a CLT retira qualquer gasto com educação da base contributiva;
- e) que não incide contribuição sobre bolsa estágio, que na época do lançamento estava em vigor a Lei n.º 6494/77, só revogada em 2008, as 4 horas diárias não podem ser aplicadas ao caso, os estagiários desenvolviam atividades conforme a formação de cada um, todos os compromissos de estágio foram submetidos ao crivo das respectivas instituições de ensino, que cancelaram os termos firmados;
- f) que os critérios para a distribuição dos lucros encontram-se detalhadamente previstos nos “Programas de Moedas” e nos acordos coletivos e o pagamento referente a mais de duas parcelas se dá por conta de complementação.

Requer o provimento do recurso para reformar o Acórdão e julgar improcedente o Auto de Infração.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

Cumprido o requisito de admissibilidade, frente à tempestividade, conheço do recurso e passo ao seu exame.

Após a renúncia ao contencioso, pelo contribuinte, de determinados levantamentos e da exclusão da verba referente a ajuda de custo devido a mudança de local de trabalho efetuada pelo Acórdão de primeira instância, restam neste Auto de Infração de Obrigação Principal, as contribuições patronais incidentes sobre valores pagos aos segurados empregados a título de abono, bolsa-estágio, bolsa-educação e participação nos lucros e resultados. E as incidentes sobre os valores pagos sobre os serviços prestados por intermédio de cooperativa de trabalho e a retenção de 11%, incidente sobre as notas fiscais de prestação de serviço com cessão de mão de obra.

No que tange aos abonos pagos por liberalidade do empregador ou previstos em acordos ou convenções coletivas, a Constituição Federal, em seu art. 201, parágrafo 4º – hoje transformado no parágrafo 11º desse mesmo artigo pela Emenda Constitucional n.º 20, de 15 de dezembro de 1998 – determina, expressamente:

Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. [sem grifos no original]

A Lei Orgânica da Seguridade Social, Lei nº 8.212/91, em consonância com a norma constitucional supratranscrita, assim define salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuições à seguridade social:

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; (sem grifos no original)*

[...]

Frente à disciplina legal supra, denota-se que o fato gerador do tributo em tela está presente no conceito de remuneração, ou seja, todo o plexo de contraprestações efetivadas pelo empregador ao empregado, com o intuito de retribuir o serviço prestado, não

sendo relevante o título jurídico utilizado para realizar o pagamento, isto é, o nome da verba não possui relevância, mas sim se, no caso concreto, o montante despendido tem intuito de retribuir o trabalho.

De outra parte, a Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, que dispõe sobre os benefícios da Previdência Social, em seu art. 29 toma o salário-de-contribuição como base para o cálculo do valor do salário de benefício.

Conforme previsto no § 6º do art. 150 da Constituição Federal, somente a Lei pode instituir isenções. Assim, o § 2º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 dispõe que não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28 da mesma Lei. O § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 enumera, exaustivamente, as parcelas que não integram o salário-de-contribuição. Verifica-se que a legislação aplicável à espécie determina, em um primeiro momento, a regra geral de incidência das contribuições previdenciárias sobre a remuneração total do empregado, inclusive sobre os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Somente em um segundo momento é que são definidas, de forma expressa e exaustiva, porquanto excepcionais, as hipóteses de não-incidência das contribuições destinadas à Seguridade Social.

Nesse contexto, os denominados abonos são verbas passíveis de incidência previdenciária, na medida em que, conceitualmente, tratam-se de adiantamentos salariais, conforme nos ensina o doutrinador laboral da atualidade, Maurício Godinho Delgado:

Retomado o conceito próprio do abono, como antecipação salarial efetuada pelo empregador ao empregado, torna-se inquestionável sua natureza jurídica, como salário (art. 457, § 1º). A jurisprudência foi além, contudo: firmou-se no sentido de conferir à parcela todos os efeitos próprios ao salário básico – o que significa que prevalece no Direito brasileiro o entendimento de que o abono, depois de concedido, não pode ser retirado do contrato pelo empregador. (Maurício Godinho Delgado, 2003, p. 729)

Como bem ressaltado na doutrina retro, a Consolidação das Leis do Trabalho- CLT elenca como integrante da remuneração os abonos, *in verbis*:

*Art. 457. Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. § 1º Integram o salário, não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagem e **abonos pagos pelo empregador**. (sem grifos no original)*

Cumprе salientar que o fato de a negociação coletiva mencionar que os abonos concedidos possuem natureza indenizatória, não tem o condão de alterar a natureza jurídica da verba, tendo em vista que o art. 457 da CLT e o art. 22, I, da Lei n.º 8.212/91, são normas cogentes não sendo possível afastar a sua aplicação em razão de um acordo ou convenção coletiva.

Outro não é o entendimento do Colendo TST acerca da indisponibilidade do art. 457 da CLT, vejamos:

TST mantém natureza salarial de produtividade na Brasil Telecom

Embora a Constituição Federal assegure a validade dos acordos coletivos, estes são limitados nas normas de ordem pública, onde não há margem para livre manifestação das partes. Com este entendimento, a Segunda Turma do Tribunal Superior do Trabalho negou provimento a recurso de revista da Brasil Telecom contra decisão que a condenou à integração da “verba produtividade” ao salário, com pagamento de diferenças nas verbas rescisórias.

A condenação foi definida em primeiro grau e mantida pelo Tribunal Regional do Trabalho da 4ª Região (Rio Grande do Sul). O Regional entendeu que o adicional deve incidir sobre a remuneração do empregado por ter “nítida natureza salarial”, embora a “verba produtividade” tenha sido instituída no acordo coletivo com natureza indenizatória.

O ministro José Simpliciano Fernandes, relator do processo, ressaltou que o objeto da controvérsia estava em definir se é possível que as partes, por meio de acordo coletivo, atribuam natureza indenizatória a uma parcela que, por suas características, ostente naturalmente caráter salarial.

“No caso, o TRT considerou demonstrada a natureza salarial”, afirmou o relator. “Assim, em que pese o acordo coletivo que a institui ter determinado sua não incorporação ao salário, conforme o artigo 457, § 1º, da CLT, tem-se por devida sua integração”. Ao proferir seu voto durante a sessão de julgamento, o ministro afirmou que as partes não podem, ainda que por acordo coletivo, definir natureza diversa à verba, porque com isso estariam burlando preceito de ordem pública, uma vez que implicaria isenção das contribuições fiscais e previdenciárias às quais as partes estariam obrigadas, por força de lei.” (RR 44809/2002-900-04-00.5)

Vale ressaltar que, embora possa ocorrer a hipótese de validação trabalhista de negociação coletiva que atribua natureza jurídica diversa aos abonos, as contribuições previdenciárias são tributos, portanto, sujeitas à regência do CTN, cabendo mencionar o art. 123:

Art.123 - Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Portanto, diante das normas expostas, infere-se que os contratos firmados entre as partes, inclusive os coletivos, não possuem força vinculante para o Fisco, pois os mesmos só criam regras válidas para as partes e não para um terceiro, no caso, a Previdência Social, principalmente em face do princípio da indisponibilidade do crédito tributário.

A Medida Provisória nº 1.586-9, de 21/05/1998, publicada no D.O.U. de 22/05/1998, reeditada até a MP nº 1.663-15, convertida na Lei nº 9.711, de 20/11/1998, acrescentou o item "7" à alínea "e" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, assim dispondo:

§ 9º Não integram o salário de contribuição:

(...)

e) as importâncias:

(...)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (sem grifos no original)

Da leitura deste dispositivo, verifica-se que a partir de 22/05/1998 os abonos expressamente desvinculados do salário, isto é, apenas quando uma lei que cria algum abono específico e o desvincule expressamente do salário é que realmente pode se considerar alterada a natureza jurídica da parcela em cheque. O Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 3.265/99 à alínea "j" do inciso V do § 9º do art. 214, explicita e ratifica esta interpretação ao reportar-se aos "abonos expressamente desvinculados do salário **por força de lei**".

Destarte, como restou firmado pelo Egrégio TST, na decisão acima transcrita, e na regulamentação feita pelo art. 214, § 9º, inciso V, alínea "j", do Dec. 3.048/99, bem como em face da regra de interpretação restritiva prevista no art. 111, inciso II, do CTN, apenas Lei pode conceder isenção previdenciária a algum abono.

Os abonos pagos por liberalidade do empregador não estão dentre as parcelas excluídas do salário-de-contribuição previdenciário definidas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, de modo que desde a edição da Lei nº 8.212/91 os abonos pagos pelo empregador aos seus empregados, seja por sua liberalidade ou por força de acordo ou convenção coletiva de trabalho sofrem incidência de contribuições à seguridade social.

No que se refere aos estagiários considerados como empregados, faço as seguintes considerações. O contrato de estágio, que é regido pela Lei nº 6.494/77 e pelo Decreto nº 87.497/82, abrange apenas os alunos regularmente matriculados e com frequência, comprovada em cursos de educação superior, de ensino médio, de educação profissional de nível médio ou superior ou escolas de educação especial.

A legislação que rege a matéria sofreu a seguinte evolução:

LEI Nº 6.494, DE 7 DE DEZEMBRO DE 1977

DE 01/1996 ATÉ 27/11/1998

Art. 1º

§ 1º os alunos a que se refere o caput deste artigo devem, comprovadamente, estar freqüentando cursos de nível superior, profissionalizante de 2º grau, ou escolas de educação especial. (Redação dada pela Lei nº 8.859, de 23.3.1994)

A PARTIR DE 27/11/1998

Art. 1º

"§ 1º Os alunos a que se refere o caput deste artigo devem, comprovadamente, estar freqüentando cursos de educação superior, de ensino médio, de educação profissional de nível médio ou superior ou escolas de educação especial." (NR)

Redação inicialmente atribuída pela Medida Provisória nº 1.709-4, de 1998, constando a última reedição na Medida Provisória nº 2.164-41/01, atualmente em vigor por força do art. 2º da Emenda Constitucional nº 32/01.

Portanto, ainda antes do advento da Medida Provisória nº 1.709-4, de 1998 (atualmente: Medida Provisória nº 2.164-41/01, em vigor por força do art. 2º da Emenda Constitucional nº 32/01), é autorizado o estágio de alunos cursando o ensino médio, conforme art. 1º do Decreto 87.497/82, *in verbis*:

“ARTIGO 1º. O estágio curricular de estudantes regularmente matriculados e com frequência efetiva nos cursos vinculados ao ensino oficial e particular, em nível superior e de 2o. grau regular e supletivo, obedecerá às presentes normas”.

Ademais, as atividades exercidas podem não ser correlatas com o que estagiário estuda na escola, desde que o estágio cumpra função socializante.

Nesse sentido é o conceito de estágio curricular do Decreto 87.497/82:

ARTIGO 2º. Considera-se estágio curricular, para os efeitos deste Decreto, as atividades de aprendizagem social, profissional e cultural, proporcionadas ao estudante pela participação em situações reais de vida e trabalho de seu meio, sendo realizada na comunidade em geral ou junto a pessoas jurídicas de direito público ou privado, sob responsabilidade e coordenação da instituição de ensino.

Portanto, quanto a este aspecto, entendo que o mesmo não bastaria para desqualificar o estágio, já que o próprio fisco afirma que a realização do estágio se deu mediante termo de compromisso celebrado entre o estudante e a parte concedente, com interveniência obrigatória da instituição de ensino, de acordo com o disposto na Lei 6.494/77

Também foram apresentados os instrumentos jurídicos celebrados com as instituições de ensino, nos quais estavam acordadas todas as condições de realização dos estágios (Decreto nº 87.497/82, art. 5º), restando comprovado que os estagiários eram estudantes regularmente matriculados e frequentando efetivamente um dos cursos citados no § 1º do art. 1º da Lei nº 6.494/77.

Quanto ao descumprimento da jornada diária máxima de quatro horas trazida pela resolução CNE/CEB nº 1, de 21/01/2004, DOU de 04/02/2004, com efeito, restou comprovado que os estagiários perfaziam a jornada de seis horas diárias. Entretanto, entendo que tal descumprimento da Resolução editada pelo Conselho Nacional de Educação, não basta para desconfigurar a relação havida de estágio para configurá-la como relação de emprego, já que cumpridos os demais requisitos expostos pela Lei nº 6.494/77, vigente à época dos fatos geradores e que dispunha, no artigo 5º:

Art. 5º A jornada de atividade em estágio, a ser cumprida pelo estudante, deverá compatibilizar-se com o seu horário escolar e com o horário da parte em que venha a ocorrer o estágio.

Parágrafo único. Nos períodos de férias escolares, a jornada de estágio será estabelecida de comum acordo entre o estagiário e

a parte concedente do estágio, sempre com interveniência da instituição de ensino.

Assim, entendo que a parcela paga a título de estágio, está abarcada pelo disposto na letra do parágrafo 9º, do artigo 28, da Lei n.º 8.212/91:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

(...)

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

Outro ponto a ser abordado é a concessão de bolsas de estudo para os segurados empregados destinadas ao custeio de despesas com cursos de graduação, mestrado e de línguas estrangeiras.

A questão de mérito reside no fato dos valores pagos para custear o ensino superior e de línguas integrar ou não a remuneração dos segurados empregados da recorrente.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, e já citado em parágrafos anteriores, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades, nestas palavras:

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)

A matéria de ordem tributária é de interesse público, por isso é a lei que determina as hipóteses em que valores pagos aos empregados não integram o salário de contribuição, ficando isentos da incidência de contribuições sociais.

A retribuição em virtude de um contrato de trabalho está no campo de incidência de contribuições sociais, mas existem parcelas que, apesar de estarem no campo de incidência, não se sujeitam às contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/1991, nestas palavras:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

e) as importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10/12/97, e de 6 a 9 acrescentados pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;

3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;

4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;

5. recebidas a título de incentivo à demissão;

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT;

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada;

9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984;

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado,

na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

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

l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alinea acrescentada 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; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos

de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

A verba relativa ao ensino superior não está fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, prevista no art. 28, § 9º, “t” da Lei nº 8.212/1991, pois o que não integra o salário de contribuição é o valor relativo a plano educacional que vise à *educação básica*, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, que assim dispõe:

Art. 21. A educação escolar compõe-se de:

I - educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio;

II - educação superior.

Como se pode depreender da análise do art. 21 acima transcrito, a educação superior não se confunde com a básica. O curso de capacitação profissional também não se confunde com curso de nível superior, pois se assim não o fosse, não haveria necessidade de o legislador fazer distinção entre educação básica e superior para fins de incidência de contribuição previdenciária. Conclui-se portanto, que curso de capacitação profissional pode ser qualquer um relacionado às atividades da empresa que não envolvam um curso de nível superior.

A interpretação para exclusão de parcelas da base de cálculo é literal. A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário e, desse modo, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o Código Tributário Nacional em seu artigo 111, I, nestas palavras:

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

Portanto, 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. Caso o legislador tivesse desejado excluir da incidência de contribuições

previdenciárias a parcela referente ao plano de ensino superior teria feito remissão expressa na legislação previdenciária, o que não ocorreu.

A Lei n.º 10.243/2001 alterou a CLT, mas não interferiu na legislação previdenciária, pois esta é específica. O art. 458 refere-se ao salário para efeitos trabalhistas, para incidência de contribuições previdenciárias há o conceito de salário-de-contribuição, com definição própria e possuindo parcelas integrantes e não integrantes. As parcelas não integrantes estão elencadas exhaustivamente no art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/1991, conforme já referido.

Ademais a Constituição Federal, em seu art. 201, parágrafo 4º – hoje transformado no parágrafo 11º desse mesmo artigo pela Emenda Constitucional n.º 20, de 15 de dezembro de 1998 – determina, expressamente:

Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. [sem grifos no original]

De acordo com a disposição constitucional, "todos os ganhos habituais", à qual a lei acrescenta "sob a forma de utilidades", integram o salário-de-contribuição. Significa dizer que, além dos pagamentos diretos, abrange também os salários indiretos (utilidades ou salário in natura), não importando a forma ou título.

O salário, para todos os efeitos legais, inclui alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações in natura que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado.

No caso em tela, o oferecimento de ensino superior, mestrados e cursos de línguas estrangeiras aos funcionários é sem dúvida uma vantagem para estes, sem a qual para alcançá-la teriam que arcar com o respectivo ônus. É indubitável que a concessão do benefício amplia o patrimônio do trabalhador, já que o mesmo não despende dos valores para custear o seu ensino.

Ao contrário do que afirma a recorrente, a verba paga a título de educação superior possui natureza remuneratória. Tal ganho ingressou na expectativa dos segurados empregados em decorrência do contrato de trabalho e da prestação de serviços à recorrente, sendo portanto uma verba paga pelo trabalho e não para o trabalho.

Como visto, é despicienda a análise de extensão a todos os segurados da empresa, pois a verba relativa a ensino superior integrará em qualquer hipótese o salário-de-contribuição.

Estando portanto, no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, no período objeto do presente lançamento, conforme já analisado, deve persistir o lançamento.

A participação do trabalhador nos lucros e resultados da empresa é um marco histórico dos direitos trabalhistas. Foi com a Constituição Federal que se abriu a possibilidade de o trabalhador auferir parte do resultado de sua força laboral entregue à empresa.

A PLR é um direito constitucional do trabalhador:

CF/88:

*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;

Da análise do texto constitucional se conclui que a PLR é um **direito do trabalhador**, que não depende, somente, da existência de lucro, mas, também, da obtenção de um resultado; a PLR não se constitui em remuneração, **desde que paga ou creditada conforme definido em lei**.

Em 1991, a Lei nº 8.212 institui o plano de custeio da Seguridade Social e no art. 28, define a base de cálculo das contribuições previdenciárias, dispondo, inclusive, sobre parcelas isentas.

Lei 8.212/1991:

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

*I - para o empregado e trabalhador avulso: **a remuneração auferida** em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;*

...

§ 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;***

Também a lei de custeio, como a Constituição, reafirma a necessidade de obediência a uma legislação para que a PLR não seja conceituada como remuneração, e, portanto, fora do alcance da incidência contributiva previdenciária.

Em 29/12/1994 surge a legislação específica, qual seja a Medida Provisória 794, que dispôs sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa.

Assim, a PLR integra a remuneração, até 29/12/94. Após essa data, com o surgimento da legislação específica, a MP 794, não tem mais natureza jurídica salarial, **desde que paga em conformidade com as disposições contidas na MP**.

A MP 794 sofreu diversas reedições, convertendo-se, finalmente, na Lei nº 10.101, de 18/12/2000.

Essa legislação surge como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, pois faz com que o empregado tenha redução em sua carga tributária, já que há a previsão de isenção dessas parcelas para incidência de contribuição previdenciária e a parcela de PLR, para efeito de apuração do lucro real, poderá ser deduzida como despesa operacional; permite que os trabalhadores obtenham maiores ganhos e incentiva a produtividade, já que sua obtenção depende de um resultado almejado pelas empresas.

A Lei 10.101/200 prevê várias exigências e vedações, que a PLR deve seguir para estar de acordo com sua lei específica e obter os efeitos previstos.

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 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.

...

Art.3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

...

§2º—É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou

resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

§3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

...

Assim, para a PLR ser paga de acordo com a legislação específica deve, cumulativamente:

- a) Resultar de negociação entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; e/ou por convenção ou acordo coletivo;
- b) Do resultado dessa negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e quanto à fixação das regras adjetivas, onde deverão constar, nas regras, mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado; periodicidade da distribuição; período de vigência e prazos para revisão do acordo;
- c) O resultado da negociação deve ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;
- d) Não substituir, nem complementar a remuneração devida a qualquer empregado;
- e) Ser paga em periodicidade superior a um semestre civil, ou, no máximo, em duas vezes no mesmo ano civil;
- f) Por fim, a legislação determina formas de resolução de impasses quanto a PLR: a mediação ou a arbitragem de ofertas finais.

Portanto, as finalidades da lei são integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade. Deve haver uma negociação entre empresa e empregados, através de acordo coletivo ou comissão de trabalhadores: clareza e objetividade das condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para a participação nos lucros ou resultados (direito substantivo). Entre outros, podem ser considerados como critérios ou condições: produtividade, qualidade, lucratividade, programas de metas e resultados mantidos pela empresa:

Como se vê, a regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação nos lucros seja justa. Não há regras detalhadas na lei sobre as características dos acordos a serem celebrados. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do

trabalhador nos lucros e resultados. A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivos obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. As regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: a empresa ganha em aumento da produtividade e o trabalhador é recompensado com sua participação nos lucros.

É de se notar que prevalece a livre negociação para a participação nos lucros ou resultados. Porém, é possível que esse importante direito trabalhista seja malversado em prejuízo dos próprios trabalhadores e do fisco. Comprovando a autoridade fiscal dissimulação do pagamento de salários com participação nos lucros, deverá aplicar o Princípio da Verdade Real para considerar os valores integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A autoridade fiscal, no uso de suas prerrogativas, tem o ônus de comprovar a dissimulação do sujeito passivo, *verbis*:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

No caso em exame não restou demonstrado pela recorrente que os valores pagos aos segurados empregados se revestiram das características e cumpriram os pressupostos legais exigíveis para ser efetivamente parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados, devendo, assim integrar o salário de contribuição.

Da análise dos documentos constantes dos autos, se pode ver que as Convenções Coletivas de Trabalho apresentadas pela recorrente, estabeleceram a participação nos lucros e fixaram um valor mínimo e máximo de pagamento, mas o valor a ser recebido por cada segurado é determinado pelo Programa de Premiação por Atingimento e Superação de Metas, também chamado de Programa das Moedas, que se encontra descrito no relatório fiscal, fls.30/40. O referido programa foi aprovado na reunião da diretoria executiva em 14/02/2002 e regulamentado pela Resolução de 09/07/2002 e nele se basearam as Convenções Coletivas de 2004 e 2005, que pretendem respaldar o pagamento de PLR.

Ocorre que não consta dos autos quais seriam essas metas. Também, não há qualquer documento que comprove a existência de metas a serem atingidas e se os segurados tinham conhecimento das mesmas;

Desta forma, pela análise dos documentos examinados se conclui que os pagamentos efetuados a título de PLR em 2005 e 2006, não estão adequados à legislação, pois as Convenções Coletivas tomaram como base para o pagamento de PLR, critérios firmados apenas pela recorrente em período bastante anterior aos pagamentos, em 2002, regras unilaterais, relativas à quantificação de percentuais a serem pagos, sem que tenha se vislumbrado qualquer tipo de negociação entre as partes envolvidas, nem qualquer evidência de que os segurados tivessem conhecimento prévio das metas a serem atingidas.

De acordo com o exposto na legislação pátria o pagamento de valores a segurados empregados desvinculados do salário, a título de “Participação nos Lucros e Resultados” pressupõe que deve ser apurado o lucro ou o resultado do exercício e que o trabalhador tenha alcançado a meta, o parâmetro previamente pactuado pelas partes (empresa, empregados), para fazer jus ao pagamento do valor estipulado e também quantificado previamente. No caso em tela, não ficou demonstrada a existência de um programa de metas a

serem atingidas pelos segurados. O referido “programa de moedas” fixa os percentuais a serem auferidos se as metas forem atingidas, mas quais são estas metas?

Não há qualquer prova nos autos de que os trabalhadores tiveram conhecimento das metas estabelecidas. A recorrente não trouxe nenhum elemento que demonstrasse que os segurados estivessem cientes de que resultados a empresa almejava e do que precisavam realizar para alcançá-los.

Assim, frente a realidade fática encontrada pela fiscalização, correto foi o procedimento de lançar o crédito referente às contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos a título de PLR, porque tais pagamentos não obedeceram aos preceitos legais de que dos acordos deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e quanto à fixação das regras adjetivas, ou seja, devem estar evidenciados os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado e estabelecidas as metas a serem atingidas.

Por derradeiro, a recorrente pauta suas razões na impossibilidade constitucional de considerar a PLR como verba salarial. Com efeito a Constituição Federal desvinculou totalmente a rubrica do salário, desde que seja efetivamente considerada Participação nos Lucros e Resultados. Aí reside o ponto chave, os valores pagos aos segurados empregados na forma da Lei nº 10.101/2000, realmente não integram o salário conforme disposição constitucional. Todavia, nos casos em que valores são pagos a título de PLR, mas não se revestem das características necessárias para tanto, o fisco tem o dever e a prerrogativa de levantar tais valores como salário integrante da base contributiva previdenciária. No caso em questão, pelo exame dos documentos apresentados, não restou demonstrado que os valores pagos aos segurados empregados se revestiram das características e cumpriram os pressupostos legais exigíveis para ser efetivamente parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados, devendo, assim integrar o salário de contribuição.

Quanto às contribuições relativas aos valores pagos pelos serviços prestados por cooperados através de cooperativa de trabalho, a mesma está determinada em Lei.

Lei 8.212/1991:

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

...

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

As notas fiscais juntadas aos autos comprovam a prestação de serviço, que se subsume à determinação legal retrotranscrita, não havendo reparos a fazer no levantamento.

O Relatório Fiscal de fls. 33/45 informa que a recorrente contratou serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, deixando, porém, de reter 11% (onze por cento) do valor bruto das notas fiscais de prestação de serviços, para recolhimento subsequente ao da emissão das notas fiscais, em nome das empresas cedentes de mão-de-obra.

A recorrente insurge-se contra o levantamento para dizer da sua nulidade, já que o Fisco não considerou a solidariedade no recolhimento da retenção, todavia, não lhe assiste qualquer razão.

A Lei nº 9.711/98 em seu artigo 23 alterou a redação do artigo 31 da Lei nº 8.212/91, estabelecendo uma nova modalidade de substituição tributária, ao determinar que os tomadores de serviço efetuem a retenção de 11% (onze por cento) sobre o valor bruto do pagamento referente à prestação de serviço efetuado com cessão de mão-de-obra.

A partir de 1º de fevereiro de 1999, com a nova redação do art. 31 da Lei nº 8.212/91, alterou-se a natureza jurídica da relação entre o INSS e a empresa tomadora de serviços com cessão de mão-de-obra, deixando de existir a solidariedade, criando-se a substituição tributária estribada no art. 128 do CTN.

O artigo 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98, obriga diretamente o contratante dos serviços a efetuar a retenção, determinando a observação do disposto no artigo 33, § 5º, **in verbis**:

“Art. 33. “**Omissis**”

...

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei”.

Ademais, com a nova redação do artigo 31 da Lei nº 8.212/91, dada pela Lei nº 9.711/98, não há mais que se falar em responsabilidade solidária ou subsidiária, como apontado pelo defendente, pois se estabeleceu nova sistemática de tributação quando da contratação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, restando reconhecida a legalidade e constitucionalidade desta norma pelo Supremo Tribunal Federal, conforme ementa transcrita abaixo:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL: SEGURIDADE. RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU DA FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. Lei 8.212/91, art. 31, com a redação da Lei 9.711/98. I. - Empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra: obrigação de reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia 2 do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra: inoccorrência de ofensa ao disposto no art. 150, § 7º, art. 150, IV, art. 195, § 4º, art. 154, I, e art. 148. II. - R.E. conhecido e improvido

(RE 393946/MG Rel: Min. CARLOS VELLOSO, DJ 01/04/2005)

O Superior Tribunal de Justiça pronunciou-se, em relação à matéria, no mesmo sentido:

"116020647 – PREVIDENCIÁRIO – CONTRIBUIÇÃO – EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO – LEI Nº 9.711/98 –

1. Nova redação do art. 31 da Lei nº 8.212/91 pela Lei nº 9.711/98, não alterou a fonte de custeio, nem elegeu novo contribuinte. 2. A alteração foi apenas da sistemática de recolhimento, continuando a contribuição previdenciária a ser calculada pela folha de salário, tendo como contribuinte de direito a empresa prestadora do serviço de mão-de-obra. 3. A nova sistemática impôs ao contribuinte de fato a responsabilidade pela retenção de parte da contribuição, para futura compensação, quando do cálculo do devido. 4. Sistemática que se harmoniza com o disposto no art. 128 do CTN. 5. Recurso Especial provido.

(STJ – RESP 433814 – SP – 2ª T. – Relª Min. Eliana Calmon – DJU 19.12.2002)

16014676 – TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO – RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS – ART. 31, DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI Nº 9.711/98 – NOVA SISTEMÁTICA DE ARRECADAÇÃO MAIS COMPLEXA, SEM AFETAÇÃO DAS BASES LEGAIS DA ENTIDADE TRIBUTÁRIA MATERIAL DA EXAÇÃO – 1. A Lei nº 9.711, de 20/11/1999, que alterou o art. 31, da Lei nº 8.212/1991, não criou qualquer nova contribuição sobre o faturamento, nem alterou a alíquota, nem a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento. 2. A determinação do mencionado artigo 31 configura, apenas, uma técnica de arrecadação da contribuição previdenciária, colocando as empresas tomadoras de serviço como responsáveis tributários pela forma de substituição tributária. 3. O procedimento a ser adotado não viola qualquer disposição legal, haja vista que, apenas, obriga a empresa contratante de serviços a reter da empresa contratada, em benefício da previdência social, o percentual de 11% sobre o valor dos serviços constantes da nota fiscal ou fatura, a título de contribuição previdenciária, em face dos encargos de Lei decorrentes da contratação de pessoal. 4. A prestadora dos serviços, isto é, a empresa contratada, que sofreu a retenção, procede, no mês de competência, a uma simples operação aritmética: De posse do valor devido a título de contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento, diminuirá deste valor o que foi retido pela tomadora de serviços; se o valor devido a título de contribuição previdenciária for menor, recolhe, ao GRPS, o montante devedor respectivo, se o valor retido for maior do que o devido, no mês de competência, requererá a restituição do seu saldo credor. 5. O que a Lei criou foi, apenas, uma nova sistemática de arrecadação, embora mais complexa para o contribuinte, porém, sem afetar as bases legais da entidade tributária material da contribuição previdenciária. 6. Recurso não provido. (STJ – RESP 439155 – MG – 1ª T. – Rel. Min. José Delgado – DJU 23.09.2002)

Assim, a retenção de 11% sobre o total da fatura ou nota fiscal de prestação de serviços mediante empreitada ou cessão de mão-de-obra consiste em antecipação de

recolhimento, feita pelo tomador do serviço em nome do prestador. Caso a empresa contratante não efetue a retenção, assumirá este ônus.

Entende-se como cessão de mão-de-obra, para os fins da Lei nº 8.212/91, conforme §3º do seu art. 31, “a colocação a disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação”.

Por colocação à disposição da empresa contratante entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, submetendo-o às ordens do contratante, respeitados os limites do contrato. Dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, desde que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços. E, por fim, serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, de natureza repetitiva, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores. Difere da relação de emprego, pois não há pessoalidade da mão-de-obra cedida, conforme entendimento de Fábio Zambitte:

*“A cessão de mão-de-obra diz respeito à disponibilidade de mão-de-obra, de força de trabalho. Não há obrigação da contratada de fornecer determinada pessoa, mas sim alguma pessoa. Ou seja, não há pessoalidade dos obreiros cedidos”. (Ibrahim, Fábio Zambitte, **A Retenção de 11% sobre a Mão-de-Obra**, 2000, p. 55)*

Empreitada, por sua vez, é a execução, contratualmente estabelecida, de tarefa, de obra ou de serviço, por preço ajustado, com ou sem fornecimento de material ou de equipamentos, que podem ou não ser utilizados, realizada nas dependências da empresa contratante, nas de terceiros ou nas da empresa contratada, tendo como objeto um fim específico ou um resultado pretendido.

Fábio Zambitte entende que na empreitada tem presença da independência funcional:

*“O trabalho do empreiteiro não é subordinado. A direção e fiscalização da obra ou da tarefa cabe ao empreiteiro, e não ao contratante. Isto não impede o dono da obra de, eventualmente, fiscalizar a obra, para verificar se esta progride a contento. Entretanto, não lhe é lícito assumir o controle da empreitada sem o rompimento contratual”. (Ibrahim, Fábio Zambitte, **A Retenção de 11% sobre a Mão-de-Obra**, 2000, p. 51)*

O que diferencia, em síntese, a cessão de mão-de-obra da empreitada é a colocação de segurados à disposição do tomador, o que se verifica através da forma de contratação dos serviços, isto é, da maneira como se dá a contratação. Se o objeto do contrato forem pessoas, segurados da Previdência Social, trata-se de uma cessão de mão-de-obra. Se o objeto do contrato for um serviço, um resultado acabado, trata-se de uma empreitada.

A distinção entre ambas é relevante, já que todos os serviços relacionados no Regulamento da Previdência Social são sujeitos à retenção quando contratados mediante cessão de mão-de-obra, mas somente os elencados nos incisos I a V sofrem retenção quando prestados mediante empreitada (art. 219, § 2º, do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99).

Ressalta-se que o rol dos serviços relacionados no referido dispositivo é exaustivo, ou seja, a retenção não ocorrerá nos serviços não relacionados na lista, ainda que sejam prestados mediante cessão de mão-de-obra.

Conforme verificado pela fiscalização, os serviços contratados pela autuada, além de estarem previstos no rol exaustivo do art. 219, § 2º, do RPS, enquadram-se à definição de cessão de mão-de-obra, conforme prescreve o art. 31, § 3º, da Lei 8.212/91, cujos contratos juntados aos autos permitem ver da permanência de segurados à disposição da tomadora.

A alegação de que as empresas optantes pelo SIMPLES não podem sofrer retenção quando prestarem serviços por cessão de mão-de-obra não procede, primeiro porque nem a lei nem o regulamento dispensam essas empresas da retenção, segundo porque recolhem contribuições incidentes sobre a folha de serviços, precisamente as contribuições descontadas dos segurados empregados e contribuintes individuais. Logo, há contribuição, cujo recolhimento deve ser antecipado, por meio do instituto da retenção.

Além disso, de acordo com a alínea f do inciso XII do art. 9 da Lei n. 9.317/96, a pessoa jurídica que realiza operações relativas à locação de mão-de-obra nem poderia optar pelo SIMPLES. Essa vedação também está prevista no inciso XII do art. 17 da Lei Complementar n. 123/06 (SIMPLES NACIONAL).

Todavia, considerando a previsão do art. 118 do Código Tributário Nacional de que “a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos”, a empresa optante pelo SIMPLES que presta serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada está sujeita à retenção sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços emitido.

Embora a Instrução Normativa INSS/DC 08/2000, tenha, a partir de janeiro de 2000, considerando o custo-benefício da retenção, dispensado as empresas optantes pelo SIMPLES da obrigatoriedade da retenção, a partir de setembro de 2002, com a edição da Instrução Normativa INSS/DC 70/2002, por meio do art. 147, cuja redação foi dada pela Instrução Normativa INSS/DC 80/2002, essa retenção passou a ser novamente exigida:

INSS/DC 08/2000

Considerando o custo-benefício da retenção sobre os serviços prestados pelas empresas optantes pelo SIMPLES, de acordo com o disposto no art. 54 da Lei 8.212/91, resolve:

Art. 1º A retenção de 11% (onze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, executados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada de mão-de-obra na forma do disposto no art. 31 da Lei 8.212/91, com a nova redação dada pela Lei nº 9.711/98 e o Decreto nº 3.048/99, não será efetuada quando os serviços forem executados por empresas optantes pelo SIMPLES nos termos da Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1.996.

IN INSS/DC 70/2002, na redação da IN INSS/DC 80/2002

Art. 147. No período de 1º de janeiro de 2000 até o dia anterior à vigência desta Instrução Normativa, a empresa optante pelo SIMPLES não está sujeita à retenção de 11% (onze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo emitido, quando prestar serviços executados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, na forma do disposto no art. 31 da Lei 8.212, de 1991. (Redação dada Instrução Normativa INSS/DC nº 080, de 27.08.2002).

Tal determinação também vigorou através do art. 151 da Instrução Normativa INSS/DC nº 100/2003 e, à época dos fatos geradores, o faz por meio do art. 142 da Instrução Normativa SRP nº 03/2005, in verbis:

“Art. 142. A empresa optante pelo SIMPLES, que prestar serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, está sujeita à retenção sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços emitido.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica no período de 1º de janeiro de 2000 a 31 de agosto de 2002”.

Assim, apenas no período compreendido entre 01/01/2000 a 31/08/2002, as empresas optantes pelo SIMPLES não estiveram sujeitas à retenção de onze por cento sobre o valor bruto das notas fiscais, faturas ou recibos na prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, conforme disposições contidas na IN/INSS/DC nº 08, de 24 de janeiro de 2000, revogada pela IN/INSS/DC nº 70, de 10 de maio de 2002.

As normas regulamentares, portanto, não deixam dúvida quanto ao fato de que as prestadoras de serviços optantes pelo SIMPLES estão sujeitas à retenção quando a prestação de serviços envolver cessão de mão-de-obra ou empreitada, na forma da legislação.

No que tange a aplicação da multa, tenho o entendimento, que à luz da legislação vigente, as multas devem ser aplicadas de forma isolada, conforme o caso, por descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória, da forma mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disposto no artigo 106, do Código Tributário Nacional.

Embora, em algumas vezes, a obrigação acessória descumprida esteja diretamente ligada à obrigação principal, isto não significa que sejam únicas para aplicação de multa conjunta. Pelo contrário, uma subsiste sem a outra e mesmo não havendo crédito a ser lançado, é obrigatória a lavratura de auto de infração se houve o descumprimento de obrigação acessória. As condutas são tipificadas em lei, com penalidades específicas e aplicação isolada.

O art. 44 da Lei nº 9.430/96, traz que a multa de ofício de 75% incidirá sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, está claro que as três condutas não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa:

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

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)

(...)

Quando o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não será aplicada a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430; porém, se apesar do pagamento não tiver declarado em GFIP, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32-A da Lei nº 8.212, justamente por se tratar de condutas distintas.

Se o contribuinte tiver declarado em GFIP não se aplica a multa do art. 44 da Lei nº 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei nº 9.430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.

A multa do art. 44 da Lei nº 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício. Desse modo, se o contribuinte tiver declarado em GFIP, mas não tiver pago, o art. 44 da Lei 9.430 não é aplicado pelo motivo de o contribuinte não ter recolhido, mas ter declarado. Neste caso, não se aplica o art. 44 em função de não haver lançamento de ofício, pois o crédito já está constituído pelo termo de confissão que é a GFIP. E nas hipóteses em que o contribuinte não tiver recolhido e não tiver declarado em GFIP, há duas condutas distintas: por não recolher o tributo e ser realizado o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%; e por não ter declarado em GFIP a multa prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212. Conforme já foi dito, a multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A.

Pelo exposto, é de fácil constatação que as condutas de não recolher ou pagar o tributo e não declarar em GFIP não estão tipificadas no mesmo artigo de lei, no caso o art. 44 da Lei nº 9.430/96. A lei ao tipificar essas infrações, inclusive em dispositivos distintos, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e tampouco são excludentes.

Por todo o exposto,

Voto pelo provimento parcial do recurso para excluir do crédito lançado o levantamento relativo à bolsa estágio, devendo a multa ser aplicada na forma do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora