



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



**Processo nº** 11030.001028/2007-16  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2201-006.293 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 02 de junho de 2020  
**Recorrente** COOPERATIVA TRITÍCOLA MISTA ALTO DO JACUÍ LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/1997 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO GILRAT. ATIVIDADE PREPONDERANTE. ERRO NO AUTO-ENQUADRAMENTO. COBRANÇA DE DIFERENÇAS.

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

Verificado erro no auto-enquadramento, o Instituto Nacional do Seguro Social adotará as medidas necessárias à sua correção, orientando o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procedendo à notificação dos valores devidos.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALORES PAGOS AOS CONSELHEIROS E DIRETORES DA COOPERATIVA ATRAVÉS DE CÉDULA DE PRESENÇA.

As atividades realizadas no âmbito interno da cooperativa, ainda que não tenham finalidade lucrativa, nem por isso deixam de ser serviço prestado, com o intuito de manter em funcionamento a própria sociedade cooperativa e não havendo comprovação de que os valores pagos representam ressarcimento de despesas, despendidas pelos associados para comparecerem nas reuniões, consideram-se os valores pagos a título de cédulas de presença como salário-de-contribuição.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC. SÚMULA CARF N. 4

Os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela RFB devem ser calculados com base na Taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Trata-se, na origem, de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD n. 37.048.996-9 que tem por objeto exigências de contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à (i) Contribuição Previdenciária da Empresa (cota patronal), (ii) Contribuição dos segurados contribuintes individuais incidentes sobre a remuneração paga aos conselheiros a título de Cédulas de Presença (não descontadas) e (iii) diferença de 1% relativa à Contribuição destinada ao financiamento do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT) incidente sobre as remunerações pagas aos segurados empregados.

A presente autuação fiscal abrange o período de 07.1997 a 12.2006 e o crédito tributário foi originalmente consolidado no montante total de R\$ 1.707.016,07, sendo que R\$ 921.137,99 correspondiam à cobrança do principal, R\$ 268.739,31 diziam respeito à aplicação da multa e R\$ 514.138,77 eram relativos à incidência de juros.

De acordo com o *Relatório Fiscal* de fls. 930/934, os fatos geradores das Contribuições previdenciárias ora discutidas foram classificados nos seguintes levantamentos:

- (i) CP1 – Cédulas de Presença FPAS 787 – período anterior à implementação da GFIP (07.1997 a 12.1998);
- (ii) CP3 – Cédulas de Presença FPAS 787 – não declarado em GFIP;
- (iii) SA1 – Diferença SAT – período anterior à GFIP; e
- (iv) SA3 – Diferença SAT – Não declarado em GFIP.

A autoridade autuante informou que a COOPERATIVA TRITÍCOLA MISTA ALTO DO JACUÍ LTDA remunera seus conselheiros por meio de “Cédulas de Presença” alegando tratar-se de ressarcimento de despesas. Todavia, a despeito de ter sido intimada a apresentar comprovantes das despesas lançadas na conta 311010001010 (“Despesas com Cédulas de Presença”) através do *Termo de Intimação para Apresentação de Documentos* - TIAD de fls. 927, a ora recorrente não apresentou quaisquer documentos comprobatórios e, aí, a autoridade acabou considerando tais despesas como remunerações concedidas a contribuintes individuais, constituindo-se, portanto, base de cálculo das contribuições previdenciárias correspondentes, as quais foram lançadas nos levantamentos CP1 e CP3.

Além disso, a autoridade também dispôs que foram respeitados os Limites Máximos do Salário-de-contribuição vigente à época relativamente à contribuição do próprio

contribuinte individual que deveria ter sido descontada e recolhida pela própria empresa à alíquota de 11% desde 04.2003, nos termos da Lei n. 10.666/03.

No que diz respeito à diferença de 1% de alíquota lançada a título GILRAT, a autoridade autuante indica que as respectivas contribuições foram lançadas na matriz e estabelecimentos, de acordo com os levantamentos SA1 e SA3, sendo que o enquadramento da COOPERATIVA TRITÍCOLA MISTA ALTO DO JACUÍ LTDA com base no grau de risco preponderante foi realizado por amostragem baseada em quatro meses (11.1997, 12.2001, 08.2002 e 06.2005), conforme se pode observar das tabelas anexadas ao *Relatório Fiscal*, cujas informações encontram-se discriminadas a seguir:

- (a) Na Tabela “*Análise de Funções.xls - Sintético*” é demonstrado o nº de empregados em atividades fim e meio em cada competência selecionada. O enquadramento da empresa deve considerar apenas as atividades fim. Em cada competência, foram comparados o nº de empregados em atividade fim com grau de risco 2 e o nº de empregados em atividade fim com grau de risco 3, marcando o grupo preponderante. Exemplo: competência 06.2005: 129 segurados em atividade com grau de risco 2 e 459 segurados em atividades com grau de risco 3, sendo, portanto, a preponderância da atividade com grau de risco 3. Nas quatro competências houve grande preponderância das atividades fim com grau de risco 3 em relação àquelas com risco 2 (fls. 1.027);
- (b) Na tabela “*Análise de Funções.xls - CNAE*” são listados os estabelecimentos da empresa, atividade principal, CNAE e correspondentes graus de risco (fls. 1.028); e
- (c) Na tabela “*Análise de Funções.xls - Analítico*” verifica-se o nº de empregados em cada cargo da empresa, bem como a classificação do cargo em fim ou meio, classificação essa que, a propósito, foi realizada de acordo com a relação de funções fornecida pela própria Cooperativa e na qual são descritas as atividades desenvolvidas em cada estabelecimento (CNPJ distinto). Essa relação contém algumas denominações genéricas como, por exemplo, *Serviços Gerais e Auxiliar de Serviços Gerais*, os quais consistem, na verdade, em um conjunto heterogêneo de funções, cada qual com atividades específicas que não podem servir indistintamente às diversas atividades econômicas da empresa, devendo cada uma ser classificada como atividade fim em sua respectiva filial (fls. 1.029/1.067).

A partir da análise descrita acima, a autoridade fiscal concluiu que o grau de risco da COOPERATIVA TRITÍCOLA MISTA ALTO DO JACUÍ LTDA é de 3%, motivo pelo qual também foi lançada a diferença a título de GILRAT, conforme levantamentos SA1 e SA3.

A ora recorrente foi, portanto, devidamente notificada da autuação e apresentou impugnação de fls. 1.199/1.230, tendo alegado, preliminarmente, a decadência nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, e, no mérito, (i) erro material do lançamento por conta da inexistência de diferenças devidas a título de GILRAT em decorrência do pagamento à alíquota de 3% no período de 01.1999 a 04.2004, (ii) a impossibilidade de desenquadramento da alíquota de 2% aplicada após a realização de laudo técnico, (iii) a inaplicabilidade da alíquota de 3% a todos os estabelecimentos da então impugntante, (iv) a não incidência da contribuição previdenciária sobre as Cédulas de Presença e, por fim, (v) a inconstitucionalidade da Taxa Selic.

A propósito, a COOPERATIVA TRITÍCOLA MISTA ALTO DO JACUÍ LTDA entendeu, ainda, por solicitar a realização de perícia nos termos do artigo 16, inciso IV do Decreto n. 70.235/72.

Com base em tais alegações, a ora recorrente pleiteou o deferimento do prazo para juntada de documentos complementares, bem como o deferimento da realização da perícia tal qual requerida e, no mérito, que a impugnação fosse julgada procedente para que a autuação fiscal fosse anulada e, subsidiariamente, caso não fosse esse o entendimento, que a impugnação fosse julgada parcialmente improcedente, excluindo-se, pois, a Taxa Selic do cálculo do respectivo crédito tributário e desconstituindo-se, por via de consequência, o excedente.

Tendo em vista que a COOPERATIVA TRITÍCOLA MISTA ALTO DO JACUÍ LTDA havia alegado erro material por conta da inexistência de diferenças devidas a título de GILRAT em decorrência do pagamento à alíquota de 3% no período de 01.1999 a 04.2004, a 4ª Turma da DRJ de Santa Maria – RS entendeu por baixar o processo em diligência para que a autoridade autuante pudesse se manifestar acerca das provas e alegações relacionadas ao lançamento da diferença de 1% relativa à Contribuição destinada ao financiamento do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT) incidente sobre as remunerações pagas aos segurados empregados no período de 01.1999 a 04.2004 (fls. 5.857/5.874), conforme se pode verificar dos trechos abaixo transcritos:

“Em vista disso, passamos a analisar, por amostragem, se havia confirmação do alegado. Para isso realizamos testes em diferentes filiais para diferentes competências (anteriores a 2004), escolhidas aleatoriamente, onde percebemos: que em 11/1999, 10/2000, 11/2000, 10/2001, 05/2002 o recolhimento a maior ultrapassa o valor lançado; em 08/2001 foi declarado com 3% e recolhido a maior; em 02/2002 recolhimento a maior e praticamente o mesmo valor lançado no débito; em 07/2002 e 12/2002 o recolhimento foi a menor que o declarado com 2%; em 11/2002, 01/2003 e 11/2003 GFIP e GPS foram declaradas e recolhidas com 2%.

[...]

Por todo o exposto, já que o alegado pela empresa não é uma verdade inconteste, mas também existem diferenças nas guias de recolhimento que necessitam ser esclarecidas, solicitamos aos auditores notificantes que se manifestem sobre as provas acostadas e alegações apresentadas (ver Impugnação - item III.1.1, às fls. 1184/1186 Vol VI), emitindo parecer conclusivo, e, ser for o caso, a emissão de planilha constando o valor original da contribuição lançada e o valor remanescente (DE / PARA) para cada estabelecimento.”

Em resposta à Diligência (fls. 5.872/5.874), a autoridade fiscalizadora de Passo Fundo - RS limitou a análise das alegações e provas levantadas pela ora recorrente ao período de 07.2002 a 04.2004 por força da Súmula Vinculante n. 8/STF e informou, portanto, que os valores declarados em GFIP pela ora recorrente (base de cálculo, valor da contribuição calculada e alíquota considerada) foram realizados com base na alíquota de 2% para cada estabelecimento, sendo que em todas as competências nas quais a COOPERATIVA TRITÍCOLA MISTA ALTO DO JACUÍ LTDA declarou a GILRAT à alíquota de 3% não houve lançamento e que em muitas das *Guias* apresentadas se referiam a competências para as quais não houve qualquer lançamento de valores a título de diferença de alíquota, sendo esses os motivos pelos quais a autoridade acabou concluindo, ao final, pela manutenção integral do débito tal qual lançado, conforme se pode observar dos excertos transcritos a seguir:

“Conforme planilha anexa, efetuada com base em dados constantes no sistemas da Receita Federal do Brasil (AGUIA, CNISA e GFIP WEB), que são alimentados com

dados informados' pelos contribuintes através da GFIP verificamos que no período de 07/2002 a 04/2004 para todas as competências que foram lançadas houve a informação da alíquota de 2% referente ao RAT.

[...]

Passamos a analisar por amostragem os valores demonstrados na planilha anexa. Verificando o estabelecimento 91.495.549/0001-50 na competência 07/2002 percebe-se que o valor de R\$ 2.661,47, lançado pelos auditores como diferença de RAT de 1% remete a uma base de cálculo de R\$ 261.147,00, inferior portanto a base informada em GFIP de R\$281.779,78. Como verificamos a alíquota informada no documento declaratório da empresa é de 2%.

Para o estabelecimento 91.495.549/0002-30 nas competências 07/2002 e 04/2004 para o qual houve lançamento de diferença de alíquota, o valor da base de cálculo constante no sistema é a mesma utilizada pelos auditores à notificantes. Verifica-se a mesma situação nos estabelecimentos 0003-11, 0005-83, 0011-21, 0023-65, 00-31-75 por amostragem nas diversas competências.

Conforme fls. 2420 do processo a empresa juntou GPSS do ' estabelecimento 91.495.549/0001-50 referente à competência 01/2003 que sequer foi lançada. Verificamos no sistema ÁGUIA, que, todas as competências nas quais a empresa reconheceu em GFIP a alíquota de 3% não houve lançamento.

Verificamos que as GPSs apresentadas pela empresa referentes às competências de 03./2003 a 03/2004 que foram acostadas ao processo fls. 2463 a 3006 são dos estabelecimentos 91.495.549/0001-50, 002-30, 0003-11, 0005-83, 0008-26, 0010-40, 0011-21, 0012-02, 0013-93, 0015-55, 0016-36, 0018-06, 0019-89, 0020-12, 0021-01, 0022-84, 0023-65, 0024-46, 0027-99, 0028-70, 0030-94 para os quais sequer houve lançamento de valores a título de RAT conforme relatório DAD-Discriminativo Analítico de Débito, o que demonstra conduta protelatória-coma apresentação de elementos que não fazem parte do lançamento fiscal.

Para alguns estabelecimentos e competências verificados por amostragem até o valor recolhido. é exatamente o mesmo que o informado, por exemplo, CNPJ 91.495.549/0031-75, 91.495.549/0032-56, 91.495.549/0033-37 na competência 04/2004, o que invalida a alegação da empresa de que recolhia efetivamente com a alíquota de 3% de janeiro de 1999 a abril de 2004.

Tendo em vista que para todas competências lançadas no período analisado a empresa declarou em GFIP o RAT considerando a alíquota de 2%, e que os auditores notificantes lançaram apenas a diferença de 1% sobre uma base de cálculo que não foi contestada pelo contribuinte, e considerando também que a GPS não individualiza o tributo declarado sendo única e elaborada com base no instrumento de confissão de dívida, que é a GFIP, entendo que o presente débito deva ser -mantido em sua integralidade.”

Os autos foram encaminhados para apreciação da peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 5.876/5.891, a 4ª Turma da DRJ de Santa Maria – RS entendeu, à unanimidade, a por julgar impugnação parcialmente procedente tanto para excluir as contribuições lançadas nas competências até 06.2002 pela ocorrência da decadência, nos termos da Súmula Vinculante n. 8/STF, quanto para excluir os valores lançados nas competências em que não houve diferença entre o valor devido e o valor recolhido ou alterar valores onde permaneceu alguma diferença relativamente à Contribuição destinada ao financiamento do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT), de modo que, ao final, o montante do débito foi retificado de R\$ 1.704.016,07 para R\$ 997.464,27. Ao final, o referido Acórdão restou ementado nos seguintes termos:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1997 a 31/12/2006

#### DIFERENÇAS A TÍTULO DE SEGURO ACIDENTE DO TRABALHO.

Verificado erro no auto-enquadramento, a Secretaria da Receita Previdenciária adotará as medidas necessárias à sua correção, orientará o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procederá à notificação dos valores devidos.

#### CONTRIBUIÇÃO SOBRE VALORES PAGOS A TÍTULO DE CÉDULA DE PRESENÇA AOS CONSELHEIROS DA COOPERATIVA.

As atividades realizadas no âmbito interno da cooperativa, ainda que não tenham finalidade lucrativa, nem por isso deixam de ser serviço prestado, com o intuito de manter em funcionamento a própria sociedade cooperativa e não havendo comprovação de que os valores pagos representam ressarcimento de despesas, despendidas pelos associados para comparecerem nas reuniões, consideram-se os valores pagos a título de cédulas de presença como salário-de-contribuição.

#### DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE Nº 8

A existência de Súmula Vinculante obriga os demais órgãos da administração pública direta a rever seus atos.

#### INCONSTITUCIONALIDADE. LEGALIDADE. ARGUIÇÃO.

Não são analisadas, na instância administrativa, alegações relacionadas a legalidades/inconstitucionalidades de leis vigentes, tendo em vista que a avaliação de tal ocorrência é competência do Poder Judiciário.

#### JUROS/SELIC.

As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, pagas com atraso, ficam sujeitas aos juros equivalentes à Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado. (Artigos 34 da Lei nº 8.212/91).

Lançamento Procedente em Parte.”

Na sequência, a COOPERATIVA TRITÍCOLA MISTA ALTO DO JACUÍ LTDA foi devidamente intimada da decisão de 1ª instância em 09.10.2008 (fls. 6.196) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 6.197/6.229, protocolado em 06.11.2008, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72, razão pela qual devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações preliminares e meritórias.

Observo, de logo, que a COOPERATIVA TRITÍCOLA MISTA ALTO DO JACUÍ LTDA encontra-se por sustentar as seguintes alegações:

(i) Da impossibilidade do desenquadramento da alíquota de 2% aplicada após a realização de Laudo Técnico:

- Que as Contribuições lançadas são nulas de pleno direito, uma vez que o desenquadramento da alíquota de 2% para 3% revela-se amplamente inconstitucional e ilegal, contrariando, pois o entendimento de atividade preponderante firmado pelo Poder Executivo, nos termos do artigo 26, § 1º Decreto n. 2.173/96, o qual estabeleceu que “*considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados, trabalhadores avulsos ou médicos-residentes*”, sem contar que tal desenquadramento também vai de encontro à Orientação Normativa INSS/AFAR n. 2/1997;

- Que em razão de Laudo Técnico o qual, após estabelecer o grau de risco de cada segurado, enquadrou a recorrente no grau de risco médio (alíquota de 2%) em decorrência do maior número de segurados que laboram para a empresa em sua atividade econômica preponderante, sendo que o referido Laudo observou rigorosamente todas as orientações legais e regulamentares aplicáveis à matéria e foi realizado sob a orientação da Consulta formulada à Previdência Social; e

- Que a autoridade fiscal não tem competência para desconsiderar o trabalho realizado pelo agente que realizara o Laudo Técnico e que, portanto, houve notória extrapolação da competência por parte da autoridade autuante, razão pela qual a presente NFLD deve ser anulada de imediato.

(ii) Da inaplicabilidade da alíquota de 3% a todos os estabelecimentos da recorrente:

- Que o artigo 22, inciso II da Lei n. 8.212/91 não define o que é atividade preponderante e o risco de acidente leve, médio e grave, de modo que o Poder Executivo, na tentativa de suprir as respectivas lacunas e omissões legislativas, acabou editando o Decreto n. 612/92, posteriormente alterado pelo Decreto n. 2.137/97, o qual definiu a abrangência da expressão “atividade preponderante” como sendo aquela em que estão alocados o maior número de trabalhadores por estabelecimento, bem como elaborou a Classificação Nacional das Atividades Econômicas, discriminando, pois, as atividades e seus respectivos graus de risco;

- Que o Poder Executivo carece de aptidão para suprir as lacunas e omissões da Lei n. 8.212/91 por meio de Decreto, pois os Decretos devem ser expedidos apenas para regulamentar o que está disposto na Lei, de modo que a Contribuição destinada ao financiamento do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT) carece de regulamentação apta a ensejar sua cobrança;

- Que o artigo 97 do Código Tributário Nacional impõe a necessidade de Lei para a instituição de obrigação tributária, de modo que a Lei deve definir minuciosamente todos os aspectos e elementos relativos à exigência ou aumento do tributo, sendo que a Recorrente não encontra na

Lei n. 8.212/91 todos os critérios e elementos que viabilizem o enquadramento de suas atividades como sujeitos a grau de risco leve, médio ou grave e, por via de consequência, não há como aplicar a alíquota respectiva;

- Que se é vedado ao Decreto regulamentador – que é fonte secundária – concluir a obra do legislador, por muito mais motivos não poderão fazê-lo atos administrativos inferiores, tais como aqueles que são editados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, sem contar que o Decreto n 2.137/97, ao revogar, entre outros, o Decreto n. 612/92, incidiu nos mesmos vícios ao modificar o conceito de atividade preponderante, conforme se pode verificar do seu artigo 26, § 1º;

- Que o princípio da legalidade tributária previsto no artigo 150, inciso I da Constituição Federal garante aos contribuintes o direito de não suportarem outros sacrifícios tributários além daqueles definidos em Lei, de modo que a Contribuição em apreço deveria ter sua hipótese de incidência e seus respectivos aspectos material, pessoal, espacial, temporal e quantitativos descritos minuciosamente em Lei;

- Que as alíquotas da Contribuição ao SAT previstas no artigo 22, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c” da Lei n. 8.212/91 estão sendo aplicadas em função da regulamentação dada pelo Decreto n. 3.048/99 e que, portanto, a atividade preponderante da empresa foi obtida mediante análise do todo e não de seus estabelecimentos individualmente considerados, sendo que o grau de risco deveria ter sido apurado de acordo com a atividade preponderante de cada um dos setores e que, por isso mesmo, a consideração de todos os estabelecimentos da empresa é inadmissível, sob pena de afronta à Lei n. 8.212/91, que prevê, a propósito, que cada estabelecimento individualizadamente considerado deve pagar o tributo em conformidade com sua atividade preponderante;

- Que essa linha de raciocínio é ratificada pelo artigo 225, inciso I do Decreto n. 3.048/99 que exige que cada estabelecimento possua, individualmente, a folha de pagamento da remuneração, a qual representa a base de cálculo da contribuição previdenciária; e

- Que, à toda evidência, a forma como está sendo realizada a fixação das alíquotas em razão da base de cálculo aplicável indiscriminadamente sobre a totalidade dos funcionários de uma determinada empresa viola princípios constitucionais, tais como a necessidade de relação entre a materialidade do tributo e sua base de cálculo, sem contar que a desconsideração das peculiaridades de cada setor ou estabelecimento afronta a necessidade de relação proporcional entre o prêmio a ser pago e o risco do segurado, desvirtuando, portanto, o instituto.

(iii) Da não incidência da contribuição previdenciária sobre a “Cédula de Presença”:

- Que a materialidade da Contribuição Previdenciária não é a remuneração pela prestação de serviço, conforme definido pela Constituição Federal e pela Lei n. 8.212/91, mas, sim, o salário, de modo que não existe previsão

legal que autorize a incidência da Contribuição sobre os valores pagos aos conselheiros da Cooperativa, os quais representam ressarcimento por conta de gastos de deslocamento e indenizações, uma vez que os conselheiros têm de se ausentarem dos seus afazeres durante o período em que estiverem em reunião do conselho de administração, fiscal ou em reuniões do núcleo, restando-se concluir, portanto, que tais valores possuem natureza jurídica indenizatória;

- Que os valores pagos aos seus dirigentes a título de *Cédulas de Presença* têm por objeto o comparecimento às reuniões do núcleo e do conselho e, portanto, não podem ser considerados como salário e tampouco decorrem de rendimento do trabalho porque não representam uma contraprestação de trabalhos assalariados; e

- Que as *Cédulas de Presença* não têm natureza salarial e, portanto, não compõem a base de cálculo das Contribuições previdenciárias, já que tais exações apenas poderão incidir sobre valores que representem contraprestação ao trabalho.

(iv) Da inconstitucionalidade da Taxa Selic:

- Que a Taxa Selic apresenta caráter remuneratório e que além de representar uma previsão do percentual de defasagem inflacionária, já que é calculada prévia e não posteriormente como os demais índices de correção monetária, engloba taxa de remuneração do capital investidor compatível com o mercado financeiro e, portanto, não pode ser utilizada para fins de cálculo de juros moratórios tributários;

- Que a Taxa Selic contraria frontalmente o artigo 161, § 1º do Código Tributário Nacional, o qual, a rigor, determina que se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora serão calculados à taxa de 1% ao mês, sendo que a Lei n. 9.065/95, a qual dispõe sobre a utilização da SELIC para fins de correção de créditos tributários não foi sua criadora; e

- Que a Taxa Selic foi criada por Resolução do CMN, sendo esse o motivo da flagrante ilegalidade de sua aplicação para fins de cálculos moratórios tributários, de modo que é impossível adotá-la para correção monetária e cálculo dos juros de mora das contribuições aqui discutidas.

Com fundamento em tais alegações, a COOPERATIVA TRITÍCOLA MISTA ALTO DO JACUÍ LTDA requer que o presente Recurso seja julgado totalmente procedente, reconhecendo-se, pois, a total improcedência do Auto de Infração impugnado, o qual, aliás, deve ser anulado, desconstituindo-se, portanto, o respectivo crédito tributário tal qual discutido.

Penso que seja mais apropriado analisar tais alegações em tópicos apartados.

**1. Da Legislação de regência e do correto enquadramento da ora recorrente no grau de risco grave (alíquota de 3%)**

De início, registre-se que a contribuição denominada SAT surgiu com o artigo 15 da Lei 6.367/76, o qual, a propósito, previa um acréscimo na contribuição sobre a folha de salários no montante de 0,4 a 2,5% dependendo do grau de risco. Posteriormente, sobreveio o artigo 3º, inciso II da Lei n. 7.787/89, que também cuidou da matéria, tendo fixado, pois, alíquota única de 2%. Em seguida, o artigo 22, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c” da Lei n. 8.212/91, com redação dada Lei n. 9.732/98, passou a reger a referida contribuição.

Quer dizer, ainda que a implementação de tributo semelhante tenha sido instituído com o advento da Lei n. 6.367/76, a Contribuição previdenciária destinada ao financiamento do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT) apenas foi instituída e é regida pelo artigo 22, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c” da Lei n. 8.212/91, cuja redação transcrevo abaixo:

**“Lei n. 8.212/91**

**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.”

Pelo que se pode observar da redação transcrita, a Contribuição destinada ao financiamento do GILRAT incidirá sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos à alíquota de 1%, 2% ou 3% a depender da atividade preponderante exercida pela empresa. A referida Contribuição tem por finalidade o custeio de benefícios concedidos aos trabalhadores em decorrência de sinistralidades oriundas dos riscos ambientais do trabalho, de modo que tal sistemática determinará a intensidade ou abrandamento da tributação de acordo com o risco de sinistro.

A propósito, o risco de sinistro é determinado por presunção, sendo que o critério adotado aí é a atividade empresarial preponderante desenvolvida pelo empregador, que, aliás, é o pagador das remunerações que servem de base de cálculo às alíquotas variáveis. A periculosidade da atividade é supostamente determinada pela existência de elementos (agentes) nocivos à integridade do trabalhador no ambiente laboral<sup>1</sup>. A aferição desses elementos é realizada pelo Poder Executivo, que, no exercício do dever de expedir decretos regulamentares de acordo com o artigo 84, inciso IV da Constituição Federal<sup>2</sup>, ranqueia todas as atividades

<sup>1</sup> SIMÕES, Thiago Taborda. Contribuições Sociais - Aspectos Tributários e Previdenciários. São Paulo: Noeses, 2013, p. 89.

<sup>2</sup> Cf. Constituição Federal de 1998. Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução.

constantes na Classificação Nacional de Atividades econômicas (CNAE) entre graus de risco leve, médio e alto.

Regulamentando o artigo 22, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c” da Lei n. 8.212/91, três decretos sucederam-se na definição do modo pelo qual atividade preponderante deveria ser identificada com vista ao cálculo da referida Contribuição ao GILRAT. O Decreto n. 612/92 estabelecia o critério do maior número de empregados por estabelecimento. O Decreto n. 2.173/97, por sua vez, previu como critério para a identificação da atividade preponderante o maior número de segurados da empresa como um todo, no que foi seguido pelo Decreto 3.048/99. Confira-se:

**Decreto n. 2.173/97**

**Art. 26.** A contribuição da empresa, destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão de maior incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho correspondente à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e médicos-residentes:

[...]

**§ 1º** Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados, trabalhadores avulsos ou médicos-residentes.

**§ 2º** A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes de trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, anexa a este Regulamento.

**§ 3º** O enquadramento no correspondente grau de risco é de responsabilidade da empresa, observada a sua atividade econômica preponderante e será feito mensalmente, cabendo ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS rever o auto-enquadramento em qualquer tempo.

**§ 4º** Verificado erro no auto-enquadramento, o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS adotará as medidas necessárias à sua correção, orientando o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procedendo à notificação dos valores devidos.

**§ 5º** Para efeito de determinação da atividade econômica preponderante da empresa, prevista no § 1º, serão computados os empregados, trabalhadores avulsos e médicos-residentes que exerçam suas atividades profissionais efetivamente na mesma.

**Decreto n. 3.048/1999**

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

[...]

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

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

**§ 5º** O enquadramento no correspondente grau de risco é de responsabilidade da empresa, observada a sua atividade econômica preponderante e será feito mensalmente,

cabendo ao Instituto Nacional do Seguro Social rever o auto-enquadramento em qualquer tempo.

§ 6º Verificado erro no auto-enquadramento, o Instituto Nacional do Seguro Social adotará as medidas necessárias à sua correção, orientando o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procedendo à notificação dos valores devidos.” (grifei).

Note-se que tanto o Decreto n. 2.173/97 quanto o próprio Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99 dispõem que a atividade preponderante será aquela que abrange o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, o que poderá coincidir ou não com a atividade principal desenvolvida pela empresa ou pelos seus respectivos estabelecimentos, sendo que a empresa é responsável por realizar o seu auto-enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária revê-lo a qualquer tempo.

A COOPERATIVA TRITÍCOLA MISTA ALTO DO JACUÍ LTDA havia contratado a empresa COPLAN – CONSULTORIA E PLANEJAMENTO EM SEGURANÇA DO TRABALHO tendo por objeto a elaboração de *Lauda Técnico* em que fosse realizado o levantamento dos riscos no ambiente de trabalho para o enquadramento da alíquota de recolhimento da Contribuição ao GILRAT, nos termos da legislação vigente, conforme se pode observar do documento juntado às fls. 5.680/5.698. Em conclusão, a empresa contratada dispôs que a atividade preponderante da Cooperativa era de grau de risco médio (alíquota de 2%), uma vez que 81 dos seus funcionários estavam expostos ao risco leve, 303 estava expostos ao risco médio e 195 estavam expostos ao grau de risco grave.

Posteriormente, a ora recorrente elaborou Consulta ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS (fls. 5.669/5.679) para que fosse apreciado seu reenquadramento no grau de risco do trabalho para fins de recolhimento do GILRAT. Em resposta, a recorrente foi orientada a aplicar a alíquota de acordo com os artigos 202, parágrafos 3º, 4º e 5º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, combinado com os itens 1, 2.1.1 e 2.3 da Orientação Normativa INSS/AFAR n. 2.1997. Confira-se, pois, o que dispõem os referidos itens da Orientação Normativa:

**“Orientação Normativa INSS/AFAR n. 2 de 21/08/1997**

Estabelece procedimentos para enquadramento da empresa na atividade econômica preponderante e correspondente grau de risco.

1. A atividade econômica preponderante da empresa, para fins de enquadramento na alíquota de grau de risco destinada a arrecadar recursos para custear o financiamento dos benefícios concedidos em razão de maior incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho, é aquela que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

[...]

2.2.1. Para fins de enquadramento não serão considerados os empregados que prestam serviços em atividades-meio, assim entendida aquelas que auxiliam ou complementam indistintamente as diversas atividades econômicas da empresa, como por exemplo: administração geral, recepção, faturamento, cobrança, contabilidade, vigilância, etc.

2.3. A empresa com mais de 01 (um) estabelecimento e diversas atividades econômicas procederá da seguinte forma:

a) enquadrar-se-á, inicialmente, por estabelecimento, em cada uma das atividades econômicas existentes, prevalecendo como preponderante aquela que tenha o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos e, em seguida, comparará os

enquadramentos dos estabelecimentos para definir o enquadramento da empresa, cujá atividade econômica preponderante será aquela que tenha o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos apurada dentre todos os seus estabelecimentos (Quadro 2);

b) na ocorrência de atividade econômica preponderante idêntica (mesma CNAE), em estabelecimentos distintos, o número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, dessas atividades, será totalizado para definição da atividade econômica preponderante da empresa (Quadro 3).” (grifei).

Fato é que por expressa autorização dos artigos 26, parágrafos 3º e 4º do Decreto n. 2.173/97 e 202, parágrafos 5º e 6º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, a autoridade competente procedeu com a revisão do enquadramento na atividade econômica preponderante e correspondente grau de risco e concluiu que ora recorrente desenvolve atividade preponderante cujo risco de trabalho é considerado grave (alíquota de 3%). Os documentos intitulados “*Análise de Funções.xls – Sintético*” (fls. 1.027), “*Análise de Funções.xls – CNAE*” (fls. 1.028) e “*Análise de Funções.xls – Analítico*” (fls. 1.029/1.067) bem demonstram que a COOPERATIVA TRITÍCOLA MISTA ALTO DO JACUÍ LTDA desenvolve, efetivamente, atividade preponderante cujo grau de risco é grave.

Em complemento aos artigos 26, parágrafo 3º do Decreto n. 2.173/97 e 202, parágrafos 5º e 6º do Decreto n. 3.048/99, registre-se que o artigo 33 da Lei n. 8.212/81 bem dispanha sobre a competência do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS para arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar. Veja-se:

**“Lei n. 8.212/91**

**Art. 33.** Ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11; e ao Departamento da Receita Federal-DRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "d" e "e" do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.”

Com o advento da Lei n. 11.457/2007, as competências conferidas ao INSS passaram a ser desenvolvidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos artigos 1º e 2º, cujas redações transcrevo abaixo:

**“Lei n. 11.457/2007**

**Art. 1º** A Secretaria da Receita Federal passa a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão da administração direta subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda.

**Art. 2º** Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.”

Todas essas questões bem evidenciam que não assiste razão à recorrente ao dispor que o desenquadramento da alíquota de 2% para 3% contraria as prescrições dos artigos 26, parágrafo 1º do Decreto n. 2.173/93, 202, parágrafo 3º do Regulamento da Previdência Social

– RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, muito menos os itens 1., 2.2.1 e 2.3 da Orientação Normativa INSS/AFAR n. 2/1997.

Além do mais, note-se que a autoridade autuante procedeu com a revisão do enquadramento na atividade econômica preponderante e correspondente grau de risco por expressa autorização dos artigos 26, parágrafos 3º e 4º do Decreto n. 2.173/97 e 202, parágrafos 5º e 6º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, combinado com o artigo 33 da Lei n. 8.212/81, não havendo se falar, portanto, e tal como levanta a recorrente, que a autoridade fiscal não dispõe de competência para desconsiderar o auto-enquadramento nas hipóteses em que se verifica erro, devendo-se acrescentar, ainda, que o conjunto de elementos e provas constantes nos autos bem demonstram que a COOPERATIVA TRITÍCOLA MISTA ALTO DO JACUÍ LTDA desenvolve, efetivamente, atividade preponderante cujo grau de risco é grave.

Considerando que todo trabalho fiscal foi realizado em consonância com a legislação de regência e que, portanto, e diferente do que sustenta a recorrente, a autoridade autuante procedeu com a análise individualizada de todos os estabelecimentos da recorrente, nos termos da Súmula 351 do STJ<sup>3</sup> e conforme se pode observar dos documentos “*Análise de Funções.xls – Sintético*” (fls. 1.027), “*Análise de Funções.xls – CNAE*” (fls. 1.028) e “*Análise de Funções.xls – Analítico*” (fls. 1.029/1.067), não vislumbro quaisquer inconstitucionalidades, ilegalidades e/ou eventuais nulidades.

A propósito, registre-se que a jurisprudência deste Tribunal tem encampado essa linha de entendimento de que a alíquota da contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) deve ser calculada levando em conta o grau de risco da atividade desenvolvida em cada estabelecimento empresarial individualizado pelo seu CNPJ, conforme se pode verificar da ementas transcrita abaixo:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2001 a 28/02/2004

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

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

Recurso Voluntário Provido.

(Processo n. 19839.001111/2010-99. Acórdão n. 2402-003.161, Conselheira Relatora Ana Maria Bandeira. Sessão de 17.10.2012. Publicado em 07.01.2013)”.

Portanto, reafirmo que o procedimento fiscal foi realizado em consonância com a legislação tributária de regência e, por isso mesmo, entendo que não assiste razão à recorrente nesse ponto, não havendo se falar, portanto, em quaisquer inconstitucionalidades, ilegalidades e/ou eventuais nulidades.

---

<sup>3</sup> Cf. Súmula 351/STJ: 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.

E ainda que assim não fosse, observe-se, a título de informação, que o próprio Decreto n. 70.235/72 veda os órgãos de julgamento administrativo fiscal de afastarem a aplicação ou deixarem de observar lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. É ver-se:

**“Decreto n. 70.235/72**

**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.”

Em consonância com o artigo 26-A do Decreto n. 70.235/72, o artigo 62 do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343, de junho de 2015 também prescreve que é vedado aos membros do CARF afastar ou deixar de observar quaisquer disposições contidas em Lei ou Decreto:

**“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.**

**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.”

A Súmula CARF n. 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

**“Súmula CARF n. 2**

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

Acrescente-se que no que concerne à legalidade dos atos infralegais, o artigo 16 da Lei n. 12.833, de 20.06.2013 inseriu o parágrafo único no artigo 48 da Lei 11.941/2009, porém ao sancionar a referida Lei a então Presidente da República vetou o inciso II do referido parágrafo único, conforme se pode observar das razões do veto abaixo transcrita:

**“Art. 48. (...)**

**Parágrafo único.** São prerrogativas do Conselheiro integrante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

**I** - somente ser responsabilizado civilmente, em processo judicial ou administrativo, em razão de decisões proferidas em julgamento de processo no âmbito do CARF, quando proceder comprovadamente com dolo ou fraude no exercício de suas funções; e

**II** – (VETADO).

**Razões do veto:** o CARF é órgão de natureza administrativa e, portanto, não tem competência para o exercício de controle de legalidade, sob pena de invasão das atribuições do Poder Judiciário.”

Por todas essas razões, entendo que as alegações pela impossibilidade de desenquadramento da alíquota de 2% aplicada após a realização de Laudo Técnico e pela inaplicabilidade da alíquota de 3% a todos os estabelecimentos da recorrente não devem ser acolhidas, daí por que a decisão de 1ª instância deve ser mantida, aqui, pelos seus próprios fundamentos.

## 2. Da incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores a título de *Cédulas de Presença*

A análise da alegação de que os valores pagos aos contribuintes individuais diretores, conselheiros e diretores de núcleos através de *Cédulas de Presença* não devem compor a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias deve iniciar-se a partir da análise do artigo 195, inciso I, alínea “a” da Constituição Federal, ainda que, a despeito de bem sabermos que as normas ali constantes, dada sua generalidade e abstração, não têm o condão de irromper efeitos concretos sobre as condutas intersubjetivas, é bem verdade que a Constituição traça os limites formais e matérias os quais não podemos perder de vista.

Pois bem. Nos termos do artigo 195, inciso I, alínea “a” da Constituição Federal, a contribuição do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei incidirá sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício. Confira-se:

### “Constituição Federal de 1988

**Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

**I** - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

**a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).” (grifei).**

A título de informação, note-se que sob a égide da redação original do art. 195, inciso I da Constituição Federal apenas se tributava a folha de salários, ou seja, os pagamentos feitos a empregados a título salarial. Reforçava-se, assim a interpretação no sentido de se pressupor a relação de emprego. A expressão “folha de salário” pressupunha, portanto, “salário, ou seja, remuneração paga a empregado como contraprestação pelo trabalho desenvolvido em caráter não eventual e sob a dependência do empregador.

Todavia, com o advento da Emenda Constitucional n. 20 de 1988, houve a reestruturação do inciso I mediante o acréscimo das alíneas “a”, “b” e “c”, sendo que, nos termos da alínea “a”, conforme transcrevi acima, não há dúvida de que a Constituição acabou por outorgar competência para a instituição de contribuição da seguridade social sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física independentemente de vínculo empregatício. Quer dizer, a competência não se limita mais à instituição de contribuição sobre a folha de salários, ensejando, agora, que sejam alcançadas, também, outras remunerações pagas por trabalho prestado que não necessariamente salários e que não necessariamente em função de relação de emprego.

Em aprofundado estudo sobre a abrangência da base de cálculo das contribuições previdenciárias, Elias Sampaio Freire<sup>4</sup> dispõe que após a promulgação da Emenda Constitucional

---

<sup>4</sup> FREIRE, Elias Sampaio. A abrangência da base de cálculo das contribuições previdenciárias: folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física. 266 f. Dissertação (Mestrado). Centro Universitário de Brasília. Brasília: 2016, P. 56.

n. 20 de 1988 a incidência das contribuições previdenciárias não se restringe aos conceitos de salário e de remuneração previstos na CLT. Veja-se:

“(…) com a promulgação da EC nº 20, de 1998, o atual texto constitucional que trata destas contribuições menciona que sua incidência dar-se-á “sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, pelo empregador, pela empresa ou pela entidade a ela equiparada, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, o que tornou possível a lei ordinária fazer incidir contribuições sociais previdenciárias sobre parcelas remuneratórias destinadas a pessoas físicas que prestem serviços sem vínculo empregatício.

Isso corrobora o entendimento de que a sua incidência não se restringe aos conceitos de salário e de remuneração previstos na CLT. Não se trata de alteração no conteúdo técnico de expressão jurídica, e sim, de ampliação da hipótese de incidência prevista na própria Constituição, que não se restringe mais à amplitude conceitual de folha de salários, que decorre de relação de emprego disciplinada pela CLT.

Verifica-se, dos dispositivos transcritos, que a contribuição pode incidir, na autorização constitucional, sobre salários e, também, demais rendimentos do trabalho, conceito do qual não discrepa a Lei: “incide sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho”. (grifei).

A regra-matriz de incidência das Contribuições Previdenciárias encontra suas hipóteses de incidência e respectivas bases de cálculos delineadas no artigo 22, inciso I da Lei n. 8.212/91, e artigo 28, inciso I da referida Lei, que trata, por sua vez, do salário-de-contribuição do contribuinte individual. Confira-se:

**“Lei n. 8.212/91**

**Art. 22.** A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: <sup>6</sup>

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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 9.876, de 1999).” (grifei).

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

**III** - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Como se pode constatar, a contribuição a cargo da empresa tem por base de cálculo o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços. Em outras palavras, a remuneração paga a qualquer título em contraprestação ao trabalho prestado independentemente de vínculo empregatício deve compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias, nos termos dos artigos 22, inciso I da Lei n. 8.212/91.

A propósito, apenas estão excluídas da folha de salários aquelas parcelas previstas no artigo 28, § 9 da Lei n. 8.212/91, cuja redação não faz qualquer menção às “Cédulas de Presença”, sendo que a mera denominação de “Cédulas de Presença” dada aos valores recebidos

pelos contribuintes individuais diretores, conselheiros e diretores de núcleos não tem o condão de afastar a natureza remuneratória de tais verbas, as quais, a propósito, são repassadas a tais pessoas em contraprestação aos serviços prestados.

Seguindo essa linha de raciocínio, devemos analisar, agora, se os diretores, conselheiros e diretos de núcleos da COOPERATIVA TRITÍCOLA MISTA ALTO DO JACUÍ LTDA estão enquadrados na classe dos contribuintes individuais tal qual prevista na legislação de regência, levando-se em conta, para tanto, os dispositivos normativos que embasaram a autuação fiscal nesse ponto. A análise que aqui deve ser realizada deve ter por objeto os artigos 12, inciso V, alínea “F” da Lei n. 8.212/91 e 9º, inciso V, alínea “i” do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, cujas redações transcrevo abaixo:

**“Lei n. 8.212/91**

**Art. 12.** São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

[...]

**V** - como contribuinte individual:

[...]

**f)** o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

**Decreto n. 3.048/99**

**Art. 9º** São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

[...]

**V** - como contribuinte individual:

[...]

**i)** o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração.” (grifei).

De fato, a legislação de regência não incluiu expressamente entre os segurados obrigatórios da Previdência Social o membro de conselho fiscal de nenhum tipo de sociedade e tampouco o membro de conselho de administração de sociedade cooperativa. Ocorre que a recorrente não suscitou quaisquer alegações nesse sentido. E apenas a título de informação, registre-se que a Instrução Normativa SRF n. 971/2009, a qual, aliás, é posterior ao período objeto da presente autuação, acabou incluindo expressamente a figura do membro de conselho fiscal de sociedade ou entidade de qualquer natureza na categoria dos contribuintes individuais, conforme se pode verificar abaixo:

**“Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009**

**Art. 9º** Deve contribuir obrigatoriamente na qualidade de contribuinte individual:

[...]

**d)** o membro de conselho de administração na sociedade anônima ou o diretor não-empregado que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja eleito

por assembleia geral dos acionistas para cargo de direção de sociedade anônima, desde que não mantidas as características inerentes à relação de emprego;

e) o membro de conselho fiscal de sociedade ou entidade de qualquer natureza;

**XIII** - o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, em associação ou em entidade de qualquer natureza ou finalidade e o síndico ou o administrador eleito para exercer atividade de administração condominial, desde que recebam remuneração pelo exercício do cargo, ainda que de forma indireta, observado, para estes últimos, o disposto no inciso III do § 1º do art. 5º.” (grifei).

Se é certo que a referida Instrução Normativa foi editada em período posterior ao período aqui discutido não é menos certo que esta instância de jurisdição administrativa não se encontra vinculada aos entendimentos exarados pela Receita Federal.

Entretanto, vale destacar que a jurisprudência pátria, ainda que de forma escassa e um tanto acanhada, tem entendido que sobre os valores pagos a membros de Conselhos de Administração e de Conselhos Fiscais de sociedades cooperativas através de *Cédulas de Presença* incide contribuição previdenciária, já que nos termos dos artigos 12, inciso V, alínea “f” da Lei n. 8.212/91 e 9º, inciso V, alínea “i” do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99 tais pessoas estariam enquadradas na classe dos “*associados eleitos para cargo de direção em cooperativa, associação ou de entidade qualquer natureza ou finalidade*” Confira-se

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COOPERATIVAS. CÉDULA DE PRESENÇA. MEMBROS DE CONSELHO FISCAL E DE ADMINISTRAÇÃO. INCIDÊNCIA.

Sobre os valores pagos a membros de Conselhos de Administração e de Conselhos Fiscais de sociedades cooperativas, ainda que apenas a título de comparecimento às respectivas reuniões, incide contribuição previdenciária.

Agravo regimental desprovido.

(AgRg no AREsp 330.711/RJ, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/10/2013, DJe 09/10/2013).

\*\*\*

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VALORES PAGOS A TÍTULO DE CÉDULA DE PRESENÇA. MEMBROS DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO E FISCAL DE COOPERATIVA. VERBA DE NATUREZA SALARIAL. EXAÇÃO DEVIDA.

1. As cédulas de presença pagas aos membros do Conselho de Administração e Conselho Fiscal das sociedades cooperativas, por representarem uma forma de retribuição pelo trabalho prestado, possuem nítido caráter salarial, incidindo sobre ela a contribuição previdenciária. Precedentes desta Corte e de outros tribunais federais.

2. Apelação da Fazenda e remessa oficial providas.

(AMS 200738090051439, JUIZ FEDERAL CLEBERSON JOSE ROCHA (CONV.), TRF1 – OITAVA TURMA, 11/06/2010).

\*\*\*

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO. ARTIGO 557, § 1º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA. PAGAMENTOS. CONSELHEIROS. ADMINISTRAÇÃO FISCAL DE COOPERATIVA. CÉDULAS DE PRESENÇA.

1- O pagamento efetuado aos conselheiros de administração e fiscal de cooperativa a título de cédula de presença têm nítido caráter remuneratório, sobre ele devendo incidir a contribuição previdenciária.

2- A Lei não distingue membros do Conselho de Administração ou diretoria, tratando o terna como "associado eleito para o cargo de direção.

3- A exação questionada não afronta o disposto nos artigos 150, inciso I, e 195, inciso I, da atual Constituição Federal, nos artigos 3º, 97, incisos I, II e III, 108, parágrafo I, e 114 do Código Tributário Nacional e nos artigos 22, inciso III, e 12, inciso V, alínea 7, da Lei n.º 8212/91.

4- Precedentes dos Tribunais Regionais Federais.

5- Agravo a que se nega provimento. (AMS 200561000108510, JUIZ HENRIQUE HERKENHOFF, TRF3 - SEGUNDA TURMA, 21/08/2008).

\*\*\*

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VALORES PAGOS A TÍTULO DE CÉDULA DE PRESENÇA. MEMBROS DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO E FISCAL DE COOPERATIVA. ART. 45 DA LEI N.º 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI N.º 9.876/1999. ART. 173 DO CTN.

A Corte Especial, em sessão de 22/08/2001, ao apreciar o incidente de arguição de inconstitucionalidade em AI n.º 2000.04.01.092228-3/PR (Relator Desembargador Federal Amir Finocchiaro Sarti) suscitado pela 10 Turma deste Tribunal, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212, de 1991, firmando entendimento no sentido de ser aplicável para a constituição do crédito relativo às contribuições destinadas a Seguridade Social o prazo de 5 (cinco) anos estabelecido no artigo 173 do Código Tributário Nacional, porquanto o prazo de 10 (dez) anos previsto no mencionado dispositivo da lei ordinária invadiu matéria reservada a lei complementar, violando o artigo 146, III, "b", da Constituição Federal de 1988.

A Lei n.º 9.876/1999 alterou a redação do artigo 22 da Lei n.º 8.212/1991, criando contribuição social da empresa, incidente no percentual de 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

Nesta hipótese inclui-se o pagamento efetuado aos conselheiros de administração e fiscais a título de cédula de presença, tendo em conta serem contribuintes individuais, de acordo com o disposto no artigo 12, V, "f", da Lei n.º 8.212/1991. Os valores pagos a título de Cédula de presença aos conselheiros de administração e fiscais, representam uma forma de retribuição pelo trabalho prestado a Cooperativa, motivo pelo qual a referida verba é considerada salarial, incidindo sobre ela a contribuição previdenciária.

(AC 200571040084476, VILSON DAROS, TRF4 - PRIMEIRA TURMA, 18/09/2007)." (grifei).

A propósito, consigne-se que a jurisprudência deste Tribunal também tem encampando essa linha de entendimento ao dispor que sobre as Cédulas de Presenças direcionadas aos Conselheiros de Administração e Fiscal incide Contribuição Previdenciária, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1996 a 01/06/2006

CONTRIBUIÇÕES SOBRE REMUNERAÇÃO DE CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. PARTE PATRONAL. CÉDULA DE PRESENÇA. CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO E FISCAL. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. PREVISÃO LEGAL. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. ATENDIDO.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

(Processo n. 36958.003867/2006-59. Acórdão n. 2803-00.248, Conselheiro Relator Eduardo de Oliveira. Sessão de 21.09.2010. Publicado em 21.09.2010).”

Portanto, diferentemente do que sustenta a ora recorrente, as atividades realizadas pelos diretos e conselheiros caracterizam prestação de serviços à Cooperativa e, por isso mesmo, devem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias. As atividades realizadas no âmbito interno da cooperativa, ainda que não tenham finalidade lucrativa, nem por isso deixam de ser corresponder aos serviços prestados, cujo intuito é a manutenção e funcionamento da própria sociedade cooperativa, sem contar que o associado é escolhido para desempenhar função especificada de acordo com o Estatuto Social, cuja remuneração é auferida por período sequencial, determinada e fixada em Assembleia, resultando concluir, portanto, que as Cédulas de Presença representam uma espécie de contraprestação ao trabalho.

Além do mais, destaque-se que de acordo com a Lei n. 8.212/91, a forma ou o modo de remuneração pouco importa para caracterização do fato gerador da contribuição previdenciária, de modo que havendo algum tipo de contraprestação pela prestação de serviços a contribuição será devida. Aliás, decerto que os elementos fáticos e jurídicos constantes nos autos bem demonstram que os valores repassados aos contribuintes individuais diretores, conselheiros e diretos de núcleos através de *Cédulas de Presença* tinham por objeto a prestação de serviços por eles prestados, conforme se pode verificar tanto dos valores lançados na escrituração contábil da cooperativa (fls. 1.091/1.190).

Vale destacar, ainda, que a partir da leitura do próprio Estatuto da Cooperativa juntado às fls. 1.238/1.258 é possível verificar as atividades e atribuições a serem desempenhadas pelos membros do Conselho de Administração (Capítulo IX), Conselho Fiscal (Capítulo X) e Conselho de Representantes dos Líderes de Núcleo, cujas atribuições são definidas em Regimento aprovado pela Assembleia Geral Extraordinária (Capítulo XIV), sem contar que a própria COOPERATIVA TRITÍCOLA MISTA ALTO DO JACUÍ LTDA juntou aos autos relatório de pagamentos das Cédulas de Presença (fls. 5.699/5/749), bem como as Atas de Presença relativas às assembleias (fls. 5.750/5.849).

Toda essa linha argumentativa bem demonstra que os valores pagos aos contribuintes individuais diretores, conselheiros e diretos de núcleos através de *Cédulas de Presença* não representam ressarcimentos de despesas despendidas pelos associados para comparecerem às reuniões da Cooperativa, sem contar que a recorrente não apresentou quaisquer documentos (notas fiscais ou a própria escrituração contábil) que pudessem comprovar as supostas despesas efetuadas em nome de tais pessoas. A propósito, é de se reconhecer que os valores recebidos a título de *Cédula de Presença* são fixados em Assembleias, conforme se pode verificar das próprias Atas de Presença juntadas às fls. 5.750/5.849.

Portanto, entendo que as alegações pela não incidência da contribuição previdenciária sobre as Cédulas de Presença tais quais levantadas pela COOPERATIVA TRITÍCOLA MISTA ALTO DO JACUÍ LTDA não merecem prosperar, razão pela qual a decisão de 1ª instância deve ser mantida, nesse ponto, pelos seus próprios fundamentos.

### **3. Da incidência da Taxa Selic sobre os juros moratórios**

No que diz respeito à alegação de que a autoridade fiscal não pode exigir o pagamento dos juros de mora calculados com base na Taxa Selic sob pena de violação ao conceito jurídico e econômico de juros moratórios e afronta ao artigo 161, § 1º do Código Tributário Nacional, afirmo, de logo, que também nesse ponto não assiste razão à recorrente.

O artigo 84, inciso I e § 1º da Lei n. 8.981/1995, combinado com o artigo 13 da Lei n. 9.065/1995 e artigo 61, § 3º da Lei n. 9.430/96 preceituam que sobre os créditos tributários da União formalizados em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1995 e que não são pagos até a data do vencimento serão acrescidos juros de mora calculados com base na variação da taxa referencial do *Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC* para títulos federais, acumulada, mensalmente, a partir do primeiro dia do mês subsequente. Confira-se:

**“Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995**

**Art. 84.** Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

**I** - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

[...]

§ 1º Os juros de mora incidirão a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento, e a multa de mora, a partir do primeiro dia após o vencimento do débito.

**Lei n. 9.065, de 20 de junho de 1995**

**Art. 13.** A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

**Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1997**

**Art. 61.** Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

[...]

§ 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.”

Aliás, é nesse sentido que dispõe a Súmula Vinculante CARF n. 4, cuja redação transcrevo abaixo:

**“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).”

Considerando que os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela RFB devem ser calculados com base na Taxa Selic, entendo que a linha de defesa tal qual levantada pela recorrente não merece acolhida.

### **Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário e nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega