



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

Processo nº 13971.002430/2007-13
Recurso nº 156.502 Voluntário
Acórdão nº 2401-00.770 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de outubro de 2009
Matéria SALÁRIO INDIRETO, COOPERATIVA DE TRABALHO
Recorrente METISA METALÚRGICA TIMBOENSE S/A
Recorrida DRJ-FLORIANÓPOLIS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2002 a 31/12/2006

CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - CONTRIBUIÇÕES SOBRE A REMUNERAÇÃO PAGA AOS SEGURADOS - CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS - SALÁRIO INDIRETO -DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS - PARCELAS PAGAS EM DESACORDO COM A LEI ESPECÍFICA. NATUREZA REMUNERATÓRIA - COOPERATIVA DE TRABALHO.

A empresa é responsável pelo recolhimento das contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados que lhe prestaram serviços.

O art. 28, §9º da Lei 8.212/91 não especificou nenhuma exclusão quanto aos benefícios concedidos a contribuintes individuais, no que concerne a previdência complementar, plano de saúde e seguro de vida.

Quanto a apuração da contribuição sobre os valores de participação nos lucros, uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

A destinação de LUCROS AOS ADMINISTRADORES ao contrário da distribuição de lucros ou resultados a empregados, e distribuição de lucros aos sócios, não possui previsão legal para que não constitua salário de contribuição. Na modalidade como pagos, passam os valores a constituir uma espécie de remuneração, ganho, que não encontra respaldo legal para ser excluído da base de cálculo de contribuições previdenciárias.

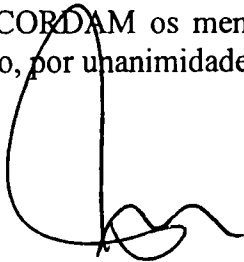
A contribuição a cargo da tomadora sobre o valor bruto da nota fiscal/fatura de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho está previsto no art. 22, IV da Lei ° 8.212/1991.

Havendo notas fiscais de prestação de serviços pela cooperativa em nome da empresa notificada, comprovado está o fato gerador de contribuições previdenciárias.

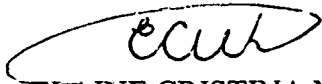
RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.



ELIAS SAMPAIO FREIRE - Presidente



ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA - Relatora

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

Relatório

O presente NFLD tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa, levantadas sobre os pagamentos feitos aos segurados contribuintes individuais, bem como às contribuições incidentes sobre o valor pago pelos serviços prestados por cooperados por intermédio das cooperativas de trabalho, conforme descrito no relatório fiscal, fls. 37 a 41: Podemos destacar como levantamentos apurados na NFLD:

PLA – PARTICIPAÇÃO DOS ADMINISTRADORES – PERÍODO DE 12/2002 E 12/2006. Refere-se aos valores pagos à título de participação dos lucros aos administradores, caracterizados como pró-labore, uma vez que se trata de retribuição pelo serviços prestados e não capital investido, que se enquadraria no caso de distribuição de lucros aos sócios. Os valores foram apurados na conta contábil 211603 – Participação dos Administradores.

UNI – UNIMED – PERÍODO DE 07/2002 A 12/2006 – Valores pagos pelos serviços prestados por cooperados por intermédio de Cooperativa de Trabalho Médico – UNIMED BLUMENAU.

Importante, destacar que a lavratura da NFLD deu-se em 24/09/2007, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no mesmo dia.

Inconformado com a NFLD, a notificada apresentou defesa, conforme fls. 53 a 73.

Foi exarada a Decisão-Notificação - DN que confirmou a procedência do lançamento, fls. 162 a 167.

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso, conforme fls. 179 a 200, onde, em síntese a recorrente alegou o seguinte:

1. Com relação a verba participação nos lucros dos administradores importante observar a natureza jurídica da verba, e especialmente a imunidade veiculada pelo art. 7º, XI da CF/88, isenção contida no art. 22, § 9º, da Lei 8212/91.
2. Impõe trazer a colação o contido na lei 6404/76, especialmente os art. 152, 190 e 201, que asseguram aos administradores a possibilidade de recebimento da participação nos lucros, desde que: haja lucro no exercício, tenham sido pagos dividendos aos acionistas, previsão nos estatutos, deliberação do Conselho de Administração. Nesse sentido, existe previsão de pagamento de participação nos lucros.
3. Ainda com relação a distribuição feita aos administradores, o mandamento constitucional veiculado pelo art. 7, XI, outorga imunidade à verba recebida pelos administradores à título de participação nos lucros, no que tange à contribuição, não fazendo

remissão à qualquer diploma legal, especialmente a Lei 10101/2000, para conferir-lhe legitimidade na disciplina da matéria.

4. Equivocada a premissa da autoridade fiscal de que os valores repassados aos administradores à título de participação nos lucros seriam pró-labore, vez que ao contrário do que alegou, a verba repassada aos administradores da companhia possui nítida natureza jurídica de participação nos lucros, a teor do que prescreve a Lei 6404/76.
5. Assim, possuindo natureza de participação nos lucros, deve-se observar que já foi exaustivamente discutido no âmbito do judiciário, com a conclusão de que o art. 7º, XI da CF/88 veicula norma de eficácia plena no que diz respeito a natureza não salarial da verba destinada à participação nos lucros.
6. Destaca, ainda, que os administradores da sociedade nada mais são do que trabalhadores, estando, pois acobertados pelos ditames do art. 7º do texto constitucional. Como trabalhador, devem ser compreendidos tanto os empregados, cuja participação nos resultados é regulado pela lei 10101/00, como os administradores, que encontram na lei 6404/76, regramento semelhante.
7. Outro ponto destacado, é o impacto econômico da decisão de procedência de considerar a participação nos lucros dos administradores como pró-labore. NO caso poderá haver perda expressiva de arrecadação aos cofres públicos federais, com redução de até 14% do imposto devido à título de IR, adicional de IR e CSLL.
8. Incabível ainda a exigência de contribuições pelos serviços prestados pela Cooperativa UNIMED aos seus colaboradores visto que os valores pagos à UNIMED foram exclusivamente custeados pelos colaboradores da Recorrente, servindo esta como mera arrecadadora dos valores destinados à cooperativa, sem que tenha auferido qualquer vantagem.
9. Tanto a Lei Complementar 84, como a própria lei 8212/91, determinam que a cobrança de contribuição só se dá quando os serviços são efetivamente prestados às pessoas jurídicas, tornando-as então devedoras da exação, e não quando esses serviços especializados são prestados aos empregados das empresas (pessoas físicas).
10. A exigência da contribuição pela mera intermediação da empresa com a cooperativa afronta o princípio da legalidade, vez que não evidenciada a prestação de serviços da cooperativa para a pessoa jurídica
11. Cotejando as disposições contidas no dispositivo constitucional com as normas que instituíram a exação ora exação ora exigida, verifica-se a inobservância pelo legislador ordinário, ao preceito maior já que inconfundíveis os termos contidos no valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e a exigência de contribuições sobre serviços de autônomos, da cooperativa de médicos.

12. São inconfundíveis os termos adotados pelo constituinte pelo legislador ordinário, tanto que o próprio STF ao proclamar a inconstitucionalidade do inciso I e III da Lei 7787/89, “folha de salário é a impressão que alcança a remuneração paga pela empresa em virtude de execução de trabalho subordinado, com vínculo empregatício não abrange os valores pagos aos autônomos, aos avulsos e aos administrativos, que constituem categorias de profissionais não empregados.”
13. Neste caso, o legislador ordinário feriu preceitos constitucionais, incorrendo em ilegalidade por lesão ao artigo 110 do CTN, posto que alterado a definição do conteúdo e alcance do instituto de direito privado denominado folha de salários.
14. Mesmo que se considerasse que a contribuição patronal sobre os serviços prestados por cooperativa atendessem os dispositivos legais, é fato que os médicos não recebem efetivamente o valor descrito nas notas fiscais.
15. Os funcionários da empresa notificada é que são os reais contratantes e beneficiários dos serviços prestados, participando a empresa apenas como agente facilitador da operação, sem contudo, caracterizar qualquer operação.
16. Requer sejam acolhidos os pedidos, para cancelar, ainda que em parte a exigência fiscal veiculada pela NFLD à título de principal, juros e multa.

A unidade descentralizada da SRFB encaminhou o processo a este CARF, sem o oferecimento de contra-razões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 201. Superados os pressupostos, e não havendo preliminares a serem apreciadas, passo ao exame do mérito.

DO MÉRITO

Para iniciarmos a análise da procedência ou não do lançamento, importante identificar quais as contribuições apuradas pelo lançamento. Assim, foram apuradas contribuições sobre os valores pagos a pessoas físicas, enquanto a contribuintes individuais e contribuições pela contratação de cooperativas de trabalho.

No que tange a arguição de inconstitucionalidade de legislação previdenciária que dispõe sobre o recolhimento de contribuições, suscitados pelo recorrente em sua peça recursal, frise-se que incabível seria sua análise na esfera administrativa. Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja constitucionalidade vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis os prazos regulados na Lei n.º 8.212/1991.

Toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo órgão competente do Poder Judiciário para tal declaração ou exame da matéria, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la. Nesse sentido, entendo pertinente transcrever trecho do Parecer/CJ n.º 771, aprovado pelo Ministro da Previdência Social em 28/1/1997, que enfoca a questão:

Cumprе ressaltar que o guardião da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal, cabendo a ele declarar a inconstitucionalidade de lei ordinária. Ora, essa assertiva não quer dizer que a administração não tem o dever de propor ou aplicar leis compatíveis com a Constituição. Se o destinatário de uma lei sentir que ela é inconstitucional o Pretório Excelso é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou servidor público não pode se eximir de aplicar uma lei, porque o seu destinatário entende ser inconstitucional, quando não há manifestação definitiva do STF a respeito.

A alegação de inconstitucionalidade formal de lei não pode ser objeto de conhecimento por parte do administrador público. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo STF, ou examinado seu mérito no controle difuso (efeito entre as partes) ou revogada por outra lei federal, a referida lei estará em vigor e cabe à Administração Pública acatar suas disposições. Nesse mesmo sentido, para efeitos de esclarecimento, segue trecho do Parecer/CJ n.º 2.547, aprovado pelo Ministro da Previdência Social em 23/8/2001.

Ante o exposto, esta Consultoria Jurídica posiciona-se no sentido de que a Administração deve abster-se de reconhecer ou declarar a inconstitucionalidade e, sobretudo, de aplicar tal reconhecimento ou declaração nos casos em concreto, de leis,



dispositivos legais e atos normativos que não tenham sido assim expressamente declarados pelos órgãos jurisdicionais e políticos competentes ou reconhecidos pela Chefia do Poder Executivo.

No mesmo sentido posiciona-se o extinto 2º Conselho de Contribuintes ao publicar a súmula nº. 2 aprovada na Sessão Plenária de 18 de setembro de 2007, publicadas no DOU de 26/09/2007, Seção 1, pág. 28:

SÚMULA N. 2

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

Além da arguição de inconstitucionalidade, o primeiro argumento a ser rebatido é o de que os benefícios concedidos aos contribuintes individuais, mais precisamente aos administradores não constituem base de cálculo de contribuições. Quanto a este argumento razão não confiro ao recorrente.

Para os trabalhadores contribuintes individuais, entende-se por salário de contribuição o art. 28, III da referida lei, assim dispõe:

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;

Dessa forma, pela análise do dispositivo legal, podemos estabelecer que não existe nenhuma distinção entre a base de cálculo da contribuição dos segurados empregados e dos contribuinte individuais. Entendo, que o detalhamento do dispositivo com relação aos segurados empregados, visa simplesmente transcrever o que a Consolidação da Leis do Trabalho – CLT, destaca como remuneração para os trabalhadores por ela amparados. Acredito que a preocupação descrita na legislação trabalhista, reafirmada pela previdenciária, foi simplesmente enfatizar que tudo aquilo que o empregador der ao seu empregado, como contraprestação pelo trabalho realizado, deve ser incluído no conceito de remuneração e, por consequência refletir nos direitos trabalhistas, por exemplo, férias, gratificação natalina, FGTS etc.

Assim, quanto a concessão dos ditos benefícios aos segurados contribuintes individuais, estamos falando de um contrato civil de prestação de serviços, onde além do ganho mensal previsto inicialmente no contrato, os trabalhadores (administradores) estão se beneficiando com a oportunidade de acesso participação nos lucros, o que acaba por incrementar substancialmente seus ganhos.

Assim, onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia.

Quanto aos valores pagos à título de **PARTICIPAÇÃO DOS ADMINISTRADORES**, entendo que os argumentos apontados pelo recorrente são incapazes de afastar o levantamento em questão. Os pagamentos, conforme descrito pela autoridade fiscal



em seu relatório não constituem pagamentos de distribuição de lucros ou resultados a empregados, nem tampouco distribuição de lucros aos sócios, pagamentos estes, que dependendo da maneira como pagos poderiam, não constituir verba salarial, nos termos da legislação própria, qual seja: Lei 8212/91, Lei 10.101/00 e lei 6404/76, já que poderiam constituir remuneração pelo capital empregado.

Percebemos no lançamento em questão, a destinação de valores aos administradores, passando estes valores a constituir uma espécie de remuneração, ganho, que não encontra respaldo legal para ser excluído da base de cálculo de contribuições previdenciárias. Conforme descrito acima, o pagamento da participação nos lucros visou remunerar o trabalho prestado enquanto administrador, e não remuneração do capital. Assim, razão também não assiste ao recorrente para que ditos valores sejam excluídos da base de cálculo.

Quando analisamos o trabalho de profissionais autônomos (contribuintes individuais), identificamos um contrato civil de prestação de serviços, onde a execução do trabalho, dentro da conformidade do contrato, gera um ganho.

Também não há que falar em aplicação das regras inerentes a Lei 10101/2000 e ao disposto no art. 7º da CF/88, tendo em vista que o pagamento não era direcionado aos segurados empregados, mas administradores, que para efeitos da legislação previdenciária são enquadrados como segurados contribuintes individuais, sem qualquer respaldo para que os valores pagos a título de participação nos lucros sejam excluídos do conceito de salário de contribuição.

LEI Nº 10.101, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2000

Dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências.

Faço saber que o Presidente da República adotou a Medida Provisória nº 1.982-77, de 2000, que o Congresso Nacional aprovou, e eu, Antonio Carlos Magalhães, Presidente, para os efeitos do disposto no parágrafo único do art. 62 da Constituição Federal, promulgo a seguinte Lei

Art.1º - Esta Medida Provisória 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.

(...)

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.

No mesmo sentido aplica-se a legislação trabalhista. O art. 458 da CLT, § 2º descreve as verbas fornecidas aos empregados que não possuem natureza salarial. Senão vejamos:

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

(Súmula nº 258 do TST.)

§ 1º Os valores atribuídos às prestações in natura deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário mínimo (artigos 81 e 82).

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;

III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público;

IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde;

V – seguros de vida e de acidentes pessoais;

VI – previdência privada;

VII – VETADO.

Ou seja, pelo que foi colocado a possibilidade de exclusão das parcelas de distribuição de lucros vale apenas para os empregados, razão porque correto o lançamento.

Ademais, 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 CTN 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;

Por fim, compete-nos apreciar a alegação quanto a ilegalidade de contribuição sobre os serviços prestados por meio de cooperativa de trabalho. Neste caso específico, alega o recorrente que na verdade não ocorreu o fato gerador, visto que a cooperativa UNIMED não presta serviços a empresa notificada, mas diretamente aos seus empregados. Segundo, a empresa notificada a mesma é mera intermediadora, razão porque não pode ser responsabilizada pela contribuição pela prestação de serviços de cooperativa.

Convém apreciar a legislação que trata da contribuição sobre os serviços de cooperativas de trabalho.

A partir da competência março de 2000, a tomadora de serviços prestados por cooperativa de trabalho ficou com o dever de contribuir com a alíquota de 15% sobre o valor da nota fiscal/fatura para a seguridade social.

A contribuição a cargo da tomadora sobre o valor bruto da nota fiscal/fatura de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho está previsto no art. 22, IV da Lei n.º 8.212/1991, com redação conferida pela Lei n.º 9.876/1999, nestas palavras:

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. (Inciso acrescentado pela Lei n.º 9.876, de 26/11/99)

Uma vez que a recorrente tomou serviços de cooperativa de trabalho, no caso a UNIMED, deveria ter contribuído para a seguridade social com a alíquota de 15% sobre as respectivas notas fiscais, a partir da competência março de 2000. Destaca-se que, conforme consta do relatório de lançamento, fl. 78, foram emitidas diversas notas fiscais em nome da empresa notificada, o que demonstra que na prática era a recorrente que determinava o pagamento das faturas, tendo os valores sido extraídos da contabilidade da empresa notificada. Caso, os serviços fossem prestados diretamente aos associados, não haveria porque as faturas (NF) serem emitidas em nome da recorrente, mas de cada um dos beneficiários. Em face da constatação da existência de pagamentos pelos serviços prestados, caracterizado está o fato gerador de contribuições. Mesmo assim, os valores recolhidos foram devidamente compensados.

Assim, onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia.

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.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO PARCIAL do recurso, para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO, julgando procedente o lançamento efetuado.

É como voto.

Sala das Sessões, em 29 de outubro de 2009



ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA - Relatora