

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

Processo nº 13971.003041/2007-05
Recurso nº 156.508 Voluntário
Acórdão nº 2401-00.776 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de outubro de 2009
Matéria SALÁRIO INDIRETO
Recorrente METISA METALÚRGICA TIMBOENSE S/A
Recorrida DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2000 a 30/06/2002

CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - CONTRIBUIÇÕES SOBRE A REMUNERAÇÃO PAGA AOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS - SALÁRIO INDIRETO - PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR - PLANO DE SAÚDE - SEGURO DE VIDA - DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS - PARCELAS PAGAS EM DESACORDO COM A LEI ESPECÍFICA. NATUREZA REMUNERATÓRIA - COOPERATIVA DE TRABALHO - DECADÊNCIA - PROPOSITURA DE AÇÃO JUDICIAL - RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

O questionamento em juízo acerca da DECADÊNCIA do direito de constituir o crédito inviabiliza o conhecimento do recurso na esfera administrativa, tendo em vista que importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo.

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

O fato de o dispositivo legal previdenciário não ter detalhado expressamente o termo “utilidades”, como fazendo parte do salário de contribuição dos contribuintes individuais, não pode, por si só, ser o argumento para que as retribuições na forma de utilidades sejam afastadas como ganho indireto dessa categoria de trabalhadores.

O art. 28, §9º da Lei 8.212/91 não cria distinção entre as exclusões aplicáveis aos empregados e aos contribuintes individuais.

Quanto a apuração da contribuição sobre os valores de “participação nos lucros, previdência complementar, plano de saúde e seguro de vida”, 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.

No caso dos benefícios de “previdência complementar, plano de saúde e seguro de vida”, descumpriu o recorrente o preceito legal básico descrito na lei para excluir os valores da base de cálculo, qual seja, a extensão do benefício a todos os empregados, assim, correto o lançamento em relação a essas verbas.

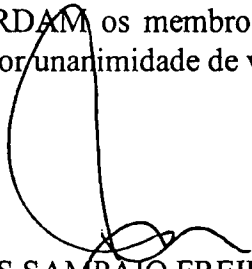
Não se pode descartar o fato de que os valores pagos á título de “plano de saúde, previdência complementar, seguro de vida” não representam alguma espécie de ganho. Pelo contrário, estão inseridos no conceito *lato* de remuneração, assim compreendida a totalidade dos ganhos recebidos como contraprestação pelo serviço executado.

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.

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, incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e a destinada aos Terceiros, levantadas sobre os seguintes pagamentos feitos aos segurados empregados e contribuintes individuais conforme descrito no relatório fiscal, fls. 92 a 96:

PLA – PARTICIPAÇÃO DOS ADMINISTRADORES – PERÍODO DE 12/2000 E 12/2001. 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.

PRE – PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR – PERÍODO 11/2000 a 06/2002. Valores pagos mensalmente à título de previdência complementar para os diretores e gerentes ligados à diretoria junto a Bradesco Previdência, benefícios estes que não são extensivos a totalidade dos empregados. Os valores foram extraídos da conta 411437, 511137 e 512137 – Previdência Privada.

RIB – BRADESCO SAÚDE - PERÍODO 11/2000 A 06/2002 Valores pagos mensalmente à título de PLANO DE SAÚDE para os diretores e gerentes ligados à diretoria junto a Bradesco Previdência, benefícios estes que não são extensivos a totalidade dos empregados.

RIS – SEGUROS – PERÍODO DE 11/2000 A 06/2002. Valores pagos mensalmente à título de SEGURO DE VIDA para os diretores e gerentes ligados à diretoria, benefícios estes que não são extensivos a totalidade dos empregados. Os valores foram extraídos da conta 411454, 511154 E 512154 – Seguros.

UNI – UNIMED – PERÍODO DE 11/2000 A 06/2002 – 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 17/10/2007, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido em 23/10/2007.

Inconformado com a NFLD, a notificada apresentou defesa, conforme fls. 110 a 149.

Foi exarada a Decisão-Notificação - DN que confirmou a procedência do lançamento, fls. 182 a 190.

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso, conforme fls. 204 a 237, onde, em síntese a recorrente alegou o seguinte:

1. Preliminarmente a decadência quinquenal dos créditos apurados. Contudo destaca a existência de liminar em sede de mandado de Segurança em que a empresa questiona a decadência do art. 45 da Lei 8212/91.

2. Os benefícios concedidos aos administradores não constituem base de cálculo de contribuições previdenciárias, uma vez que inexistente previsão para incidência de contribuições sobre os benefícios concedidos aos contribuintes individuais.

3. Deve-se destacar que os administradores de sociedades anônimas são enquadrados na categoria de contribuintes individuais e não segurados empregados como concluiu a autoridade fiscal.

4. Ainda que se considerassem os valores destinados ao custeio da previdência complementar, plano de saúde, seguro de vida, como benefícios que são, não poderiam compor a base de cálculo da contribuição previdenciária diante da ausência de previsão legal, (regra matriz da incidência tributária).

5. Da análise do art. 22, I da Lei 8212/91, pode-se notar que os benefícios concedidos só poderão servir de base na concessão aos segurados empregados, sendo incabível em relação ao demais segurados, no caso contribuintes individuais.

6. Em relação a previdência complementar o Decreto Lei 2296/86 não considera tais valores como base de cálculo de contribuições previdenciárias. Neste sentido, existem posicionamentos do STJ.

7. Com relação ao benefício de plano de saúde a própria legislação previdenciária exclui da incidência da contribuição o valor pago pela empresa, sendo exigido apenas que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa. Contudo, merece ênfase o fato que a legislação trabalhista exclui ditos benefícios do conceito de remuneração, sem indicar a exigência de extensão a todos os empregados. Em sendo a legislação trabalhista posterior, acaba por revogar tacitamente a legislação previdenciária, no que pertine a concessão do benefício plano de saúde.

8. Os valores pagos à título de seguro de vida, não podem compor a base de cálculo de contribuições, uma vez que o valor nunca poderá ser recebido pelo empregado, mas apenas por seus beneficiários, não completando a hipótese de incidência autorizado no art. 195 da CF/88.

9. 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.

10. 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.

11. 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.

12. 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.

13. 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.

14. Destaca, ainda, que os administradores da sociedade nada mais são do que trabalhadores, estando, pois acobertados pelos ditames do art. 7º do texto constitucional.

15. 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.

16. 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).

17. 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

18. 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.

19. 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."

20. 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.

21. Mesmo que se considerasse que a contribuição patronal sobre os serviços prestados por cooperativa atendesse os dispositivos legais, é fato que os médicos não recebem efetivamente o valor descrito nas notas fiscais.

22. 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.

23. 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. 238. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES:

Em primeiro lugar quanto a decadência suscitada, destaca-se de pronto, que não será conhecido o recurso acerca da matéria, tendo em vista o recorrente encontrar-se em processo judicial a respeito da mesma matéria.

Conforme descrito no próprio recurso, fl. 207, o recorrente teve sua pretensão reconhecida nos autos do Mandado de Segurança nº 2007.72.05.003550-3, onde declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei 8212/91. Dessa forma, importa renúncia as instâncias administrativas a propositura de ação judicial sobre mesma matéria.

Nesse mesmo sentido dispõe a súmula publicada pelo então 2º Conselho de Contribuintes: SÚMULA Nº 1

“Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo.”

No entanto, será objeto de julgamento os argumentos recursais de assunto diverso do disposto na referida ação judicial, seja ele a contribuição previdenciária sobre pagamento feito a pessoas físicas e contribuintes individuais, bem como sobre a contratação de cooperativas de trabalho.

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 s pessoas físicas, enquanto empregados e contribuintes individuais, bem como em relação a prestação de serviços por meio 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:

Cumpra 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 n.º 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.

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.

O fato reside no argumento apresentado pelo recorrente quanto a desconsiderar salário indireto, os benefícios concedidos aos administradores que prestaram serviços na qualidade de contribuintes individuais a empresa recorrente. No caso, entende o recorrente, que o conceito de salário “in natura”, ou seja, concedido na forma de utilidades, não pode ser considerado como salário de contribuição para os segurados contribuintes individuais. Assim, os valores dos benefícios de seguro saúde, previdência complementar e seguros não poderiam constituir base de cálculo de contribuições.



Acredito que o cerne da questão, não repousa em simplesmente considerar que o conceito de salário utilidade não está descrito como salário de contribuição para os contribuintes individuais, como descreve o art. 28, III da Lei 8.212./9, mas identificar o que se pode inferir do termo “remuneração auferida”.

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição, seja para os segurados empregados, seja para os contribuintes individuais. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, nestas palavras:

Art. 28 (...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5. recebidas a título de incentivo à demissão;

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

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

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada;

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

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

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

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

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

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

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

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

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

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

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos

empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

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

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

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

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

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

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

Pela análise do dispositivo legal, podemos observar que não existe nenhuma exclusão quanto aos benefícios concedidos especificamente a contribuintes individuais, no que concerne a planos de saúde, previdência complementar e seguros de vida, bem como participação nos lucros. Assim, conclui-se que o texto legal não cria distinção entre as exclusões aplicáveis aos empregados e aos contribuintes individuais, descrevendo apenas a possibilidade de fornecimento de determinados benefícios, sem que o valor dos mesmos constitua salário de contribuição.

Rebatendo a linha de raciocínio do recorrente, o fato de o dispositivo legal previdenciário não ter detalhado expressamente o termo “utilidades”, como fazendo parte do salário de contribuição dos contribuintes individuais, não pode, por si só, ser o argumento para que as retribuições na forma de utilidades sejam afastadas como ganho indireto dessa categoria de trabalhadores, qual seja os trabalhadores autônomos (atualmente tidos contribuintes individuais).

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei nº 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a

totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)- grifo nosso.

Já para os trabalhadores contribuintes individuais, 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 dos dois dispositivos legais, 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. A intenção foi deixar claro para os empregadores que, mesmo que retribuam por outras formas, que não em dinheiro, terão que repercutir esses ganhos nos direitos dos seus empregados.

Ao contrário, qual seria a necessidade de detalhar o conceito de remuneração para os trabalhadores contribuintes individuais, se os mesmos não possuem qualquer espécie de direito trabalhista (férias, 13º salário etc) 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. Imaginemos que ao contratar, por exemplo, um pedreiro, o mesmo cobre R\$ 1.000,00 pelo serviço, sendo assim pactuado: R\$ 500,00 em dinheiro, R\$ 300,00 em passagens aéreas compradas na loja X e R\$ 200,00 em roupas na loja Y. Será que os R\$ 500,00 em utilidades (passagens e vestuário) não representam um ganho para esse trabalhador, ou melhor, não foram pactuados como contraprestação pelo serviço.

Segundo o ilustre professor Arnaldo Süssekind em seu livro Instituições de Direito do Trabalho, 21ª edição, volume 1, editora LTr, o significado do termo remuneração deve ser assim interpretado:

No Brasil, a palavra remuneração é empregada, normalmente, com sentido lato, correspondendo ao gênero do qual são espécies principais os termos salários, vencimentos, ordenados, soldo e honorários. Como salientou com precisão Martins Catharino, “costumeiramente chamamos vencimentos a remuneração dos magistrados, professores e funcionários em

geral; soldo, o que os militares recebem; honorários, o que os profissionais liberais ganham no exercício autônomo da profissão; ordenado, o que percebem os empregados em geral, isto é, os trabalhadores cujo esforço mental prepondera sobre o físico; e finalmente, salário, o que ganham os operários. Na própria linguagem do povo, o vocábulo salário é preferido quando há prestação de trabalho subordinado."

Pelo exposto, o fato do legislador não ter detalhado o conceito de remuneração para o contribuinte individual é simplesmente porque não é comum se ajustar outra modalidade de pagamento pela prestação do serviço que não dinheiro.

Não se pode descartar o fato de que os valores pagos á título de previdência complementar, plano de saúde (Bradesco saúde), ou mesmo Seguro, não representam alguma espécie de ganho. Pelo contrário, estão inseridos no conceito *lato* de remuneração, assim compreendida a totalidade dos ganhos recebidos como contraprestação pelo serviço executado.

Também convém reproduzir a posição da professora Alice Monteiro de Barros acerca da distinção entre utilidades salariais e não-salariais:

"As utilidades salariais são aquelas que se destinam a atender às necessidades individuais do trabalhador, de tal modo que, se não as recebesse, ele deveria despende parte de seu salário para adquiri-las. As utilidades salariais não se confundem com as que são fornecidas para a melhor execução do trabalho. Estas equiparam-se a instrumentos de trabalho e, conseqüentemente, não têm feição salarial."

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 a plano de saúde, seguro de vida e previdência complementar, que para participarem, teriam que desembolsar altas somas de recursos.

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;

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.

Afastado o primeiro argumento quanto a possibilidade de pagamento na forma de utilidades, convém apreciar que os benefícios concedidos pela empresa recorrente, tanto para os segurados empregados, como para os contribuintes individuais, não satisfazem os requisitos legais para que sua concessão deixe de constituir fato gerador de contribuições previdenciárias.

Ao contrário do que afirma a recorrente, a verba paga a título de “previdência complementar, seguro saúde e seguro de vida” possui natureza remuneratória. Tal ganho ingressou na expectativa dos segurados contribuintes individuais e empregados em decorrência do contrato de prestação de serviços à recorrente, sendo, portanto, uma verba paga pelo trabalho e não para o trabalho.

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.

Quanto ao pagamento da verba **BRADESCO SAÚDE**, destaca-se que o primeiro fundamento para que seus valores constituam salário de contribuição é o fato de que o pagamento não era extensivo a todos os empregados e dirigentes. Alegar que o art. 428, § 2º, determina que o plano de saúde por si só, já está excluído do conceito de remuneração, não possui o condão de refutar a incidência das contribuições apuradas. O recorrente não buscou demonstrar em nenhum momento que havia a extensão do benefício, pelo contrário, sua intenção foi demonstrar que essa exigência encontra-se revogada. Porém entendendo que razão não lhe assiste ao analisarmos a legislação previdência e o contido no art. 111 do CTN, que veda a extensão dos efeitos de norma isentiva. Vejamos o que estabelece a Lei 8212/91 a respeito:

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

Conforme o preceito legal, necessário que o fornecimento da assistência saúde fosse estendido a todos os empregados. Apesar de entender que o termo utilizado “cobertura”, diz respeito não apenas a extensão a todos como o acesso ao mesmo tipo de cobertura, no caso ora em análise, a base, que é o acesso a todos os empregados já restou descumprido, não sendo necessária a análise do tipo de cobertura.

O mesmo raciocínio acima descrito deve ser adotado para análise da **PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR** fornecida tanto aos empregados como aos contribuintes individuais. Senão vejamos o texto legal, conforme arrolado no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991, nestas palavras:

Art. 28 (...)

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

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97) Grifo nosso

Novamente o recorrente não demonstrou a concessão do benefício a todos os trabalhadores, pelo contrário argumentou que a legislação trabalhista, posterior a previdência,

isentou sem qualquer exigência o benefício de previdência complementar, ao qual novamente não atribuo razão.

De igual forma, o argumento de que o fornecimento de **SEGURO DE VIDA**, não deveria constituir base de cálculo, principalmente, porque o benefício não é destinado diretamente ao trabalhador, mas ao seu dependente não pode prosperar. Entendo, que mesmo que o trabalhador não usufrua diretamente, mas, sim, seus dependentes, para que esse benéfico possa aproveitar os dependentes do empregado, este teria que dispende valores. E são esses valores é que foram apurados pela autoridade fiscal como salário indireto, e por consequência salário de contribuição.

Ou seja, novamente devemos considerar que para o empregado ter direito ao benefício do seguro, teria que gastar seu próprio dinheiro, portanto, o benefício concedido, agregou não apenas um benefício ao segurado e seus dependentes, como também agregou de certa forma um ganho, já que deixou de representar um gasto para o trabalhador. Assim, como já dito, se a legislação previdenciária determinou requisitos, para valer-se da isenção a empresa está obrigada ao cumprimento de suas regras, sob pena de não se beneficiar, como ocorreu na concessão dos benefícios em questão.

Senão vejamos o texto do Decreto nº 3.048/99, conforme arrolado no art. 214, § 9º, nestas palavras:

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

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:
(Ver nota no final do art.)*

XXV - o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a prêmio de seguro de vida em grupo, desde que previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da Consolidação das Leis do Trabalho. (Acrescentado pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99)

Assim como nos demais benefícios concedidos, não demonstrou o recorrente o cumprimento da legislação previdência, para que o valor do seguro de vida, não constituísse base de cálculo de contribuições. Novamente o recorrente não demonstrou a concessão do benefício a todos os trabalhadores, pelo contrário argumentou que a legislação trabalhista, posterior a previdência, isentou sem qualquer exigência o benefício de previdência complementar, além do que não cumprido ainda o requisito da previsão em “acordo ou convenção coletiva”. NO caso, os argumentos apontados são incapazes de desconstituir o lançamento.

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.

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 nº 8.212/1991, com redação conferida pela Lei nº 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 nº 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, face a existência de ação judicial, envolvendo parte dos argumentos suscitados, 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