



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

Processo nº 36958.003867/2006-59
Recurso nº 253.432 ' Voluntário
Acórdão nº 2803-00.248 – 3ª Turma Especial
Sessão de 21 de setembro de 2010
Matéria CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.
Recorrente UNICRED - COOPERATIVA DE CRÉDITO DOS MÉDICOS E DEMAIS
PROFISSIONAIS DE NÍVEL SUPERIOR DA SAÚDE DO TRIÂNGULO
MINEIRO - LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES SOBRE REMUNERAÇÃO DE CONTRIBUINTES
INDIVIDUAIS. PARTE PATRONAL.

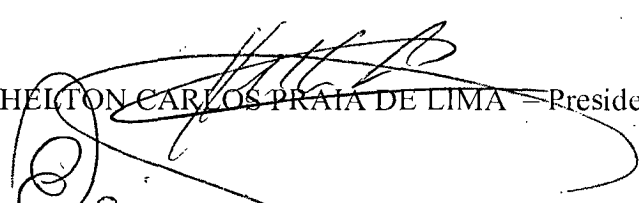
CÉDULA DE PRESENÇA. CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO E
FISCAL. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. PREVISÃO LEGAL. FATO
GERADOR. OCORRÊNCIA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.
ATENDIDO.

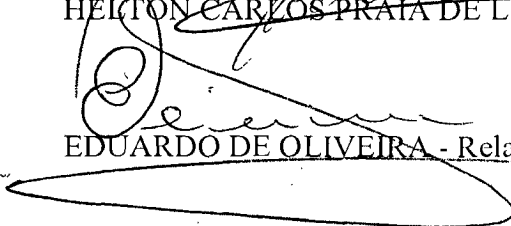
Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Turma Especial da Segunda Seção de
Julgamento, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do
relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido(a)s o(a)s Conselheiro(a)s Carolina
Siqueira Monteiro de Andrade, Gustavo Vettorato e Amílcar barca Teixeira Junior,
acompanhando pelas conclusões do voto do relator o Conselheiro Oseas Coimbra Júnior.


HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA - Presidente


EDUARDO DE OLIVEIRA - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Eduardo de Oliveira, Oseas Coimbra Júnior, Carolina Siqueira Monteiro de Andrade, Amílcar Barca Júnior, Gustavo Vettorato e Helton Carlos Praia de Lima (presidente).

Relatório

Trata-se no presente processo de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, com período de apuração de 01/1996 a 05/2006, conforme Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, de fls. 54 e 55, em face do sujeito passivo supramencionado. O crédito fiscal lançado refere-se ao período de 05/1996 a 01/2002; 01/2005 a 03/2006 e 05/2006, conforme Discriminativo Sintético de Débito - DSD, de fls. 19 a 27, tendo como fato gerador o pagamento de remuneração à contribuintes individuais, conforme Relatório de Lançamentos - RL, de fls. 28 a 38, e Relatório Fiscal da Notificação - REFISC, de fls. 61 a 63.

O crédito fiscal foi constituído, em 28/08/2006, data em que o contribuinte tomou conhecimento do lançamento, conforme, Folha de Rosto do Auto de Infração, fls 01, ciência pessoal.

O sujeito passivo impugnou o crédito, em 11/09/2006, conforme extrato SIPPS, fls. 262. A impugnação foi juntada aos autos, as fls. 263 a 268, sendo esta considerada tempestiva, fls. 270 e 271.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora - MG prolatou a decisão *a quo*, por intermédio do Acórdão N° 09-16.799 - 5ª Turma da DRJ/JFA, de fls. 273 a 277, no qual considerou o lançamento procedente.

O impugnante foi cientificado deste acórdão, em 06/09/2007, pelo AR, de fls. 279.

A empresa apresentou o Recurso Voluntário, em 28/09/2007, Petição de interposição, fls. 280. As razões recursais foram apresentadas, as fls. 281 a 287. O depósito recursal não foi realizado, porém a empresa está amparada por liminar no MS 2007.38.03.007210-0, fls. 288 e 289, posteriormente a liminar foi confirmada e foi concedida a segurança na sentença, de fls. 298 a 301. As razões recursais em síntese são as seguintes.

- Que a decisão *a quo* merece ser reformada, pois não ocorre o fato gerador da contribuição previdenciária em razão de pagamento da cédula de presença a membros de conselho de Administração e Fiscal;
- Que a legislação não prevê contribuição previdenciária sobre membros de órgãos de administração e fiscal;
- que o princípio da legalidade geral e o da estrita legalidade em matéria tributária exigem lei para a criação do tributo;
- que a Lei 8.212/91, em seu artigo 12, V, é de clareza solar ao dizer que: "o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima.", são contribuintes, que os membros de conselhos de administração e fiscais não estão arrolados no rol de contribuintes;

- que somente com a subsunção plena dos fatos a norma tributária e que pode haver a exação;
- que a hipótese do artigo 12, da Lei 9.876/99 são taxativas e não comportam ampliação;
- que a notificação não se aplica a recorrente, pois não informou os membros dos conselhos na GFIP, tendo em vista que não há incidência da contribuição sobre as cédulas de presença
- que o CRPS - 4ª CaJ nos autos 0035.536.766-1 e que o judiciário federal mineiro nos processos citados, decidiram pela inexistência do fato gerador;
- Conclui pedido: a) procedência do recurso com a desconstituição da notificação; b) que seja declarada indevida a contribuição sobre cédula de presença dos membros de conselhos de administração e fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro EDUARDO DE OLIVEIRA, Relator

O presente recurso foi interposto tempestivamente, haja vista que a empresa foi cientificada do acórdão, em 06/09/2007, AR, fls. 279, e impetrou o Recurso Voluntário, em 28/09/2007, fls. 280. O depósito recursal foi suprido pela sentença em MS, que determina o processamento do feito, estando presentes os pressupostos de admissibilidade do recurso passo a este.

Inicialmente, necessário de faz analisar a questão da decadência, a qual tem o condão de levar a resolução de mérito da causa.

Embora conste da impugnação, de fls. 263 a 268, que esta é parcial, pois o contribuinte abre mão do período de 05/1996 a 11/1999, e nas folhas 269, que tal período será incluído no parcelamento da MP 303/2006. Não há nos autos comprovação de que a notificação tenha sido desmembrada, conforme determinava o artigo 37 e seus parágrafos da Portaria MPS 520/200, para continuidade da cobrança da parte não impugnada.

Em outra medida o recurso interposto pelo contribuinte abrange o período de 05/1996 a 05/2006, fls. 282, esta é a matéria posta ao conhecimento deste órgão julgador.

Desta maneira, reconheço a decadência das contribuições referentes as competências anteriores a 07/2001, inclusive, estando hígidas as de 08/2001 em diante, uma vez que essa competência vence em 09/2001 e o lançamento se deu em 28/08/2006. Nos termos da Súmula Vinculante nº 08 do STF e do artigo 150, 4º, do CTN.



A situação descrita na notificação e confirmada pela decisão *a quo* possui suporte legal, não merecendo assim reforma.

A partir da entrada em vigor da Lei 9.876/99, uma vez ocorrida a noventena a contribuição em questão pode ser exigida, tendo em vista que a alínea “f”, do inciso V, do artigo 12, da Lei 8.212/91, incluída pela norma anterior, assim, versa:

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). (grifo nosso)

Assim sendo, com a sanção, promulgação e publicação da lei os requisitos da legalidade geral e tributária estão plenamente atendidos.

O contribuinte tem razão quando diz que o artigo 12, V, “f”, da Lei 8.212/91 é de clareza solar, mas não em socorro ao seu pensamento, em realidade tal artigo assevera a obrigatoriedade do recolhimento como acima transcrito, mas que aqui repetimos: “...e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade...”. Desta forma, há perfeita subsunção da hipótese de incidência com o fato da vida, o que demanda a ocorrência do fato gerador e faz nascer a obrigação de contribuir.

Alhures já ficou evidenciado que nas hipóteses trazidas pela Lei 9.876/99 está taxativamente incluída a dos membros de conselhos de administração e fiscal.

No caso em tela estando presente os requisitos legais devia a recorrente declarar tais trabalhadores e suas remunerações em GFIP, visando atender as determinações legais e evitar possíveis sanções fiscais.

A jurisprudência é apenas um norte orientativo e não uma obrigação absoluta e há estas também em sentido contrário a tese defendida pela recorrente, ou seja, existem aquelas que consideram a cédula de presença fato gerador da contribuição previdenciária, como a seguir citado:

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 JOSÉ ROCHA (CONV.), TRF1 - OITAVA TURMA, 11/06/2010)



TRIBUTÁRIO - PROCESSUAL CIVIL - MANDADO DE SEGURANÇA - ADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA - ANÁLISE DO MÉRITO (CPC, ART. 515, §3º) - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - INCIDÊNCIA - VALORES PAGOS A CONSELHEIROS DE COOPERATIVA - CÉDULAS DE PRESENÇA. 1. A discussão relativa à incidência de contribuição previdenciária sobre cédulas de presença não reclama dilação probatória, afigurando-se adequada a via do mandado de segurança. Análise do mérito, nos termos do art. 515, §3º, do CPC. 2. O pagamento efetuado aos conselheiros de administração, fiscal e técnico, a título de cédula de presença, tem caráter remuneratório, e, portanto, está sujeito à incidência da contribuição previdenciária (Lei 8.212/91, com a alteração dada pela Lei 9.876/99). Precedentes. 3. Apelação provida, em parte, para afastar a prejudicial e, no mérito, denegar a segurança. (AMS 200538000208936, JUÍZA FEDERAL GILDA SIGMARINGA SEIXAS (CONV.), TRF1 - SÉTIMA TURMA, 26/06/2009)

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 tema 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 1º, e 114 do Código Tributário Nacional e nos artigos 22, inciso III, e 12, inciso V, alínea "f", da Lei nº 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)

PREVIDENCIÁRIO E TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - CÉDULA DE PRESENÇA PAGA AOS ASSOCIADOS ELEITOS PARA OS CONSELHOS DE ADMINISTRAÇÃO E FISCAL DE COOPERATIVAS - NATUREZA REMUNERATÓRIA - ART. 12, I, "F", DA LEI 8212/91, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI 9876/99 - RECURSO IMPROVIDO - SENTENÇA MANTIDA. 1. Nos termos do inc. III do art. 22 da Lei 8212/91, incluído pela Lei 9876/99, as empresas, às quais se equiparam as cooperativas (art. 15), estão obrigadas ao recolhimento de 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no



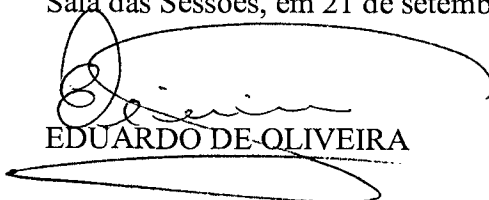
decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços. 2. O associado eleito para cargo de direção em cooperativa, situação em que se enquadra os membros eleitos dos conselhos de administração e fiscal da cooperativa, é considerado contribuinte individual desde que receba remuneração. Inteligência do art. 12 art. 12, I, "f", da Lei 8212/91, com redação dada pela Lei 9876/99. 3. O pagamento efetuado aos associados eleitos para o Conselho de Administração e Fiscal das cooperativas impetrantes a título de cédula de presença tem caráter remuneratório, sobre ele devendo incidir a contribuição previdenciária, restando claro que não houve afronta o disposto nos arts. 150, I, e 195, I, da CF/88, nos arts. 3º, 97, I, II e III, 108, § 1º, e 114 do CTN e nos arts. 22, III, e 12, V, "f", da Lei 8212/91. 4. Recurso improvido. Sentença mantida. (AMS 200561050059694, JUIZA RAMZA TARTUCE, TRF3 - QUINTA TURMA, 05/03/2008)

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 Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 9.876/1999. ART. 173 DO CTN. A Corte Especial, em sessão de 22/08/2001, ao apreciar o incidente de argüição de inconstitucionalidade em AI nº 2000.04.01.092228-3/PR (Relator Desembargador Federal Amir Finocchiaro Sarti) suscitado pela 1ª Turma deste Tribunal, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, firmando entendimento no sentido de ser aplicável para a constituição do crédito relativo às contribuições destinadas à 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 à lei complementar, violando o artigo 146, III, "b", da Constituição Federal de 1988. A Lei nº 9.876/1999 alterou a redação do artigo 22 da Lei nº 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 nº 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 à Cooperativa, motivo pelo qual a referida verba é considerada salarial, incidindo sobre ela a contribuição previdenciária. (AC 200571040084476, VILSON DARÓS, TRF4 - PRIMEIRA TURMA, 18/09/2007)

De tudo quanto foi acima exposto não existem motivos para acatar aos reclamos do contribuinte. A contribuição da cédula de presença encontra guarida na lei inexistindo motivos para acolher o recurso e desconstituir a notificação.

Assim sendo, lançados os argumentos acima voto por CONHECER DO RECURSO para no mérito **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, a fim de reconhecer de ofício da **decadência** das contribuições anteriores a 07/2001, inclusive.

Sala das Sessões, em 21 de setembro de 2010



EDUARDO DE OLIVEIRA

Declaração de Voto

Conselheiro AMÍLCAR BARCA TEIXEIRA JUNIOR.

Solicitei vista dos presentes autos objetivando analisar a questão com maior profundidade, tendo em conta minha divergência de entendimento em relação à parte do voto apresentado pelo i. Relator.

A exemplo do i. Relator também reconheço a decadência das contribuições referentes às competências anteriores a 07/2001, inclusive, tendo em vista os efeitos da Súmula Vinculante nº 08 do STF e do art. 150, 4º, do CTN.

Em relação às competências posteriores à mencionada no parágrafo anterior, com a devida *vênia*, divirjo do entendimento do i. Relator por entender que, efetivamente, não existe previsão legal para a incidência de Contribuição Previdenciária sobre a cédula de presença de membros de conselhos das sociedades cooperativas.

De acordo com os Estatutos Sociais da recorrente (fls. 178), a cooperativa exerce suas ações pelos seguintes órgãos sociais:

Art. 17 – A UNICRED TRIÂNGULO MINEIRO exerce sua ação pelos seguintes órgãos:

Assembléia Geral;

Conselho de Administração;

Diretoria Executiva; e

Conselho Fiscal.



Como se pode observar, Conselho de Administração, Conselho Fiscal e Diretoria Executiva são coisas completamente distintas.

Em virtude da distinção entre os órgãos sociais da sociedade, o tratamento em relação às verbas destinadas a tais órgãos também são realizados de forma distinta. Neste compasso, há que se observar as deliberações constantes da Ata Sumária da AGO realizada em 06 de março de 2006 (fls. 271), em especial o item de número 3, *verbis*:

3. Fixação de honorários para a Diretoria Executiva e das Cédulas de presença para os membros do Conselho de Administração e Fiscal, abstendo-se de votar os legalmente impedidos, foram aprovados os seguintes valores: Honorários da Diretoria Executiva – Diretor Presidente – R\$11.962,77; Diretores Administrativo e Financeiro: R\$7.178,19. Cédulas de Presença para membros dos Conselhos de Administração e Fiscal: R\$854,87.

Com efeito, não há como negar que a discussão a respeito do assunto em tela tem despertando o interesse dos operadores do direito, notadamente daqueles que de alguma forma mantém vínculo com as sociedades cooperativas.

De imediato, pode-se afirmar que a matéria já encontrou algum grau de pacificação para os estudiosos que conhecem o Direito Previdenciário e o Direito Cooperativo.

No entanto, é certo que em relação à fiscalização tributária, notadamente a previdenciária, a matéria ainda está longe de qualquer tipo de pacificação, considerando que pouquíssimos auditores detêm algum conhecimento do Direito Cooperativo, bem como do funcionamento de uma sociedade cooperativa.

Desse modo, tendo em vista o desconhecimento da fiscalização em relação às cooperativas, muitas das garantias constitucionais asseguradas ao cidadão são descumpridas.

Neste contexto, não se pode perder de vista que, dentre as principais garantias do cidadão está o Princípio da Legalidade, conquista fundamental do Direito e do Estado moderno, conforme disposição contida no inciso II do art. 5º da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

O princípio acima é cânone basilar do Estado Democrático de Direito, seus desdobramentos (que abaixo estudaremos no campo do direito tributário) em todas as searas do direito nacional compreendem verdadeiros pilares da manutenção desse modelo de Estado, fomentando no consciente coletivo da população e de seus representantes nos três poderes ideais comuns, valores, enfim, consciência e sentimento de nação - resultando indispensável preservá-los, pena da inaptidão à evolução e desenvolvimento ou mesmo desestruturação do corpo social em caso de descumprimento daquele preceito fundamental.

No campo do direito tributário, especialmente no sistema tributário brasileiro, o Princípio da Legalidade - sem prejuízo de sua aplicação em caráter geral - ganha contorno especial em disposição específica, constituindo a mais importante das garantias do contribuinte, engendrada na dicção do inciso I do art. 150 da Constituição da República, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Estamos, pois, diante do Princípio da Legalidade Cerrada, que engloba as idéias de legalidade formal e material (tipicidade), onde a inexpugnável pureza técnica do texto constitucional exsurge intransponível, inarredável, vinculando o Estado e o Poder Público como um todo, seja na sua função legislativa, executiva ou jurisdicional. A mencionada pureza técnica traduz-se na inteligência de que, *a priori*, (i) trata-se de *garantia constitucional*, isto é, não pode ser afastada em hipótese alguma, além do que (ii) o vocábulo *lei* compreende apenas a lei em sentido estrito, nos aspectos material (tipicidade) e formal, ou seja, aquela emanada do Poder Legislativo e cujo *iter* cumpriu sem vícios o processo legislativo constitucional.

Mas não é só. Ao longo da evolução dos direitos fundamentais, a idéia da legalidade foi-se difundindo universalmente, como ressalta Sacha Coelho¹. Segundo o eminente professor e advogado tributarista, o *princípio da legalidade significa que a tributação deve ser decidida não pelo chefe do governo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para fazer leis claras*².

O mestre Aliomar Baleeiro³ ressalta a importância histórica dessa lógica, lembrando que ela se prende à *própria razão da existência dos Parlamentos, calcada na luta das Câmaras inglesas pela efetividade da fórmula "no taxation without representation", o direito dos contribuintes consentirem, e só eles - pelo voto de seus representantes eleitos, na decretação ou majoração de tributos*.⁴

No sistema brasileiro, o conteúdo do princípio da legalidade possui significado amplamente abrangente, assegurando, além do direito do contribuinte ser submetido à exação ou seu aumento exclusivamente em virtude de lei, que todos os elementos necessários à sua cobrança sejam nela tipificados - configurando o Princípio da Tipicidade -, proibida qualquer interpretação analógica ou extensiva, a exemplo do que ocorre quanto à tipicidade do direito penal.

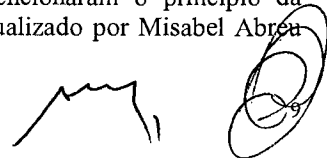
O Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 25.10.966, com *status* de Lei Complementar, por ter sido como tal recepcionado pela Constituição (art. 146), dispõe:

¹ Sacha Calmon Navarro Coelho lembra que os princípios jurídicos da legalidade – seja formal, seja material (tipicidade) -, anterioridade e retroatividade da lei tributária encontram justificação singela e promanam diretamente da experiência dos povos. *In Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001, pág. 195).

² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001, pág. 196.

³ BALEEIRO, Aliomar. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001.

⁴ Em outra obra, Baleeiro lembra que as constituições republicanas sempre mencionaram o princípio da legalidade, jamais foi contestado no Brasil. (In *Limitações ao Poder de Tributar*, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 7ª Ed. Rio de Janeiro: 1997, pág. 52



Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

.....

Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

Esses dispositivos têm sido freqüentemente interpretados pelos Tribunais:

Ementa: I. Ressalvadas as hipóteses previstas nos arts. 146, 148, 154, I, e 195, § 4º, todos da Constituição Federal, a instituição ou a fixação da base de cálculo de tributos, a que se refere o art. 97 do Código Tributário, que explicita o princípio constitucional da legalidade, agasalhado no art. 150, I, da Constituição, se faz mediante a edição de lei ordinária. (...) (STJ. AGREsp 465740/MG. Rel. Min. João Otávio de Noronha, 2ª turma. Decisão de 27/05/03, DJ de 16/06/2003, p. 298).

.....

Ementa: ... Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, ou se afasta dos limites que esta lhe traça, comete ilegalidade. Pois o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos. Inteligência do art. 99 do CTN. ... (TRF-4ª Região, REO 97.04.01448-IPR, Rel. Des. Fed. João Pedro Gebran Neto, 2ª turma. Decisão de 29/06/2000, DJ de 09/08/2000, p. 141.)⁵

Se só à lei cabe estabelecer todos os elementos necessários à existência e à cobrança do tributo, o regulamento infralegal nada pode senão cumprir o quê e como a própria lei autoriza, provendo o necessário e só o necessário à efetivação da norma legal, sem acrescentar nem reduzir o seu significado e, especialmente, sem invadir a órbita de direitos dos contribuintes. *Materialmente, o Regulamento também é ato-regra, porque dispõe sobre questões gerais e impessoais. Mas não se liberta da lei, à qual serve e é subordinado. Ela lhe*

⁵ Código Tributário Nacional à luz da jurisprudência. Brasília: TRF da 1ª Região, 2004, p. 116 e 119

*traça os limites, dentro dos quais o Executivo, exercendo a função regulamentar, dispõe sobre os pormenores, que o legislador lhe deixou (...), ensina o saudoso mestre baiano.*⁶

Com efeito, não existe previsão legal para a filiação obrigatória (ao RGPS) de membros de conselho fiscal de quaisquer sociedades e de conselhos fiscal e de administração de sociedades cooperativas.

Dada a imprescindibilidade do *status* legal para todos os elementos necessários à tipificação fiscal, convém analisar a sua ocorrência no que tange à exigência de filiação ao Regime Geral de Previdência Social dos membros de conselhos fiscais de quaisquer sociedades, bem assim de conselhos fiscais e de administração de sociedades cooperativas, para efeito da incidência de contribuição previdenciária sobre os rendimentos a eles pagos nessa condição.

Dispõe o art. 12, V, 'f', da Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991, com redação dada pela Lei nº. 9.876/99:

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 recebem 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.

Como se vê, a lei não incluiu entre os segurados obrigatórios da Previdência Social o membro de conselho fiscal de nenhum tipo de sociedade, tampouco membro de conselho de administração de sociedade cooperativa. Não os tendo incluído, excluiu.

Assim é que o Decreto 3.048, de 06.05/1999, com as alterações promovidas posteriormente, mantendo-se no feixe de poderes inerentes ao ato infralegal, fiel ao seu desiderato de regulamentação à Lei 8.212/91, dispôs:

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

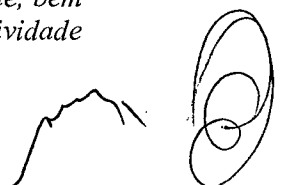
(...)

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.

⁶ Aliomar Baleeiro, no seu Curso..., p. 143.



Todavia, estabeleceu a Instrução Normativa SRF nº 971, de 13 de novembro de 2009, exacerbando de sua função regulamentar:

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 assembléia 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.

Ora, tendo sido omissa o art. 12, inciso V, alínea "f", da Lei 8.212/91, quanto à obrigatoriedade de filiação à Previdência Social por parte de membro de conselho de administração de cooperativas, o mesmo ocorrendo em relação ao membro de conselho fiscal de sociedades ou entidades de qualquer natureza, apresenta-se incabível a obrigatoriedade da filiação por força de ato inferior à lei, no caso a Instrução Normativa SRF nº 971, de 13 de novembro de 2009, cujos dispositivos do art. 9º são por demais genéricos.

Poder-se ia dizer, em defesa da taxaço, que, como o texto da lei discrimina o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, estaria aí incluído o membro do conselho de administração de cooperativa ou de qualquer outra entidade coletiva. Porém, em matéria de delimitação da cobrança de tributo não se pode pretender integrar a lei ou compreender a sua vontade para, na regulamentação ou interpretação, ir além do que dispõe. Antes, deve a lei ser explícita, caso contrário estar-se-á descumprindo o preceito da tipicidade cerrada e, perigosamente, abrindo um precedente para novas interpretações extensivas.

Com efeito, à vista do acima esposado, a taxaço exclusivamente por força de regulamento não é constitucionalmente viável, como ensina Roque Antônio Carraza⁷:

O regulamento, em nosso sistema jurídico, deve estar sempre subordinado à lei tributária à qual se refere, devido à proeminência desta sobre ele. Portanto, deve guardar, em cotejo com ela, uma relação de absoluta compatibilidade.

Isto nos reconduz à premissa inicial de que o regulamento não inova originalmente a ordem jurídica, isto é, não cria nem direitos nem obrigações. Destarte, em matéria tributária, lhe é defeso prever tributos, descrever infrações e impor quaisquer encargos que possam vir a repercutir na liberdade ou patrimônio das pessoas.

⁷ CARRAZA, Roque Antônio. O Regulamento no Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 103.

O E. STF, analisando a situação, assim se posicionou:

Ementa: taxa de conservação das redes de água e esgoto. Distinção entre obra pública e serviço público. A obra pública, sendo execução material de um projeto, é limitada no tempo, enquanto o serviço público tem caráter de continuidade. A obra pública agrega um valor aos imóveis por ela beneficiados; os serviços públicos, conquanto os beneficiem, não produzem uma integração de valor. Conservação de redes de água e esgoto é serviço público, e não obra pública. Por ela, pode o município cobrar taxa, desde que, por lei, seja definido o fato gerador, fixadas a alíquota e a base de cálculo. Se tais requisitos não constam de lei, mas de ato normativo de autoridade municipal, a cobrança da taxa malfez o princípio da legalidade. Recurso conhecido e provido. (STF. RE 115561/SP, Rel. Min. Carlos Madeira, 2ª Turma. Decisão de 18/03/1998. DJ de 22/04/1998, p. 9090.).

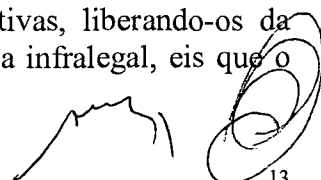
Dessume-se, pois, inegável a incompatibilidade do disposto no art. 9º da Instrução Normativa SRF nº 971, de 13 de novembro de 2009, em relação ao Princípio Constitucional da Legalidade Cerrada, quanto à obrigatoriedade de filiação de membros de conselhos fiscais de quaisquer sociedades e de membros de conselhos fiscais ou de administração de sociedades cooperativas ao Regime Geral da Previdência Social e, portanto, contrária aos preceitos constitucionais a incidência da contribuição sobre as remunerações percebidas por aqueles em tal condição.

Não se pode perder de vista, portanto, que o Princípio da Legalidade constitui-se em elemento fundamental do Estado Democrático de Direito e pedra lapidar do Direito Tributário Brasileiro, no qual sua importância transparece sobremaneira ampliada, vertendo-se no Princípio da Legalidade Cerrada.

O princípio do art. 150, I da Constituição encerra garantia fundamental, proibindo a instituição de tributo senão através de lei em sentido estrito, na qual devem estar devidamente explicitados todos os elementos necessários à cobrança da exação.

Conforme estabelece o art. 99 do Código Tributário Nacional - CTN, o conteúdo e o alcance dos regulamentos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, eis que a estas interessam fixar diretrizes, fins, objetivos e condições a serem atingidas, cumprindo aos regulamentos meramente dispor sobre os pormenores que o legislador lhes incumbiu (Baleeiro, *op. cit.*, pág. 413).

O legislador ordinário, ao redigir o artigo 12, V, da Lei 8.212/91 e nele delimitar os sujeitos obrigados a filiar-se ao RGPS como contribuintes individuais, mencionou expressamente apenas o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o associado eleito para o cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, figuras jurídicas essas que não se confundem com o membro de conselho fiscal em qualquer tipo de sociedade ou entidade, tampouco com o membro de conselho de administração ou conselho fiscal de sociedades cooperativas, liberando-os da filiação obrigatória ao RGPS, o que não poderia vir por força de norma infralegal, eis que o



Princípio da Tipicidade não admite a possibilidade do chamado regulamento autônomo, a exigir que todos os elementos necessários à cobrança do tributo estejam dispostos em lei.

Assim, resta ilegal e em desconformidade com a Constituição Federal, por não ter sido contemplada expressamente no Art. 12, V, "f", da Lei 8.212/91, a exigência de filiação ao RGPS dos membros de conselhos fiscais de quaisquer sociedades, bem como de conselhos fiscais e de administração das sociedades cooperativas, praticada em razão da disposição genérica do art. 9º, da Instrução Normativa SRF nº 971, de 13 de novembro de 2009, resultando inexistente relação jurídica que imponha a incidência de contribuição social sobre remuneração percebida pela investidora em quaisquer daquelas funções.

Por fim, devemos lembrar que o chamado regulamento autônomo tem sido prática corrente do nosso Executivo na busca desmedida de cada vez arrecadar mais, recaindo com maior veemência sobre a classe média e a produção, causando violação de outra limitação constitucional ao poder tributário, concernente à utilização de tributo com efeito de confisco (CF, art. 150, IV). Ao proceder de tal maneira, mal entendendo o tamanho do mal que faz, ignora o *príncipe* - ou seja, o administrador da coisa pública -, antiga lição de Maquiavel:

Devem [os príncipes], além disso, incentivar os cidadãos a praticar pacificamente sua atividade - no comércio, na agricultura ou em qualquer outro ramo profissional. Assim, que uns não deixem de aumentar seu patrimônio pelo temor de que lhes seja retirado o que possuem, e outros não deixem de iniciar um comércio, com medo dos tributos.⁸

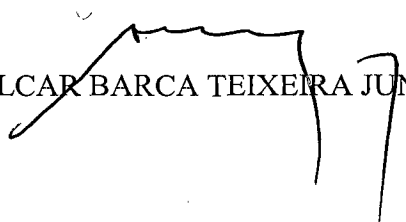
Vê-se, contudo, que até os dias atuais, determinados príncipes ainda não aprenderam a lição e continuam achando que o poder é absoluto, ignorando, dessa forma, entre outras coisas, o Estado Democrático de Direito.

Diante do exposto, entendo que os pagamentos de cédulas de presença para membros dos conselhos de administração e fiscal das sociedades cooperativas não constituem fatos geradores para o custeio da Seguridade Social, notadamente no que diz respeito à Previdência Social.

Destarte, reconheço a decadência em relação às competências anteriores a 07/2001 e CONHEÇO DO RECURSO para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO.

Sala das Sessões, em 21 de setembro de 2010

AMÍLCAR BARCA TEIXEIRA JUNIOR



⁸ Nicolau Maquiavel, em o Príncipe, comentado por Napoleão Bonaparte. São Paulo: Martin Claret, 2000, p. 128