



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

Processo nº 10384.721326/2011-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2302-002.320 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2013
Matéria Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento Auto de Infração: GFIP. Fatos Geradores
Recorrente ESTADO DO PIAUÍ - PROCURADORIA GERAL DE JUSTIÇA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

Ementa:

CARGO EM COMISSAO. RGPS.

O servidor não efetivo, ocupante de cargo em comissão deve, obrigatoriamente, contribuir para o Regime Geral de Previdência Social - RGPS.

ESTAGIÁRIO. SEGURADO EMPREGADO.

A inobservância das normas e condições fixadas na Lei nº 6.494/77 e a presença dos elementos caracterizadores da condição de segurado empregado impõem a desconsideração do vínculo pactuado sob o título de estágio e a incidência de contribuições previdenciárias sobre as importâncias pagas a título de bolsa de complementação educacional de estagiário.

AFERIÇÃO INDIRETA

Em caso de recusa ou sonegação de qualquer informação ou documentação regulamente requerida ou a sua apresentação deficiente, a fiscalização deverá inscrever de ofício a importância que reputar devida, cabendo à empresa ou contribuinte o ônus da prova em contrário.

AUTO-DE-INFRAÇÃO. GFIP. DADOS NÃO CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES.

Constitui infração a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme artigo 32, Inciso IV e §5º, da Lei nº 8.212/91.

RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA N º 449. REDUÇÃO DA MULTA.

As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n º 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n º 8.212.

Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições da Medida Provisória n º 449 de 2008, mais precisamente o art. 32-A, inciso II, que na conversão pela Lei n º 11.941 foi renumerado para o art. 32-A, inciso I da Lei n º 8.212 de 1991

Liege Lacroix Thomasi – Relatora e Presidente Substituta

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liege Lacroix Thomasi (Presidente), Manoel Coelho Arruda Junior, Andre Luis Marsico Lombardi, Arlindo da Costa e Silva, Adriana Sato, Bianca Delgado Pinheiro

Relatório

O presente processo engloba os seguintes Autos de Infração de Obrigação Principal e de Obrigações Acessórias:

- a) DEBCAD 37.295.973-3, relativo às contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos servidores ocupantes de cargos em comissão, de contribuintes individuais e segurados tidos pela autuada como estagiários, no período de 01/2008 a 12/2008;
- b) DEBCAD 37.295.974-1, relativo às contribuições não descontadas dos segurados empregados e contribuintes individuais, no período de 01/2008 a 12/2008; e
- c) DEBCAD 37.295.972-5, Código de Fundamento Legal 68, por ter deixado de informar em GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, no período de 01/2008 a 11/2008.

O relatório fiscal de fls. 35/51, traz que os servidores ocupantes de cargos, exclusivamente, comissionados, de livre nomeação e exoneração, conforme o § 13, art. 40, da Constituição Federal, e as pessoas físicas que prestavam serviços remunerados, de natureza eventual, foram considerados respectivamente, segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social – RGPS, nas categorias de “empregado” e “contribuinte individual”. Aduz, que os estagiários também foram considerados empregados porque não foi apresentada à fiscalização documentação comprobatória do estágio, como solicitada através do Termo de Início de Procedimento Fiscal, fl. 54, além de restarem evidenciados pagamentos de natureza remuneratória como adiantamento de 13º salário, abono de férias, gratificação e comissão.

O levantamento se deu através dos empenhos emitidos, notas de empenhos, resumo de folhas de pagamento e folhas de pagamento analíticas apresentados pelo órgão público em meio digital validados pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais.

Após a impugnação, Acórdão de fls. 926/933, pugnou pela procedência do lançamento.

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, onde alega em síntese:

- a) a inoccorrência parcial dos fatos geradores, pela ausência da condição de contribuintes individuais e empregados dos servidores listados na autuação;
- b) que cabia ao Fisco individualizar quais os servidores possuem vínculo estatutário;

- c) que inexistem fatos e dados a suportar a relação de emprego, que não foram comprovadas pela fiscalização as atividades desenvolvidas pelos estagiários; que houve apenas estágio;
- d) que não restou demonstrado os pressupostos da relação de emprego como habitualidade, onerosidade, pessoalidade e subordinação;
- e) que o simples pagamento de décimo terceiro salário não autoriza o levantamento como empregado;
- f) que o Fisco deve demonstrar cabalmente os fatos geradores, o que não ocorreu.

Requer a improcedência e o arquivamento do auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

O recurso cumpriu como requisito de admissibilidade, devendo ser conhecido.

A recorrente se insurge contra a contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração dos servidores ocupantes de cargo em comissão, dos estagiários considerados empregados e dos contribuintes individuais, que lhe prestam serviço.

Sobre o assunto, é de se ver que o artigo 15, inciso I, da Lei nº 8.212/91, é taxativo ao afirmar que os órgãos da administração pública são equiparados à empresa, não havendo qualquer restrição quanto a aplicação do texto legal:

Art.15. Considera-se:

I- empresa – a firma individual ou sociedade que assume o risco da atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos ou entidades da administração pública direta, indireta e funcional(grifei);

Como já mencionado os servidores, cujas remunerações constam deste levantamento, são aqueles **não detentores de cargos efetivos**, mas comissionados, para os quais se aplica o Regime Geral de Previdência Social – RGPS, consoante o disposto no artigo 13 da Lei nº 8.212/91:

Art.13 O servidor civil ocupante de cargo efetivo ou o militar da união, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, bem como o das respectivas autarquias e fundações, são excluídos do Regime Geral da Previdência Social consubstanciado nesta Lei, dedes que amparados por regime próprio de previdência social

Após a promulgação da Emenda Constitucional nº 20 de 16 de dezembro de 1998, somente os servidores titulares de cargo efetivo podem integrar os regimes próprios, conforme o caput do artigo 40 da Constituição Federal:

Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo. Redação dada ao artigo pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98:

A Emenda Constitucional nº 20, deu nova redação ao art. 195 da Constituição Federal, prevendo na alínea "a" do inciso I, a contribuição a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e

demaís rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhes preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

Assim, a partir da Emenda Constitucional nº 20, o texto constitucional prevê a contribuição da entidade equiparada à empresa sobre a remuneração de qualquer pessoa física que lhe preste serviço. Por isso, a criação da contribuição previdenciária sobre a remuneração dos agentes políticos passou a ser matéria de lei ordinária, para o que serviu a Lei nº 10.887 de 18/06/2004, com vigência a partir da competência 09/2004.

A citada lei não foi enquadrada de inconstitucionalidade, permanecendo válida e amparando o lançamento constante da presente notificação. O lançamento em questão abrange apenas período posterior à Emenda Constitucional nº 20/98, e refere-se exclusivamente a servidores públicos não efetivos, que compulsoriamente estão vinculados ao Regime Geral de Previdência Social.

Portanto, o levantamento relativo aos servidores públicos ocupantes de cargos, exclusivamente, em comissão e de segurados que prestaram serviço como contribuintes individuais está de acordo com a legislação vigente.

No que se refere aos estagiários, a recorrente insurge-se contra a autuação dizendo que, apenas o pagamento de verbas remuneratórias não é capaz de sustentar o lançamento, e que não foram evidenciados os pressupostos da relação de emprego.

Todavia, os elementos constantes dos autos não evidenciam tal fato.

De acordo com o relatado pelo Fisco, a recorrente não apresentou os documentos solicitados para comprovar a efetiva existência do “estágio”, tampouco dos valores efetivamente pagos aos estagiários e também aos demais servidores, o que levou a apuração do crédito por aferição indireta devido a falta de apresentação de documentos que foram formal e legalmente solicitados nos TIF's – Termos de Intimação Fiscal nº 01, 02 e 03, fls. 56/58.

A contribuição previdenciária é espécie tributária cuja modalidade de lançamento é denominada por homologação ou autolancamento, com previsão legal no art. 150 do Código Tributário Nacional. Nessa modalidade, a lei atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, competindo a esta, posteriormente, conferir o procedimento e homologá-lo. No âmbito da Receita Federal do Brasil, o Auditor-Fiscal examina diretamente documentos, livros contábeis e fiscais, bem como outros elementos subsidiários, e, com estes elementos postos a sua disposição, verifica se o lançamento foi corretamente efetuado pelo contribuinte, homologando-o.

Em caso de recusa ou sonegação de qualquer informação ou documentação regulamente requerida ou a sua apresentação deficiente, o auditor deverá inscrever de ofício a importância que reputar devida, cabendo à empresa ou contribuinte o ônus da prova em contrário. A prerrogativa de arrecadar e fiscalizar as contribuições previdenciárias, bem como, aferir indiretamente a contribuição previdenciária devida e lançá-la de ofício, encontra embasamento legal no art. 148 do CTN, do qual o art. 33, §§ 3º, 4º e 6º da Lei nº 8.212/91 são corolários:

CTN

"Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou em consideração, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo

regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial."

Lei 8.212/91

"Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "d" e "e" do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação alterada pela Lei nº 10.256/01)

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

(...)

§6 Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, o faturamento e o lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário."

Ao contrário do que diz a recorrente, o lançamento não é fundamentado em simples presunção, e sim nos dispositivos legais e regulamentares acima transcritos, que autorizam a fiscalização a proceder ao arbitramento da base de cálculo e lançamento de ofício dos valores devidos em caso de recusa ou sonegação de documentos por parte do contribuinte, ou sua apresentação deficiente, atendendo o lançamento constitutivo do crédito previdenciário ao contido no artigo 142 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional e aos pressupostos estabelecidos nos artigos 33 e 37 da Lei nº 8.212/91.

O artigo 233, parágrafo único do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3048/99, explicita o que é documento deficiente:

Art.233

(...)

Parágrafo único. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades

legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira.

No caso em tela, os documentos apresentados pelo contribuinte não foram capazes de comprovar a situação encontrada pela fiscalização no que se refere ao supostos “estagiários”, permitindo a aferição do crédito lançado.

São totalmente improcedentes as alegações da recorrente quanto à obrigatoriedade do Fisco em individualizar os servidores estatutários e não estatutários, assim como comprovar as atividades desenvolvidas pelos estagiários, eis que cabe, justamente, ao contribuinte apresentar a documentação hábil a comprovar a situação dos segurados que lhes prestam serviços. Ademais, a fiscalização, com base nos documentos de que dispunha, elaborou as planilhas de fls. 61 a 691, discriminando todos os segurados ocupantes de cargos em comissão, estagiários e contribuintes individuais que prestaram serviço à recorrente no período lançado, o que não foi contestado pela recorrente.

No que se refere aos estagiários, é de se ver que os mesmos foram considerados empregados, porque não foram apresentados documentos que comprovassem a prática do estágio.

O contrato de estágio, que é regido pela Lei nº 6.494/77 e pelo Decreto nº 87.497/82, abrange apenas os alunos regularmente matriculados e com frequência, comprovada em cursos de educação superior, de ensino médio, de educação profissional de nível médio ou superior ou escolas de educação especial.

A legislação que rege a matéria sofreu a seguinte evolução:

LEI Nº 6.494, DE 7 DE DEZEMBRO DE 1977

DE 01/1996 ATÉ 27/11/1998

Art. 1º

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

A PARTIR DE 27/11/1998

Art. 1º

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

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

O conceito de estágio curricular está no Decreto 87.497/82:

ARTIGO 2º. Considera-se estágio curricular, para os efeitos deste Decreto, as atividades de aprendizagem social,

profissional e cultural, proporcionadas ao estudante pela participação em situações reais de vida e trabalho de seu meio, sendo realizada na comunidade em geral ou junto a pessoas jurídicas de direito público ou privado, sob responsabilidade e coordenação da instituição de ensino.

A recorrente não apresentou os instrumentos jurídicos celebrados com as instituições de ensino, nos quais devem estar acordadas todas as condições de realização dos estágios (Decreto nº 87.497/82, art. 5º), nem mesmo estando indicadas quais seriam as instituições de ensino

Pelo exposto, por inobservância das normas e condições fixadas na Lei nº 6.494/77 e pela presença dos elementos caracterizadores do segurado empregado, as importâncias pagas a título de bolsa estágio integram o salário-de-contribuição, conforme art. 28, §9º, alínea “i”, da Lei 8.212/91, impondo-se o enquadramento dos trabalhadores como segurados obrigatórios na qualidade de empregados, desconsiderando-se o vínculo tacitamente pactuado sob o título de estágio.

Quanto ao dever legal de provar a existência do fato gerador, o lançamento fiscal goza de presunção de legitimidade, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário. Todavia, o Fisco não atua discricionariamente, haja vista que o lançamento é precedido de regular procedimento de fiscalização, com a análise minuciosa de documentação, que tem por finalidade a busca da verdade material, que é um dos pilares e uma decorrência do princípio da legalidade. Assim, o Fisco não possui o dever de acostar aos autos toda a documentação analisada, até porque esta, pertence à empresa, limitando-se a autoridade fiscal circunstanciar a ação, indicando os documentos analisados, sem necessidade de sua anexação, identificando perfeitamente os elementos que serviram de base para a apuração dos fatos geradores, ao que, sem sombra de dúvida, atende o relatório fiscal e anexos da notificação em apreço.

Portanto, o procedimento fiscal está amparado no que prescrevem os artigos legais citados em parágrafos anteriores e compete à fiscalização da Receita Federal do Brasil solicitar e examinar livros e documentos da empresa a fim de assegurar o correto e eficaz cumprimento das obrigações principais e acessórias, relativamente às contribuições previdenciárias.

Quanto ao Auto de Infração de Obrigação Acessória, relativo à falta de informação em GFIP de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, que também integra o presente processo, a recorrente não se manifestou, não merecendo, portanto, análise por parte desta julgadora, em virtude do disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235 de 1972 onde somente será conhecida a matéria expressamente impugnada, com exceção das matérias que podem ser conhecidas independentemente de impugnação, como a decadência:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Todavia, quanto a aplicação de multa nos autos de infração de omissão de fatos geradores em GFIP, meu entendimento é que à luz da legislação vigente, as multas devem ser aplicadas de forma isolada, conforme o caso, por descumprimento de obrigação principal

ou de obrigação acessória, da forma mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disposto no artigo 106, do Código Tributário Nacional.

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

O art. 44 da Lei n° 9.430/96, traz que a multa de ofício de 75% incidirá sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, está claro que as três condutas não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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

Se o contribuinte tiver declarado em GFIP não se aplica a multa do art. 44 da Lei n° 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei n° 9430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.

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

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

Assim, no caso presente, há cabimento do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

-
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
 - c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Voto pelo provimento parcial do recurso, devendo a multa, relativa às infrações de GFIP, ser calculadas considerando as disposições do artigo 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 11.941/2009.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora