



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.008530/2008-78
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-009.414 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 2 de fevereiro de 2021
Recorrente INSTITUTO DE PESQUISAS E ESTUDOS JURÍDICOS E CULTURAIS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2006

RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO.

É segurado da previdência social como empregado aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, mormente quando o recorrente não é capaz de contrapor a fundamentação fática posta na acusação fiscal.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL QUE PRESTA SERVIÇO A VÁRIAS EMPRESAS. POSSIBILIDADE DE DISPENSA DA RETENÇÃO.

Para que a empresa contratante de contribuinte individual seja dispensada da obrigação de reter e recolher a contribuição dos segurados, há a necessidade de que comprove que o mesmo prestava serviço a outras empresas, que já efetuavam o desconto da contribuição pelo teto legal do salário-decontribuição.

ALIMENTAÇÃO IN NATURA. ISENÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE.

Não integram o salário-de-contribuição os valores relativos a alimentação in natura fornecida aos segurados empregados, ainda que a empresa não esteja inscrita no Programa de alimentação do Trabalhador - PAT.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA. ACÓRDÃO RECORRIDO. ADOÇÃO DAS RAZÕES DE DECIDIR.

Proposta no voto a confirmação e adoção da decisão recorrida e em não havendo novas razões de defesa perante a segunda instância é possibilitado ao Relator, a transcrição integral daquela decisão de primeira instância, a teor do § 3º do artigo 57 do RICARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento o Levantamento ALI.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Júnior, Luís Henrique Dias Lima, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Relatório

A autoridade lançadora lavrou o auto de infração Debcad nº 37.193.664-0, no valor principal de R\$ 5.017,88, referente às contribuições previdenciárias a cargo dos segurados no período de apuração de 1/2004 a 1/2006. O relatório fiscal do auto de infração, fls. 26/43, assim sintetizou a atuação:

9. A empresa efetuou pagamento de salário *in natura*, a título de auxílio-alimentação, sem, contudo, comprovar sua inscrição em programa aprovado pelo Ministério do Trabalho, notadamente o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), ficando sujeita ao lançamento das contribuições sociais-previdenciárias, nas competências 10/2005 e 11/2005.

10. A empresa efetuou pagamentos de mão-de-obra de profissionais, sem o devido registro em títulos próprios de sua contabilidade, a título de consultoria ou apropriando esses gastos em despesas operacionais das mais diversas naturezas, deixando também de declará-los em GFIP e Folhas de Pagamento, sujeita ao lançamento das contribuições sociais-previdenciárias, no período de 01/2004 a 09/2005.

11. A empresa remunerou dirigente, a título de consultoria, e também efetuou pagamentos de despesas pessoais e de bolsa de estudo, sendo que esses pagamentos também não foram declarados em GFIP, sujeita ao lançamento das contribuições sociais previdenciárias, no período de 05/2004 a 09/2005.

12. A empresa deixou de declarar, ou declarou apenas parcialmente, em GFIP e folhas pagamento as remunerações pagas a diversos professores que exerceram atividades regulares de coordenação de curso, docência e orientação de monografias (Regimento, artigos 3º e 4º) constantes dos calendários escolares; pagamentos esses comprovados através dos registros contábeis, do registro em Fichas Financeiras e de Recibos de Pagamentos a Autônomos (RPA), sujeita ao lançamento das contribuições sociais previdenciárias, no período de 03/2004 a 01/2006.

A ciência do lançamento ocorreu em 9/1/2009, fls. 166.

O contribuinte formalizou impugnação contra o lançamento em 10/2/2009, fls. 167/184, requerendo ao final:

1 - Anular os lançamentos de contribuições referentes aos coordenadores e professores, tanto em relação às atividades docentes como às de orientação de monografias, frente a inexistência de vínculo de emprego, mormente pela ausência de subordinação e habitualidade; .

2 - Anular os lançamentos de contribuições referentes aos prestadores de serviços eventuais, ou seja, de atividade meio da Autuada, como por exemplo, os serviços de implantação de sistema financeiro e de consultoria de marketing, pela inexistência de vínculo de emprego;

3 - Em relação a todos os autônomos:

3.1 - que seja mantido o enquadramento como contribuinte individual, ante a inexistência de vínculo laboral e conseqüente não incidência de contribuição para o RAT/SAT e contribuição a terceiros, por incidirem apenas sobre salários de empregados e avulsos e só sobre salários de empregados, respectivamente;

Sucessivamente:

3.2 - que sejam compensadas as retenções realizadas quando do pagamento dos professores e demais prestadores de serviços;

3.3 - que seja excluída a obrigação de retenção dos 11% (Lei nº 10.666/03) daqueles que contribuíram no teto ou parcialmente em outras fontes pagadoras;

4 - Em relação aos dirigentes:

4.1 - que sejam anulados os lançamentos incidentes sobre os valores recebidos a título de verba de representação e bolsa de pesquisa, porque meramente indenizatórias;

4.2 - que sejam anulados os lançamentos de contribuições para o SAT/RAT e de contribuições a terceiros, por só serem devidas sobre salários de empregados e avulsos e só sobre salários de empregados, respectivamente;

4.3 - que seja excluída a obrigação de retenção dos 11% (Lei nº 10.666/03), uma vez que todos os dirigentes contribuíram no teto em outra fonte pagadora;

5 - Anular os lançamentos de contribuição incidente sobre o pagamento de salário in natura;

6 - Que seja mantida a contratação de empresas prestadoras de serviços (pessoas jurídicas) de “treinamento e ensino”, porque o Plano de Custeio admite a contratação mesmo para atividades relacionadas com a atividade fim da contratante;

7 - Que sejam anulados os lançamentos incidentes sobre as notas fiscais emitidas por empresas optantes do Simples, por não existir substituição tributária em relação a microempresas e empresas de pequeno porte.

8 - Que sejam excluídos os lançamentos incidentes sobre valores pagos a pessoas jurídicas cuja espécie de serviço prestado; não se inclui no rol do art. 219 do Decreto 3.048/99, não existindo obrigação legal de qualquer contribuição patronal sobre os valores, como, por exemplo, no caso de Sociedade de Advogados.

9 - Requer diligência por parte da SRFB para verificar nos CNIS as contribuições recolhidas pelos C.I., a fim de que sejam deduzidos tais valores daqueles lançados a título de retenção.

Acórdão de Impugnação (fls. 208/218)

A autoridade julgadora concordou com a caracterização dos colaboradores como segurados empregados e concluiu pela incidência de RAT/SAT e de contribuições a terceiros.

Concorda que a contribuição incidente sobre a remuneração dos segurados empregados deve respeitar o limite do salário-de-contribuição e considerar os vínculos

empregatícios que aquele possuir. Porém, caberia ao segurado comprovar o desconto noutros vínculos em respeito aos arts. 78, 81 e 82 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005 e ao impugnante comprovar, por meio de documentos comprobatórios, que os contribuintes tiveram remunerações tributadas nos períodos de apuração correspondentes à fiscalização. Contudo, nada apresentou na fiscalização nem na formalização da defesa, razão por que manteve a infração.

Não realizou reparos em relação ao pagamento ao professor Horácio Walderlei Rodrigues, pois inexistente a menção a nota fiscal.

Desconsiderou a análise da retenção de 11% nas empresas optantes do Simples, pois estes valores não integraram o processo.

Não realizou reparos na autuação incidente sobre o auxílio alimentação por não estar inscrito no PAT.

Não realizou reparos na autuação incidente sobre as verbas alegadamente definidas como de representação e de bolsa de estudos.

Ao fim, julgou improcedente a impugnação.

Ciência postal em 12/3/2010, fls. 220.

Recurso Voluntário (fls. 221/239)

Recurso voluntário formalizado em 9/4/2010, em que reitera os termos da impugnação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e cumpre os pressupostos de admissibilidade, pois dele tomo conhecimento.

A análise das razões recursais estará organizada em conformidade com os tópicos que capitulam o recurso voluntário, nos moldes do acórdão recorrido.

Professores e Trabalhadores Administrativos: Enquadramento como Empregados

O recorrente entende que “*seja na função de docência, coordenação do curso ou até mesmo na orientação de monografia, não se configura o trabalho típico, porquanto lhe falta o elemento essencial da subordinação*”.

Comenta que os cursos oferecidos são específicos e, a depender do caso, ministrados em curtos períodos de tempo. Assim, a contratação de professores para períodos e disciplinas específicas se enquadraria na necessidade momentânea da empresa.

Defende a não habitualidade ou eventualidade do serviço prestado e a não subordinação.

Por estes argumentos, também repudia o lançamento dos prestadores de serviços para a realização de atividade-meio da empresa.

Vejamos.

Com base no Regimento do Núcleo de Pós-Graduação, a autoridade lançadora logrou identificar os elementos indispensáveis para caracterização do vínculo empregatício a bem do art. 12, I, “a” da Lei nº 8.212/91¹, cuja ausência, apenas de um daqueles, fulminaria por completo a relação de emprego e, assim, atrairia a razão da recorrente de se tratar de profissional autônomo. São estes os termos do relatório fiscal do auto de infração:

a) Do requisito da não eventualidade:

A expressão “não eventual” diz respeito à natureza do serviço e não à pessoa que o executa ou ao prazo de sua duração. Representa uma necessidade ligada à principal função da empresa. No caso do IPEJ os próprios objetivos estatutários (art. 2º) e o convênio firmado com o CESUSC garantem que o ensino de pós-graduação é a principal atividade da empresa.

No regimento interno do núcleo de pós-graduação (do art. 2º ao art. 6º), que é o objeto do convênio, está tipificada a exigência e a necessidade dos trabalhadores, tanto coordenadores, como professores e demais servidores administrativos. Aliás, poder-se-ia dizer que o IPEJ se confunde o próprio Núcleo de Pós-Graduação do CESUSC, mesmo porque o CESUSC por si só não executa essa atividade.

Veja-se o que diz a propaganda do CESUSC em sua página da WEB:

Mesmo em um mercado de trabalho saturado e competitivo, existem ótimas oportunidades de ascensão profissional. Para aproveitá-las, é preciso estar preparado e, principalmente, possuir especialização. O Cesusc auxilia você no seu caminho rumo ao topo, oferecendo uma série de cursos de Pós-Graduação “lato sensu”, em nível de especialização, voltados para a área do Direito e Administração e organizados em rigorosa conformidade com a regulamentação federal pertinente (Resolução nº 01, de 03 de abril de 2001, do Conselho Nacional de Educação - ligado ao Ministério da Educação).

O principal diferencial dos cursos do Cesusc está na excelente qualificação do seu corpo docente, composto por professores reconhecidos por suas competências teóricas e práticas. Afinal, para alcançar o sucesso, nada melhor do que aprender com quem já chegou lá!

A Faculdade de Ciências Sociais de Florianópolis, em convênio com o Instituto de Pesquisas e Estudos Jurídicos (IPEJ), oferece desde 2001 estes cursos de Pós-Graduação. Os currículos são inspirados nos melhores cursos do Brasil e do

¹ Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

exterior c seguem as diretrizes de excelência acadêmica da Fundação Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES).

b) Do requisito da subordinação:

Não sobrevivem dúvidas acerca da subordinação dos trabalhadores do IPEJ, pois, quando o regimento não o diz textualmente, essa conclusão é bastante elementar.

No caso dos Coordenadores além de sua contratação depender de indicação do Diretor Geral, o art. 3º do Regimento do Núcleo de Pós-Graduação, lhes impõe as atribuições previstas nos incisos de I a VII, sendo que o inciso VIII também lhes subordina a exercer quaisquer outras atividades e interesse do Núcleo ou determinadas pelo Regimento Geral da FCSF.

No caso dos professores, além de lhes ser exigida qualificação obrigatória em nível de pós-graduação (art. 4º), o artigo 5º do Regimento não deixa dúvidas quanto à subordinação, por exemplo: “ministrar aulas e realizar atividades nas datas e horários definidos pelo cronograma do curso”; “elaborar e cumprir planos de ensino segundo os conteúdos e objetivos presentes no projeto pedagógico do curso”.

No caso dos servidores administrativos então, essa subordinação é literal: “Os serviços de apoio administrativo serão prestados pela Secretaria, órgão subordinado diretamente ao Coordenador de Pós-graduação; integram a Secretaria todos os servidores e estagiários designados para o desempenho de tarefas administrativas” (art. 6º).

É visível que a empresa detém o gerenciamento, o controle e a administração do empreendimento econômico (atividade de ensino). A empresa é quem contrata os trabalhadores e comanda os serviços, é quem define a modalidade de atuação dos docentes inclusive determinando os horários e turmas. Exerce o poder de fiscalização e controle (art. 2º, inciso V), ou seja, exerce o poder de direção caracterizando assim a subordinação do trabalhador.

c) Do requisito da onerosidade (mediante remuneração):

A remuneração é a contraprestação pelo serviço executado, podendo ter por base uma unidade de tempo ou uma unidade de obra, no caso dos tarefeiros. No campo das contribuições sociais previdenciárias a remuneração está definida no inciso I do art. 28 da lei nº 8212, de 1991, como sendo: “a totalidade dos rendimentos recebidos pelo empregado a qualquer título, sob qualquer forma, bem como os ganhos habituais sob a forma de utilidades, destinados a retribuir o trabalho”.

No Relatório de Fatos Geradores, emitido por meio do Sistema de Auditoria Fiscal (SAFIS), anexo ao presente AIOP, estão identificados todos os pagamentos efetuados aos trabalhadores do IPEJ, em espécie ou sob forma de utilidades, os declarados e os não declarados pela empresa. O que comprova que todos os trabalhadores relacionados foram remunerados pela empresa em decorrência dos serviços executados. Também foram anexadas ao presente relatório cópias das folhas de pagamentos, cópias de recibos de pagamentos a autônomos e de planilhas financeiras das folhas de pagamentos, todos emitidos pela empresa.

14.3 Desta forma, considerando que a prestação de serviços foi feita nas dependências da empresa e com a utilização dos seus equipamentos; considerando que os trabalhadores exerceram atividades, nas quais se fizeram presentes os requisitos previstos no art. 12 da Lei 8.212, de 1991, da não eventualidade, de subordinação. e de trabalho mediante remuneração; nada mais restou à fiscalização senão proceder à devida caracterização da condição de segurado empregado desses trabalhadores, para fins de apuração das contribuições sociais previdenciárias devidas.

Após elencar os pressupostos para caracterização como empregado, i) ser pessoa física, ii) prestar serviço de natureza não eventual, iii) trabalhar para empregador, iv) prestar serviço sob dependência e direção do empregador (subordinação) e v) receber salários, está bem fundamentada a conclusão da acusação fiscal com o reconhecimento do sustentado vínculo trabalhista.

Ademais, por não ter o recorrente apresentados novas razões de defesa ou provas, quando comparadas com aquelas deduzidas em primeira instância, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais², aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – Ricarf, por estar a conclusão alcançada pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento deste Relator, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do teor de seu voto condutor.

Para ficar configurada a relação de emprego, é sabido que devem estar presentes os requisitos da não-eventualidade, subordinação, onerosidade e pessoalidade. Portanto, a fim de verificar se incidem as contribuições levantadas pela fiscalização da Receita Federal do Brasil, há a necessidade de se aferir se ficaram devidamente demonstrados no processo que se analisa cada um deles.

Iniciarei pela não-eventualidade.

No caso concreto, constato que foram considerados como segurados empregados trabalhadores que executam tanto as atividades-meio quanto as atividades-fim, vale dizer, a caracterização da relação de emprego se consumou desde os trabalhadores administrativos até os professores, coordenadores e orientadores de monografias. Entretanto, a natureza da atividade que executa o colaborador não é decisiva para se aferir o requisito em comento. Necessário é, segundo Maurício Godinho Delgado, examinar se a prestação do serviço ocorreu em virtude de um determinado e específico fato, acontecimento ou evento, ensejador de certa obra ou serviço. Contudo, não poderá ser considerado eventual um serviço que resulte em dilação temporal mais ampla. Mozart Victor Russomano expõe que a ideia de eventualidade corresponde a seu exato “conceito gramatical”. Nessa linha, é trabalho eventual “aquele que depende de acontecimento incerto, casual, fortuito. (...)”. Os fatos é que revelarão, portanto, se a tarefa do trabalhador na empresa é eventual ou permanente”.

Ora, ficou evidenciado nos autos que o IPEJ atua quase que integralmente na execução do convênio celebrado com o CESUSC, que prevê a execução em conjunto de cursos de aperfeiçoamento e cursos de pós-graduação lato sensu. Para concretização do objeto do convênio, o qual está inserido no objetivo social do Instituto, é certo que o IPEJ deve contar como um conjunto de trabalhadores por um determinado período.

Sabe-se também que referidos cursos não são realizados em espaços curtos de tempo, ao contrário, perduram por meses ou anos, como pode ser observado, a título exemplificativo, por meio do Regimento do Núcleo de Pós-Graduação do CESUSC, art. 9º, caput:

Todos os cursos de pós-graduação lato sensu da FCSF [Faculdade de Ciências Sociais de Florianópolis] possuem a duração de 18 (dezoito) meses, contados da data de início da primeira disciplina.

Assim, como se observa, existe uma continuidade na prestação dos serviços. Contudo, não só isso caracteriza a não-eventualidade. Esses programas de ensino também não são frutos de acontecimento incerto, casual ou fortuito, mas derivam do próprio objeto

² § 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

social do Instituto, que permanentemente necessita dos profissionais em questão para atingir os objetivos para os quais foi criado. Desse modo, é notório que o trabalho dos colaboradores em tela não são desenvolvidos em virtude de fato estranho à rotina do empregador, um fato não usual, um episódio extraordinário.

Sendo assim, denota-se, pelo que foi exposto, que o requisito da não-eventualidade está presente nas prestações de serviços em exame.

Quanto à onerosidade, é patente o intuito econômico dos prestadores dos serviços, que têm seus serviços retribuídos em espécie e/ou em forma de utilidades, conforme demonstrado nos autos.

A pessoalidade também se confirma. Isso é verificado, principalmente, por intermédio do Regimento do Núcleo de Pós-Graduação, no qual está estabelecido que os profissionais contratados devem executar as atividades correlatas às funções para os quais foram contratados. Dessa forma, não podem transferi-las a outros profissionais, caracterizando o *intuitu personae* do ajuste, já que os contratos se realizam com base na confiança recíproca entre as partes e de acordo com a capacidade técnica e feixes de aptidões de cada trabalhador, sendo conferido a cada um deles um conjunto de direito e deveres a serem cumpridos.

No que tange à subordinação, ela ocorre na medida em que, conforme relatado pela autoridade fiscal, a vontade dos trabalhadores é reduzida, uma vez que lhe são impostas as atribuições previstas no Regimento antes citado.

No que tange aos professores, é atribuído a eles a obrigação de elaboração e cumprimento dos planos de ensino de suas disciplinas segundo os conteúdos e objetivos presentes no projeto pedagógico do Curso, além de terem de realizar as avaliações e entregá-las nas datas marcadas de acordo com o art. 5º, II, do Regimento, bem como são lhe fixados as datas e os horários de trabalho e turmas em que ministrarão as aulas.

No caso dos coordenadores, a estes, conforme regimento, cabe elaborar a programação anual dos Cursos, submetendo-a à aprovação dos órgãos competentes da Faculdade e da Mantenedora. Com base nesta obrigação, nota-se claramente a subordinação técnica dos coordenadores, cujo produto de seu labor é submetido à aprovação da Faculdade e da Mantenedora.

De forma ainda mais clara acontece com os funcionários administrativos, os quais estão diretamente subordinados ao Coordenador de Pós-Graduação, conforme art. 6º do Regimento do Núcleo de Pós-Graduação.

Enfim, com base em tudo o que foi exposto, considero correta a caracterização dos colaboradores em apreço como segurados empregados do Instituto de Pesquisa e Estudo Jurídico.

Entendo estar correta a caracterização dos profissionais mencionados na condição de segurados empregados, nos termos do art. 12, I, “a” da Lei nº 8.212/91, e como consequência do enquadramento, também a exigência da alíquota de RAT/SAT incidente em sua remuneração.

Autônomos com Retenção no Teto ou Retenção Parcial em Outras Fontes

O recorrente defende a exclusão dos lançamentos referentes aos pagamentos a pessoas físicas prestadoras de serviço que já contribuem no *teto* da previdência social em outras fontes pagadoras ou, quando não atinjam o limite máximo da contribuição, que lhes seja exigida a diferença entre os valores sobre os quais sofreram retenção e o valor do teto de recolhimento.

Valho-me do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais³, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – Ricarf, por estar a conclusão alcançada pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento deste Relator, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do teor de seu voto condutor.

De fato, a contribuição incidente sobre as remunerações dos segurados deve ser apurada respeitando-se o limite máximo do salário-de-contribuição, tomando-se por base todos os vínculos que o segurado possui. Para tanto, o segurado deveria adotar os procedimentos previstos no artigo 78, 81 e 82 da IN nº 3, de 14/07/2005, a seguir reproduzidos:

Art. 78. O segurado empregado, inclusive o doméstico, que possuir mais de um vínculo, deverá comunicar a todos os seus empregadores, mensalmente, a remuneração recebida até o limite máximo do salário de contribuição, envolvendo todos os vínculos, a fim de que o empregador possa apurar corretamente o salário de contribuição sobre o qual deverá incidir a contribuição social previdenciária do segurado, bem como a alíquota a ser aplicada.

§ 1º Para o cumprimento do disposto neste artigo, o segurado deverá apresentar os comprovantes de pagamento das remunerações como segurado empregado, inclusive o doméstico, relativos à competência anterior à da prestação de serviços, ou declaração, sob as penas da lei, de que é segurado empregado, inclusive o doméstico, consignando o valor sobre o qual é descontada a contribuição naquela atividade ou que a remuneração recebida atingiu o limite máximo do salário de contribuição, identificando o nome empresarial da empresa ou empresas, com o número do CNPJ, ou o empregador doméstico que efetuou ou efetuará o desconto sobre o valor por ele declarado.

§ 2º Quando o segurado empregado receber mensalmente remuneração igual ou superior ao limite máximo do salário de contribuição, a declaração prevista no § 1º poderá abranger várias competências dentro do exercício, devendo ser renovada após o período indicado na referida declaração ou ao término do exercício em curso, ou ser cancelada caso houver rescisão do contrato de trabalho, o que ocorrer primeiro.

§ 3º O segurado deverá manter sob sua guarda cópia da declaração referida no § 1º, juntamente com os comprovantes de pagamento, para fins de apresentação ao INSS ou à fiscalização da SRP, quando solicitado.

§ 4º Aplica-se, no que couber, as disposições deste artigo ao trabalhador avulso que, concomitantemente, exercer atividade de segurado empregado.

Art. 81. O contribuinte individual que prestar serviços a mais de uma empresa ou, concomitantemente, exercer atividade como segurado empregado, empregado doméstico ou trabalhador avulso, quando o total das remunerações recebidas no mês for superior ao limite máximo do salário de contribuição deverá, para efeito de controle do limite, informar o fato à empresa em que isto ocorrer, mediante a apresentação:

I - do comprovante de pagamento ou declaração previstos no § 1º do art. 78, quando for o caso;

³ § 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

II - do comprovante de pagamento previsto no inciso V do art. 60, quando for o caso.

§ 1º O contribuinte individual que no mês teve contribuição descontada sobre o limite máximo do salário de contribuição, em uma ou mais empresas, deverá comprovar o fato às demais para as quais prestar serviços, mediante apresentação de um dos documentos previstos nos incisos I e II do caput.

§ 2º Quando a prestação de serviços ocorrer de forma regular a pelo menos uma empresa, da qual o segurado como contribuinte individual, empregado ou trabalhador avulso receba, mês a mês, remuneração igual ou superior ao limite máximo do salário de contribuição, a declaração prevista no inciso I do caput, poderá abranger um período dentro do exercício, desde que identificadas todas as competências a que se referir, e, quando for o caso, daquela ou daquelas empresas que efetuarão o desconto até o limite máximo do salário de contribuição, devendo a referida declaração ser renovada ao término do período nela indicado ou ao término do exercício em curso, o que ocorrer primeiro.

§ 3º O segurado contribuinte individual é responsável pela declaração prestada na forma do inciso I do caput e, na hipótese de, por qualquer razão, deixar de receber a remuneração declarada ou receber remuneração inferior à informada na declaração, deverá recolher a contribuição incidente sobre a soma das remunerações recebidas das outras empresas sobre as quais não houve o desconto em face da declaração por ele prestada, observados os limites mínimo e máximo do salário de contribuição e as alíquotas definidas no art. 79.

§ 4º A contribuição complementar prevista no § 3º deste artigo, observadas as disposições do art. 79, será de: I - onze por cento sobre a diferença entre o salário de contribuição efetivamente declarado em GFIP, somadas todas as fontes pagadoras no mês, e o salário de contribuição sobre o qual o segurado sofreu desconto; ou II - vinte por cento quando a diferença de remuneração provém de serviços prestados a outras fontes pagadoras que não contribuem com a cota patronal, por dispensa legal ou por isenção.

§ 5º O contribuinte individual deverá manter sob sua guarda cópia das declarações que emitir na forma prevista neste artigo juntamente com os comprovantes de pagamento, para fins de apresentação ao INSS ou à SRP, quando solicitado.

§ 6º A empresa deverá manter arquivadas, por dez anos, cópias dos comprovantes de pagamento ou a declaração apresentada pelo contribuinte individual, para fins de apresentação ao INSS ou à SRP, quando solicitado.

Art. 82. O contribuinte individual que, no mesmo mês, prestar serviços à empresa ou à equiparado e, concomitantemente, exercer atividade por conta própria, deverá recolher a contribuição social previdenciária incidente sobre a remuneração auferida pelo exercício de atividade por conta própria, respeitando o limite máximo do salário de contribuição.

Como se pode observar, caberia ao segurado, caso realmente possuísse outros vínculos, comprovar que já haviam sido descontados valores a título de contribuição previdenciária, a fim de considerá-las na apuração do tributo sobre as remunerações recebidas do IPEJ.

O fato é que o instituto, entendendo diversamente que não eram devidas as contribuições previdenciárias, não fez nenhum desconto do trabalhador em favor da Seguridade Social. Portanto, por um equívoco seu, o instituto teve que arcar com as contribuições não descontadas do segurado.

Ao órgão fiscalizador, por sua vez, compete constituir o crédito respectivo, para isso se utiliza de documentos fornecidos pela contribuinte. Todavia, em nenhum momento, quer durante a fiscalização, quer dentro do prazo de defesa, o instituto trouxe os documentos comprobatórios do que alega, vale dizer, que os contribuintes que tiveram suas remunerações taxadas nesta fiscalização já haviam sofrido nas mesmas competências retenção de contribuições previdenciárias.

Nesse tocante, imperioso é de se esclarecer que caberia à parte alegante o ônus da prova e não a este órgão julgador perquirir a existência de outros vínculos porventura existentes entre os segurados da autuada e outras fontes, motivo pelo qual se mantém inalterados os valores calculados no documento de débito.

Complemento o acórdão recorrido com a menção ao art. 216, § 28, do Regulamento da Previdência Social, assim redigido:

Art. 216. ...

§ 28 Cabe ao próprio contribuinte individual que prestar serviços, no mesmo mês, a mais de uma empresa, cuja soma das remunerações superar o limite mensal do salário-decontribuição, comprovar às que sucederem à primeira o valor ou valores sobre os quais já tenha incidido o desconto da contribuição, de forma a se observar o limite máximo do salário-de-contribuição. (Incluído pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

Ou seja, a empresa contratante só está dispensada de efetuar a retenção quando o contribuinte individual contratado comprovar já haver sofrido o desconto da contribuição previdenciária por outros contratantes no limite máximo.

Para tanto, natural que dispusesse de prova a justificar a não retenção, até por ser responsável pelo recolhimento, nos termos do § 5º do art. 33 da Lei nº 8.212/91:

Art. 33 ...

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

Sendo assim, mantenho o lançamento neste ponto.

Pagamentos Efetuados a Pessoas Jurídicas

Com base no art. 219 do Regulamento da Previdência Social, o recorrente defende o enquadramento de empresas contratadas para ministrar aulas como cessão de mão de obra na atividade de treinamento e ensino, a exemplo da empresa Aprende Direito Consultoria em Educação Ltda. Assim, mesmo que estejam presentes os elementos caracterizadores da relação de emprego, impossível o reconhecimento de vínculo empregatício entre empresa e prestador de serviços, ainda que este seja pessoa jurídica unipessoal.

Destaca que o fato de o Prof. Horácio Wanderley Rodrigues haver discriminado na nota fiscal “serviços educacionais – pedagogo” não descaracteriza os serviços realizados, e assim também os exemplos dos profs. Ruy Samuel Espíndola e Maurício Pereira.

Bem debatido na decisão recorrida, do exposto neste trecho, houve somente o lançamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre o pagamento de R\$ 750,00 ao Prof. Horácio Wanderley Rodrigues, em função de haver ministrado aula no dia 22/5/2004 e de inexistir qualquer menção à nota fiscal emitida pelo profissional e acusada nas razões do recurso voluntário.

Por esta razão, mantém-se o lançamento neste ponto.

Gastos com Alimentação in natura

O recorrente, a partir de jurisprudência colacionada, entende não subsistir o lançamento pelo descumprimento formal de inscrição no PAT.

A leitura do §9º do Relatório Fiscal do Auto de Infração (fls. 105) revela que a autoridade lançadora não questionou a forma de pagamento do auxílio alimentação, mas somente a não inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

O entendimento do STJ é de que, em se tratando de pagamento *in natura*, o auxílio alimentação não sofre incidência de contribuição previdenciária, **independentemente de inscrição no PAT**, pois ausente a natureza salarial da verba. Assim é a decisão consubstanciada no AgRg no REsp nº 1.119.787/SP:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. FGTS. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.

1. O pagamento do auxílio-alimentação in natura, ou seja, quando a alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, razão pela qual não integra as contribuições para o FGTS. Precedentes: REsp 827.832/RS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ 10/12/2007 p. 298; AgRg no REsp 685.409/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/06/2006, DJ 24/08/2006 p. 102; REsp 719.714/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/04/2006, DJ 24/04/2006 p. 367; REsp 659.859/MG, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/03/2006, DJ 27/03/2006 p. 171.

2. Ad argumentandum tantum, esta Corte adota o posicionamento no sentido de que a referida contribuição, in casu, não incide, esteja, ou não, o empregador, inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.

3. Agravo Regimental desprovido.

Com base no entendimento do STJ, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou o Ato Declaratório nº 03/2011, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 22/12/2011, com fundamento no Parecer PGFN/CRJ nº 2117/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda, que autoriza a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária, independentemente de inscrição no PAT”.

Conforme o art. 62, § 1º, II, “c” do RICARF, os conselheiros do CARF estão autorizados a afastar a aplicação de lei com base em ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522/2002. A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é sólida neste sentido:

Acórdão nº 9202-008.021, de 23/7/2019

ALIMENTAÇÃO IN NATURA. ISENÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE.

Não integram o salário-de-contribuição os valores relativos a alimentação in natura fornecida aos segurados empregados, ainda que a empresa não esteja inscrita no Programa de alimentação do Trabalhador - PAT.

Acórdão nº 9202-007.702, de 27/3/2019

ALIMENTAÇÃO IN NATURA. ISENÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE.

Não integram o salário-de-contribuição os valores relativos a alimentação in natura fornecida aos segurados empregados, ainda que a empresa não esteja inscrita no Programa de alimentação do Trabalhador - PAT.

Como o fundamento para o lançamento é apenas a não inscrição da empresa no PAT, então deve ser cancelado o levantamento ALI (competências 10/2005 e 11/2005).

Pagamentos a Dirigentes

O recorrente sustenta que os lançamentos correspondem a ressarcimento de despesas realizadas com a representação da entidade (ex. gastos com combustível, gastos com jantares).

Além disto, em relação à bolsa pesquisa concedida ao Prof. Alexandre Luiz Ramos, esta não detém a habitualidade para ser considerada salário de contribuição.

Por não ter o recorrente apresentados novas razões de defesa ou provas, quando comparadas com aquelas deduzidas em primeira instância, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais⁴, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – Ricarf, por estar a conclusão alcançada pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento deste Relator, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do teor de seu voto condutor.

Argumenta o IPEJ que as verbas objeto deste tópico se configuram em ressarcimentos de despesas realizadas com a representação da entidade e que a bolsa para pesquisa concedida foi paga isoladamente, não caracterizando a habitualidade. Além disso, questiona quanto às contribuições para SAT e terceiras entidades e fundos, bem como a respeito do limite do salário-de-contribuição.

No tocante ao tema, verifico que foram apurados os seguintes valores de contribuição previdenciária a cargo dos segurados, somando R\$ 220,00, conforme Relatório de Lançamentos (fl. 17):

1 - “Contribuição Contrib. Ind. S/RPA - EDMUNDO L. A. ARRUDA JR - CONSULTORIA, R\$ 110,00;

2 - “Contrib Contrib. Indiv. S/RPA - JOÃO SILVEIRA - Consultoria; R\$ 110,00.

⁴ § 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Portanto, consoante se pode denotar, no que se refere às supostas despesas com representação da entidade e à quantia paga a título de bolsa-pesquisa, não houve a constituição de contribuição previdenciária relativa à parte do segurado, mas somente sobre as importâncias pagas em função de consultoria realizada pelos sócios Edmundo e João Silveira.

É de se registrar ainda que os trabalhadores em comento não foram enquadrados como segurados empregados pelo fiscal, em virtude disso quanto à presente matéria não se está cobrando as contribuições resultantes da aplicação da alíquota RAT nem as contribuições a terceiras entidades e fundos.

Em se tratando do limite do salário-de-contribuição supostamente não observado pela autoridade lançadora, de acordo com o que foi analisado no item III deste relatório, caberia a impugnante trazer os elementos de prova demonstrando que os contribuintes já contribuíram para a Previdência Social em outras fontes. Respeitante a valores recebidos do IPEJ, já que as folhas de pagamento da entidade compõe os autos, observo que na competência 05/2004, que se refere ao lançamento em comento, os Srs. João Silveira e Edmundo Arruda, não figuraram na folha de pagamento da entidade, conseqüentemente não sofreram retenção de valores em favor da Seguridade Social.

Dessa forma, como não ficou demonstrado que os segurados em questão já tinham sido tributados em relação às contribuições previdenciárias por si devidas, entendo correto o procedimento fiscal em taxar as suas remunerações à alíquota de 11%.

Demais Argumentos

Os pagamentos efetuados a microempresas é um argumento prejudicado por não estar relacionado ao lançamento em questão.

CONCLUSÃO

Voto em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para que seja excluído do lançamento o levantamento ALI.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem