



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12268.000220/2009-28
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-010.170 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 1 de fevereiro de 2023
Recorrente ESTADO DO PARANA SEC TRAB EMP PROM SOC
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2004 a 31/12/2004

DIÁRIAS. FATO GERADOR.

A verba paga a título de “diária”, não sujeita à comprovação da despesa de viagem ou excedente a 50% do salário mensal, tem natureza remuneratória, integrando o salário de contribuição, fato gerador de contribuição previdenciária

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Joao Mauricio Vital – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado(a)), Joao Mauricio Vital (Presidente).

Relatório

Conforme Relatório Fiscal e anexos, o Auto de Infração em epígrafe, DEBCAD 37.035.916-0, se refere a crédito tributário do período maio a dezembro de 2004, no valor de R\$ 10.017,61, relativo a contribuições sociais previdenciárias de ônus dos segurados incidentes sobre diárias a comissionados; sobre salários pagos em atraso a comissionados com nomeações retroativas; sobre décimo terceiro salário pago em rescisão contratual à Denise Gasparello, constantes de folha de pagamento de pessoal especial – Folha PPE, e sobre décimo terceiro salário a Roque Zimmermann, constantes de folha de pagamento suplementar. Foram lançadas, ainda, diferenças de retenção de 11% sobre notas fiscais de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra pela empresa, Sodhebras.

Inconformado com o lançamento fiscal o sujeito passivo apresentou defesa, alegando, em síntese:

=> Não é devida contribuição previdenciária sobre diárias a funcionários comissionados porque a regra do §8º do art. 214 do RPS, transcrito no Relatório Fiscal, decorre do art. 457, §2º da CLT, que é regra trabalhista incompatível com o regime jurídico de trabalho do funcionário público comissionado.

=> É também indevida a contribuição sobre salários pagos em atraso, recebidos acumuladamente, porque, tanto para a retenção do Imposto de Renda, como a exigência da contribuição previdenciária, vigora o regime de caixa, devendo ser considerado o total recebido.

=>As contribuições devidas sobre o 13º de 2004 foram integralmente recolhidas conforme documentos anexos. Logo, não há a diferença apontada no Relatório Fiscal.

=> Requer, ainda, em caso de procedência do lançamento, sobrestamento do processo até o processamento de encontro de contas em andamento, relativo a crédito do sujeito passivo em face da absorção da responsabilidade pela aposentadoria dos servidores que sempre contribuíram para o INSS, nos termos do art. 202, §2º da Constituição Federal de 1988.

A DRJ Belo Horizonte, na análise da impugnação, manifesta o seu entendimento no sentido de que:

=> O débito relativo a retenção é matéria incontroversa, eis que a autuada não o contestou, apenas alegou recolhimento conforme documentos anexos.

Analisando os comprovantes de recolhimentos juntados pela defesa, verificamos que os mesmos foram efetuados no prazo de impugnação, constando dados que vinculam as guias de recolhimento ao débito notificado (nº do processo, nº da nota fiscal, competências lançadas e valores originários). Entretanto, a emissão dessas guias de recolhimento não observou as orientações constantes do Auto de Infração, eis que foram emitidas pelo próprio contribuinte. Logo, para que os valores recolhidos possam ser deduzidos do débito lançado, é necessário, porém, posterior procedimento específico, de apropriação de guias (fls 168/189 volume I), a ser adotado junto ao setor competente da Delegacia da Receita Federal de origem.

No que toca à parte controversa do débito, tem-se que, consoante Relatório Fiscal, incidiram contribuições previdenciárias, dentre outros, sobre parcelas remuneratórias pagas a funcionários públicos estaduais comissionados, a título de “diárias de viagem” não sujeitas a comprovação e superiores a 50% do salário mensal.

Os servidores públicos comissionado são segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social na qualidade de “segurados empregados”, conforme art. 9º, inciso I, alínea “i” do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Para os segurados empregados, de acordo com a Lei 8.212/91, art. 28, inciso I, na redação dada pela Lei 9.528/97, o fato gerador da contribuição previdenciária é : “.....a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial,”

Logo, para os segurados empregados, inclusive os servidores públicos comissionados, o fato gerador da contribuição previdenciária é, independentemente da denominação dada, a totalidade de rendimentos destinados a retribuir o trabalho.

A verba paga a título de “Diária” tem natureza indenizatória somente quando sujeita a prestação de contas. Do contrário, quando o seu pagamento se der independentemente de comprovação das despesas caracteriza retribuição pelo trabalho, de natureza remuneratória e integrante do salário de contribuição.

Na hipótese da “diária” não ultrapassar a 50% do salário mensal, é considerada de natureza não remuneratória, não integrante do salário de contribuição, mesmo que não se sujeite à prestação de contas, em razão de expressa disposição do art. 457, §2º da CLT e alínea “h” do §9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

No caso concreto, a verba é paga sem que haja comprovação das despesas de viagem. Logo, não se trata de verba de natureza indenizatória.

Também não se enquadra na hipótese excluída da tributação pela alínea “h” do §9º do art. 28 da Lei 8.212/91, porque excede 50% do salário mensal do comissionado. Trata-se, pois, de rubrica remuneratória, destinada a retribuir o trabalho, integrando, assim, o salário de contribuição, fato gerador de contribuição previdenciária.

Procedente, assim, o lançamento fiscal sobre os valores pagos a título de diárias a comissionados.

Quanto ao débito relativo a salários pagos em atraso, recebidos acumuladamente, registre-se, de início, que o artigo 22, inciso I, da Lei 8.212/91, descreve como hipótese de incidência da contribuição previdenciária a cargo da empresa: tanto a remuneração paga, como a devida ou creditada, a qualquer título aos segurados empregados. A mencionada fórmula foi repetida pelos artigos 28, inciso I, e artigo 30, inciso I da mesma Lei.

Temos portanto que o fato gerador da contribuição previdenciária ocorre tanto com o pagamento, quanto com a prestação de serviço ou o efetivo trabalho realizado, ainda que assim considerado por ficção legal, pois é a partir daí que surge para empresa a obrigação ou o dever de remunerar o empregado.

A prestação do serviço, por si só, dá origem aos seguintes direitos e obrigações, ainda que a remuneração não tenha sido integralmente paga: **a)** direito material do trabalhador aos créditos de natureza trabalhista; **b)** direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário resultante, que se estende por cinco anos; **c)** obrigação de pagar os tributos correspondentes, que recaem sobre o contratante e o contratado.

Caso o pagamento preceda a prestação de serviço será ele próprio o fato gerador porque integraliza a hipótese de incidência. Nos demais casos, que é a regra em nossa sistemática trabalhista, ou seja, primeiro a prestação do trabalho, depois o pagamento, não será este o fato gerador, pois já concretizada hipótese de incidência anterior, qual seja a prestação de serviço ou trabalho. Como a remuneração passa a ser devida com a prestação do trabalho, desde lá preenche o fato gerador a hipótese de incidência tributária.

Assim, se por algum motivo o pagamento da remuneração não se der no mês subsequente em que foi prestado o trabalho, é devida a contribuição previdenciária a partir desta data, pois com a prestação do serviço, surgiu o dever de remunerar, consumando-se neste momento o fato gerador.

Neste sentido, vale lembrar o pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça no julgamento proferido no Recurso Especial 221365/RS, publicado no D.J., de 17/12/1999, que trata do fato gerador da contribuição do empregado. Vale, ainda, transcrever trecho do voto em que o relator do referido processo, Ministro José Delgado, afirma ser a prestação do serviço o momento de ocorrência do fato gerador:

"(...) O acórdão recorrido não merece censura. Está correto, ao meu entender, quando assenta que o fato gerador da contribuição dos empregados para a seguridade social é determinado, materializado, pela prestação de serviço e situado, quanto ao tempo, no mês em que tal foi prestado, por, a partir da conjugação desses dois elementos, surgir o direito à remuneração.(grifamos)

Assim, desde que se torne devida a verba de natureza remuneratória, já ocorre o fato gerador da contribuição previdenciária, se aperfeiçoando a obrigação tributária, independente de ser efetivamente paga ou não.

Assim, não prevalece a tese da defesa, de que sobre a contribuição previdenciária incide o regime de caixa. Procedente, pois, o lançamento fiscal relativo a contribuição sobre salários pagos em atraso, recebidos acumuladamente.

Quanto às contribuições sobre o 13º de 2004, os documentos juntados pela defesa foram incapazes de demonstrar os recolhimentos das contribuições objeto do lançamento fiscal, quais sejam: - sobre o décimo terceiro salário pago em rescisão contratual à Denise Gasparello, constantes de folha de pagamento de pessoal especial – Folha PPE, e sobre o décimo terceiro a Roque Zimmermann, constantes de folha de pagamento suplementar.

De acordo com o art. 16, §º do Decreto 70.235/72 § 4º, a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

Rejeita-se, portanto, a alegação de pagamento da contribuição sobre o 13º salário.

Quanto ao pedido de sobrestamento do processo. após o seu julgamento, sob o argumento de existência de processo de encontro de contas em andamento, é matéria estranha aos autos. O processo de encontro de contas segue rito próprio, distinto do processo administrativo fiscal. Ademais, o sobrestamento requerido foge à alçada das Delegacias de Julgamento, cujas competências encontram-se definidas no art. 233, da Portaria MF nº 203, de 14/05/2012 .

Pelo exposto, vota a DRJ pela improcedência da impugnação e manutenção crédito tributário lançado.

Em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte segue sustentando que:

=> os valores pagos pela empresa, através das GPS anexadas referem-se exatamente às diferenças apontadas pelo Auditor Fiscal, acrescidas das multas incidentes, razão porque insustentável a decisão proferida que julga improcedente a impugnação porque seria necessário um procedimento específico de apropriação de guias. Requer, assim, a reforma da decisão para reconhecer a atual insubsistência do auto.

=> Embora os comissionados sejam atualmente considerados contribuintes obrigatórios, seu regime jurídico não se confunde com o dos empregados regidos pela CLT. Trata-se de regra tipicamente trabalhista, visando proteger o hipossuficiente de manobras fraudulentas intentadas pelo empregador, para fins de mascarar verdadeiro salário com diárias, que não refletem em FGTS, férias, 13º salário, etc. Tal regra revela-se claramente incompatível com o regime jurídico do funcionário público comissionado, já que a ele não se aplicam as normas celetárias. Não por acaso o §8º do artigo 214, determina que constitui salário contribuição "o valor das diárias para viagem, quando excedente a cinquenta por cento da remuneração mensal do empregado".

Tal norma existe apenas para guardar coerência com o que consta da CLT. A alusão a "empregado" não é por acaso. Assim, seja porque a norma expressamente se refere a empregado, seja porque decorre de norma celetista, não é possível sua aplicação a funcionários públicos comissionados. Indevida, assim, a contribuição previdenciária sobre tais parcelas, já que não se tratam os segurados de empregados, requerendo por tais motivos seja reformada a decisão proferida

=> Os rendimentos recebidos acumuladamente seguem a regra geral quanto a limites e isenções. Assim, se o comissionado recebe remunerações acumuladamente, o regime a ser praticado tanto para retenção fiscal quanto previdenciária é o de caixa, vale dizer, considerando total recebido, Não há ilegalidade em tal procedimento, sendo indevida a diferença apontada.

=> A contribuição previdenciária sobre o 13º salário de 2004 foi integralmente recolhida, como se infere do documento que acompanhou a impugnação, não se observando a diferença apontada pelo Relatório. Também aqui merece reforma a decisão.

Voto

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

Entendo que deve ser mantida a decisão da DRJ em sua integralidade. Vejamos novamente os pontos abordados e questionados em sede de Recurso Voluntário.

Quanto aos valores pagos pela empresa, através das GPS anexadas, merece repetir que foram efetuados no prazo de impugnação, constando dados que vinculam as guias de recolhimento ao débito notificado (nº do processo, nº da nota fiscal, competências lançadas e valores originários). Entretanto, a emissão dessas guias de recolhimento não observou as orientações constantes do Auto de Infração, eis que foram emitidas pelo próprio contribuinte. Logo, para que os valores recolhidos possam ser deduzidos do débito lançado, é necessário, porém, posterior procedimento específico, de apropriação de guias (fls 168/189 volume I), a ser adotado junto ao setor competente da Delegacia da Receita Federal de origem.

Quanto ao argumento de que "empregado" celetista não pode ser equiparado a funcionários públicos comissionados vale reiterar que os servidores públicos comissionados são segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social na qualidade de "segurados empregados", conforme art. 9º, inciso I, alínea "i" do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Para os segurados empregados, inclusive os servidores públicos comissionados, o fato gerador da contribuição previdenciária é, independentemente da denominação dada, a totalidade de rendimentos destinados a retribuir o trabalho.

A verba paga a título de "Diária" tem natureza indenizatória somente quando sujeita a prestação de contas. Do contrário, quando o seu pagamento se der independentemente de comprovação das despesas caracteriza retribuição pelo trabalho, de natureza remuneratória e integrante do salário de contribuição.

No caso concreto, a verba é paga sem que haja comprovação das despesas de viagem. Logo, não se trata de verba de natureza indenizatória.

Também não se enquadra na hipótese excluída da tributação pela alínea "h" do §9º do art. 28 da Lei 8.212/91, porque excede 50% do salário mensal do comissionado. Trata-se, pois, de rubrica remuneratória, destinada a retribuir o trabalho, integrando, assim, o salário de contribuição, fato gerador de contribuição previdenciária.

Procedente, assim, o lançamento fiscal sobre os valores pagos a título de diárias a comissionados.

Temos também o argumento de que os rendimentos recebidos acumuladamente seguem a regra geral quanto a limites e isenções. Assim, se o comissionado recebe remunerações acumuladamente, o regime a ser praticado tanto para retenção fiscal quanto previdenciária é o de caixa, vale dizer, considerando total recebido,

Entendo que os salários pagos em atraso, recebidos acumuladamente, é hipótese de incidência da contribuição previdenciária a cargo da empresa.

O fato gerador da contribuição previdenciária ocorre tanto com o pagamento, quanto com a prestação de serviço ou o efetivo trabalho realizado, ainda que assim considerado por ficção legal, pois é a partir daí que surge para empresa a obrigação ou o dever de remunerar o empregado.

Se por algum motivo o pagamento da remuneração não se der no mês subsequente em que foi prestado o trabalho, é devida a contribuição previdenciária a partir desta data, pois com a prestação do serviço, surgiu o dever de remunerar, consumando-se neste momento o fato gerador.

Assim, desde que se torne devida a verba de natureza remuneratória, já ocorre o fato gerador da contribuição previdenciária, se aperfeiçoando a obrigação tributária, independente de ser efetivamente paga ou não.

Dessa forma, não prevalece a tese da defesa, de que sobre a contribuição previdenciária incide o regime de caixa. Procedente, pois, o lançamento fiscal relativo a contribuição sobre salários pagos em atraso, recebidos acumuladamente.

Quanto às contribuições sobre o 13º de 2004, os documentos juntados pela defesa foram incapazes de demonstrar os recolhimentos das contribuições objeto do lançamento fiscal, quais sejam: - sobre o décimo terceiro salário pago em rescisão contratual à Denise Gasparello, constantes de folha de pagamento de pessoal especial – Folha PPE, e sobre o décimo terceiro a Roque Zimmermann, constantes de folha de pagamento suplementar.

De acordo com o art. 16, §º do Decreto 70.235/72 § 4º, a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual. Rejeita-se, portanto, a alegação de pagamento da contribuição sobre o 13º salário.

Desta feita, entendo que deve ser dado NEGADO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e mantido o lançamento fiscal na sua integralidade, conforme decisão de piso.

É como voto.

CONCLUSÃO:

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso, nos moldes acima expostos.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal

Fl. 8 do Acórdão n.º 2301-010.170 - 2ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12268.000220/2009-28