



**Processo nº** 12268.000223/2009-61  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2301-010.328 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 8 de março 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 e Joao Mauricio Vital (Presidente).

## Relatório

Conforme Relatório Fiscal e anexos, o Auto de Infração em epígrafe, DEBCAD 37.035.919-4, se refere a crédito tributário do período maio a dezembro de 2004, no valor de R\$ 1.329,18, relativo a aplicação de multa administrativa por infração ao art. 30, inciso I, alínea “a” da Lei 8.212/91 e alterações posteriores, ao art. 4º da Lei 10.666/2003 e ao art. 216, inciso I alínea “a” do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, pelo fato do sujeito passivo não ter arrecadado, mediante desconto, as contribuições dos segurados incidentes sobre diárias a comissionados; sobre salários pagos atrasados 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 a Roque Zimmermann, constantes de folha de pagamento suplementar.

Inconformado com o lançamento fiscal o sujeito passivo apresentou defesa, alegando, em síntese, que a multa objeto do lançamento fiscal é de natureza acessória ao tributo exigido no processo principal (AI 37.035.917-8).

Assim, requer que a impugnação a este AI seja apreciada em conjunto com aquela apresentada no processo de DEBCAD 37.035.917-8.

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

=> O processo em questão é conexo com os processos Nº 12268.000220/2009-28/ DEBCAD 37.035.916-0 e Nº 12268.000221/2009-72/ DEBCAD 37.035.917-8, que exigem, respectivamente, contribuições sociais previdenciárias de ônus dos segurados e contribuições sociais previdenciárias patronais, inclusive SAT/RAT, ambas, incidentes sobre diárias a comissionados; sobre salários pagos atrasados, 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 a Roque Zimmermann, constantes de folha de pagamento suplementar. No processo Nº 12268.000220/2009-28 / DEBCAD 37.035.916-0 foram lançadas, ainda, diferenças de retenção de 11% sobre notas fiscais de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra pela empresa, Sodhebras.

Os referidos processos foram nesta ocasião julgados procedentes, através dos Acórdãos de números 02-41547 e 02-41548, que confirmaram os lançamentos fiscais pelas razões abaixo reproduzidas.

Consoante Relatório Fiscal, incidiram contribuições previdenciárias 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 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, 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 recai 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 o 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.

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

Em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte segue sustentando os mesmos argumentos.

**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 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.

Não tendo o sujeito passivo arrecadado mediante desconto as contribuições previdenciárias de ônus do segurados incidentes sobre os fatos geradores acima comentados restou caracterizada a infração objeto do lançamento fiscal e, em consequência, devida a multa lançada.

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

