



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16095.720221/2012-78
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2301-010.423 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 5 de abril de 2023
Recorrente TRANSCASTRO MULTIMODAL SÃO PAULO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

VIAGEM A SERVIÇO DA EMPRESA. DESPESAS. RESSARCIMENTO. NÃO COMPROVAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA

. Quando não comprovado que os pagamentos feitos aos trabalhadores se destinavam, efetivamente, ao ressarcimento de despesas de viagem a serviço da empresa, os valores por esta despendidos integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e das destinadas a terceiros

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em de rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

João Mauricio Vital – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle e João Mauricio Vital (Presidente).

Relatório

Consoante o relatório fiscal (REFISC) anexado às fls. 60 a 63, no curso do procedimento de fiscalização na empresa TRANSCASTRO MULTIMODAL SÃO PAULO LTDA., instaurado para a verificação do cumprimento, pela referida pessoa jurídica, de suas obrigações relativas às contribuições destinadas à previdência social e a outras entidades e fundos, foram lavrados os seguintes autos de infração:

AI	OBJETO	VALOR
37.344.757-4	Referente à contribuição prevista no inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212/91, incidentes sobre remunerações não declaradas em GFIP, pagas a segurados contribuintes individuais no período de janeiro a dezembro de 2008.	61.043,96
37.344.758-2	Referente à contribuição prevista no art. 21 da Lei nº 8.212/91, incidentes sobre remunerações não declaradas em GFIP, auferidas por segurados contribuintes individuais no período de janeiro a dezembro de 2008	32.613,89
37.344.759-0	Referente às contribuições de que trata o art. 7º, inciso II e §§ 1º e 2º, da Lei nº 8.706/93, destinadas ao SEST - SERVIÇO SOCIAL DO TRANSPORTE e AO SENAT - SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM DO TRANSPORTE, incidentes sobre remunerações não declaradas em GFIP, pagas a segurados contribuintes individuais no período de janeiro a dezembro de 2008..	1.012,49

Ainda nos termos do mencionado relatório: Constituem fatos geradores das contribuições lançadas:

a) as remunerações pagas a transportadores autônomos, filiados à previdência social na condição de segurados contribuintes individuais, cuja base de cálculo, nos termos do § 4º do art. 201 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, corresponde a 20% do valor bruto do frete, carreto ou transporte; e

b) as remunerações pagas a segurados contribuintes individuais, pela prestação de serviços de 2º) advocacia à empresa.

Os documentos examinados durante a auditoria fiscal foram as GPS – GUIAS DA PREVIDÊNCIA SOCIAL, GFIP – GUIA DE RECOLHIMENTO DO FGTS E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL, os recibos de pagamento aos segurados acima referidos e os livros Diário e Razão;

Os presentes lançamentos resultam das diferenças entre as contribuições declaradas pela empresa em GFIP e as apuradas por meio do exame da contabilidade, conforme detalhado nas planilhas analíticas intituladas “4.02.01.01 SERVS. PRESTADOS 3ºS P.F. GERAL” (fl. 67) e “3.02.01.02 SERVS. PRESTADOS 3ºS P.F. CARRET” (fls. 68 a 71);

Na apuração da contribuição dos próprios segurados, foi observado o limite máximo mensal do salário-de-contribuição. Os autos de infração são compostos dos seguintes levantamentos:

13 – SERV TERCEIROS PF CARRET (competência 11/2008)
131 – SERV TERCEIROS PF CARRET (competências 01 a 10/2008)
132 – SERV TERCEIROS PF CARRET (competência 12/2008)
W1 – SERV TERCEIROS PF GERAL (competência 11/2008)
W11 – SERV TERCEIROS PF GERAL (competências 01 a 10/2008)
W12 – SERV TERCEIROS PF GERAL (competência 12/2008)

As alíquotas aplicadas sobre os as bases de cálculo apuradas pela fiscalização são as seguintes

FPAS/INSS - Contribuição da empresa	20%
FPAS/INSS - Contribuição dos segurados	11%
Fundo “Outras Entidades” – SEST	1,5%
Fundo “Outras Entidades” – SENAT	1,5%

Para efeito de aplicação da multa, foi observado o princípio da penalidade mais benéfica ao contribuinte, conforme o demonstrativo “SAFIS – COMPARAÇÃO DE MULTAS” (fls. 65 e 66) e a planilha “CÓD. FUND. LEGAL 68 PARA FINS DE COMPARAÇÃO DA MULTA” (fl. 64), disto resultando que: nas competências 01 a 10 e 12/2008, foi aplicada a multa de 75%, de que trata o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96; e na competência 11/2008, foi aplicada a multa de 24%, prevista na alínea “a” do inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91.

DA IMPUGNAÇÃO. Inconformada com os lançamentos, a empresa impugnou-os por meio do expediente anexado às fls. 118 a 134, em que formula as seguintes alegações, em síntese:

COM RELAÇÃO ÀS CONTRIBUIÇÕES LANÇADAS - Os pagamentos efetuados aos carreteiros autônomos são reembolso de despesas, ou seja, correspondem a valores que a empresa adianta-lhes como diárias para fazer frente a despesas de viagem, procedimento este que é normal para empresas do ramo de transporte;

A Lei nº 8.212/91 (art. 28, § 9º, alíneas “h” e “m”) prevê as hipóteses das verbas que não integram o salário-de-contribuição para fins previdenciários, e as verbas discutidas nesta autuação estão fora do campo de incidência, motivo pelo qual os autos de infração ora impugnados são totalmente improcedentes;

Tais verbas não são devidas em razão da mera atividade como vale transporte comum, mas sim trata-se de pagamento de diárias devidas e pagas mediante reembolso de despesas;

Além disso, os valores dessas diárias não são superiores a 50% da remuneração dos empregados (sic), de modo que não incorporam ao salário-de-contribuição, consoante as alíneas “h” e “m” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

COM RELAÇÃO À MULTA - É totalmente indevida a multa aplicada de 75%, ou seja, a multa pela suposta ausência de declaração ou declaração inexata em GFIP, uma vez que lavrada no mesmo auto de infração da autuação do crédito tributário;

O próprio art. 9º, *caput*, do Decreto n.º 70.235/72 estabelece a impossibilidade de, na mesma autuação, serem aplicadas multas isoladas (de ofício ou punitivas), de modo que a presente exigência de multa de ofício é totalmente ilegal e ilícita, já que aplicada por meio não admitido em lei, confundindo conceitos de tributo e de condutas ilícitas, devendo ser desconstituída a multa aplicada de 75%;

A boa-fé do contribuinte está plasmada em suas declarações ao Fisco, bem assim em sua escrita contábil, que por um erro de lançamento, agrupou despesas em um só controle, quando na verdade tais despesas correspondem a diárias e triênios não habituais;

Assim, também por este motivo, não cabe a aplicação de multa punitiva de ofício pela alíquota de 75%, podendo-se falar, eventualmente ao argumento de mérito, em multa de mora, caso não seja acatada a tese aqui guerreada

De todo modo, se não são devidas tais verbas, tampouco, na espécie, a obrigação de declaração em GFIP é devida, isso por conta da desnecessidade de declarar o reembolso de despesa como tal.

A DRJ Ribeirão Preto, na análise da peça impugnatória, manifestou seu entendimento no sentido de que:

=> Ainda em sede de preliminar, destacamos que na referida peça a autuada não faz qualquer alusão à matéria de que trata os levantamentos “W1 – SERV TERCEIROS PF GERAL”, “W11 – SERV TERCEIROS PF GERAL” e “W12 – SERV TERCEIROS PF GERAL”, motivo pelo qual devem eles ser qualificados como incontroversos e, portanto, ratificados, de plano, por esta 6ª Turma.

Feitos estes esclarecimentos, lancemo-nos ao exame das razões expandidas pelo sujeito passivo, as quais se restringem, como vimos, aos levantamentos “13 – SERV TERCEIROS PF CARRET”, “131 – SERV TERCEIROS PF CARRET” e “132 – SERV TERCEIROS PF CARRET”, bem como às multas acrescidas às contribuições por meio deles lançadas.

COM RELAÇÃO AOS PAGAMENTOS A CARRETEIROS AUTÔNOMOS

Sem dúvida, a primeira das alegações acima é a mais importante das expandidas pelo sujeito passivo, eis que guarda estreita relação de pertinência com o aspecto material das regras de incidências arroladas no item “FUNDAMENTOS LEGAIS DAS RUBRICAS” do relatório “FLD – FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO” das contribuições lançadas, de modo que, da decisão acerca dela proferida por este Colegiado, ter-se-á por confirmada ou infirmada a própria ocorrência dos fatos geradores das contribuições lançadas.

Ocorre que, apesar de sua inquestionável relevância, tal alegação padece de duas deficiências capitais.

A primeira delas consiste em não se fazer acompanhar de um único elemento sequer de prova de sua veracidade.

Com efeito, a autuada não traz aos autos qualquer documento destinado à comprovação de que os pagamentos efetuados aos carreteiros autônomos retro mencionados correspondem, de fato, a meros reembolsos de despesas de viagem a serviço da empresa – hipótese em que realmente não teria ocorrido o fato gerador de qualquer das contribuições exigidas nos autos de infração em comento –, e não, como entendeu a fiscalização, que tais desembolsos se deram a título de remunerações por serviços prestados pelos aludidos trabalhadores à “TRANSCASTRO”.

Ao contrário, como se depreende da leitura da peça de fls. 118 a 134, o sujeito passivo limitou-se à simples alegação, não se desincumbindo, destarte, do *ônus probandi* que sobre ele recai por força do seguinte dispositivo do Decreto nº 70.235/72:

Aliás, por não provado, como se disse, que os pagamentos em comento se tratam, efetivamente, de reembolsos de despesas de viagem, ou de “diárias para viagem”, também não se há de atribuir relevância à alegação de que seus valores não são superiores a 50% da remuneração dos empregados, não incorporando, destarte, ao salário-de-contribuição, consoante as alíneas “h” e “m” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Com efeito, embora a lei de custeio realmente exclua do campo de incidência das contribuições previdenciárias as “diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal” (alínea “h” do § 9º do art. 28), a aplicação desse dispositivo ao caso concreto aqui trazido à baila fica obstada pela ausência de comprovação a que vimos de nos referir nos parágrafos antecedentes.

Da mesma forma, tal inexistência de prova implica a impossibilidade de se acolher o pedido de desconstituição dos créditos lançados, a pretexto de subsunção do caso concreto às hipóteses descritas nas alíneas “h” e “m” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, que assim preveem:

A segunda deficiência da alegação inicial da empresa está em que ela não explica por que os supostos reembolsos de despesas para viagem foram contabilizados da forma como se constata mediante o “RAZÃO ANALÍTICO” juntado às fls. 84 a 114.

É dizer, se os pagamentos em apreço correspondem, efetivamente, a meros reembolsos de despesas de viagem, por que foram eles contabilizados mediante lançamentos a débito na conta “42102”, cujo título é “SERVS. PRESTADOS 3ºS P.F. CARRET”? Ainda, tendo em vista o histórico desses lançamentos, por que esses carreteiros atestaram a efetivação dos aludidos reembolsos via a emissão de “RPA – RECIBO DE PAGAMENTO A AUTÔNOMO”, quando se sabe que este documento visa a comprovar o pagamento de **remuneração por serviços prestados** por trabalhadores autônomos?

Em realidade, a ausência de resposta a tais perguntas, aliada à inexistência de provas a que nos referimos há pouco, exclui a possibilidade de se dar crédito às alegações da

defesa, motivo pelo qual devem os membros desta 6ª Turma desconsiderá-las e, por consequência, ratificar o procedimento fiscal

COM RELAÇÃO À MULTA

Como se percebe nestes dizeres da impugnação, o auditor notificante teria afrontado o disposto no *caput* do art. 9º do Decreto n.º 70.235/72 ao formular exigência, num mesmo auto de infração, da multa de ofício de 75%, prevista no inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, e da multa “*pela suposta ausência de declaração ou declaração inexata em GFIP*”.

No entanto, o fato imputado à fiscalização – é dizer, a exigência daquelas duas espécies de multa num só auto de infração – simplesmente não ocorreu!

Para demonstrá-lo, principiemos pela reprodução, do formulário “TERMO DE ENCERRAMENTO DO PROCEDIMENTO FISCAL – TEPF”, no qual são elencados os três autos de infração lavrados contra a impugnante.

Isto posto, claro está que relativamente a cada um desses Autos, a multa aplicada pelo auditor da RFB, com a indicação dos respectivos *quantum* e fato gerador, bem como do dispositivo legal que lhe dá sustentação.

Com base nos dados acima – que podem, naturalmente, ser confirmados pela autuada mediante o exame das peças que lhe foram entregues pela fiscalização – reiteramos que em nenhum desses autos restaram aplicadas as duas espécies de multa a que a defesa se refere, quais sejam a multa de ofício de 75%, prevista no inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, e a multa “*pela suposta ausência de declaração ou declaração inexata em GFIP*”, cominada, conforme o caso, no § 5º ou no § 6º do art. 32, ou no art. 32-A, ambos da Lei n.º 8.,212/91.

Em realidade, nos três autos sob exame foi imposta, unicamente, multa por descumprimento da obrigação principal de recolher as contribuições lançadas, qual seja a de que cuida o inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 ou o art. 35 da Lei n.º 8.212/91.

Acerca da imposição das multas previstas nesses dispositivos, é oportuno reiterar que, de acordo com o item 9 do relatório fiscal, foi observado o princípio da penalidade mais benéfica ao contribuinte, conforme o demonstrativo “SAFIS – COMPARAÇÃO DE MULTAS” (fls. 65 e 66) e a planilha “CÓD. FUND. LEGAL 68 PARA FINS DE COMPARAÇÃO DA MULTA” (fl. 64), disto resultando que:

a) nas competências 01 a 10 e 12/2008, foi aplicada a multa de 75%, de que trata o inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/96; e

b) na competência 11/2008, foi aplicada a multa de 24%, prevista na alínea “a” do inciso II do art. 35 da Lei n.º 8.212/91.3

Temos, assim, por confirmada a não ocorrência do fato aqui articulado pela defesa, motivo pelo qual a alegação acima enfrentada deve ser qualificada como improcedente.

Como vimos de demonstrar, as multas aplicadas pela fiscalização o foram, unicamente, por ter a empresa deixado de recolher as contribuições lançadas (portanto, por descumprimento de obrigação tributária principal), não se incluindo nos autos sob exame, portanto, qualquer penalidade por descumprimento da obrigação tributária acessória estabelecida no inciso IV do art. 32 da Lei n.º 8.212/91.

Isto posto, e considerando a primeira das alegações acima veiculadas, devemos salientar que a legislação em que cominadas tais penalidades não atribui relevância jurídica alguma à eventual boa fé do sujeito passivo, ou seja, esta circunstância não é contemplada nem como excludente, nem como atenuante da punibilidade na esfera do direito tributário.

Ao contrário, o art. 136 da Lei n.º 5.172/66 é de solar clareza no sentido de que, como regra, a intenção do agente não exclui a sua responsabilidade por infrações da legislação tributária, e de que exceção a tal regra somente é possível por força de lei em contrário.

Ora, tendo em vista que não se vislumbra assim na Lei n.º 8.212/91 como na Lei n.º 9.430/96 qualquer disposição em sentido contrário ao da regra estatuída no art. 136 CTN, outra não pode ser a conclusão deste Colegiado senão a de que a presente alegação da defesa também não merece acolhida.

O mesmo se diga quanto à pretensão da autuada de se converter a multa aplicada com base no inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 em multa de mora (cujo percentual não é indicado na impugnação), seja pela absoluta irrelevância jurídica de sua propalada boa fé, seja porque todas as multas impostas pela fiscalização o foram em perfeita consonância com os respectivos dispositivos legais.

Conforme dito e retido alhures, não houve a penalização do sujeito passivo por descumprimento da obrigação acessória estabelecida no inciso IV do art. 32 da Lei n.º 8.212/91 – qual seja, a de prestar informações em GFIP –, de modo que a presente alegação se mostra de todo inoportuna nos presentes autos, impondo-se, destarte, o seu não conhecimento pelos membros desta 6ª Turma.

Ante a todo o exposto, vota a DRJ no sentido de se conhecer da impugnação interposta nos autos, por dotada dos requisitos legais de admissibilidade, e, quanto ao mérito, julgá-la IMPROCEDENTE, mantendo-se os créditos constituídos por meio dos Autos de Infração n.º 37.344.757-4, 37.344.758-2 e 37.344.759-0.

Em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte segue sustentando o quanto alegado anteriormente, não trazendo nenhuma prova adicional para mudar o entendimento dos julgadores.

Voto

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

Como sabemos, a legislação prevê o cumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias. Para as últimas, o descumprimento sujeita o infrator à penalidade pecuniária, cuja aplicação ocorre de ofício pela autoridade fiscal, independente de existência de prejuízo ou não ao erário.

No caso em tela, a conduta da recorrente foi deixar recolher contribuições sobre parcelas consideradas pela Auditoria Fiscal como remuneratórias. Portanto, agiu bem a auditoria fiscal em efetuar a lavratura do presente auto de infração.

Tendo em vista que o Relatório Fiscal é muito claro que o lançamento fora efetuado exatamente nos moldes legais, entendo que deve ser mantido o lançamento. No entanto, vale repisar os principais argumentos do Contribuinte para que não restem dúvidas acerca do decurso.

Repita-se, mais uma vez, a contradição evidente na defesa da notificada, pois ao mesmo tempo em que afirma categoricamente que as verbas em questão não têm natureza salarial, evidencia-se que era paga de forma constante nas folhas de pagamento.

Como fora dito anteriormente, tais argumentos não subsistem. Na seara trabalhista, convivem no mesmo sistema as normas negociais, decorrentes da capacidade normativa dos agentes sociais, e as normas criadas pelo Estado. Para que essas normas coexistam harmonicamente, devem ser observadas algumas restrições: as normas negociais não podem ser menos benéficas do que as normas estatais, contudo estas últimas, quando de interesse público, sobrepõem-se àquelas. Portanto, mesmo dentro do âmbito do Direito do Trabalho, acordos privados não podem contrariar normas estatais de interesse público.

Registre-se, mais uma vez, que no presente caso, o que realmente importa é o conceito de remuneração atinente ao Direito Previdenciário, uma vez que não necessariamente o que é remuneração para este o é também na seara trabalhista.

O fato de argumentar que não era salário, sem provas de tais argumentos, não garante sua exclusão do campo de incidência das contribuições aqui cobradas. Os valores pagos em retribuição à prestação de serviços por parte do empregado, somente se excluem as parcelas previstas no §9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91.

Além disso, como muito bem dito na decisão de piso, a despeito das suas alegações, a Recorrente não traz ao processo um único elemento sequer de prova de sua veracidade.

Vale dizer, a autuada não traz aos autos qualquer documento destinado à comprovação de que os pagamentos efetuados aos carreteiros autônomos retro mencionados correspondem, de fato, a meros reembolsos de despesas de viagem a serviço da empresa – hipótese em que realmente não teria ocorrido o fato gerador de qualquer das contribuições exigidas nos autos de infração em comento –, e não, como entendeu a fiscalização, que tais desembolsos se deram a título de remunerações por serviços prestados pelos aludidos trabalhadores à “TRANSCASTRO”.

Ao contrário, como se depreende da leitura da peça de fls. 118 a 134, o sujeito passivo limitou-se à simples alegação

A segunda deficiência da alegação inicial da empresa está em que ela não explica por que os supostos reembolsos de despesas para viagem foram contabilizados da forma como se constata mediante o “RAZÃO ANALÍTICO” juntado às fls. 84 a 114.

É dizer, se os pagamentos em apreço correspondem, efetivamente, a meros reembolsos de despesas de viagem, por que foram eles contabilizados mediante lançamentos a débito na conta “42102”, cujo título é “SERVS. PRESTADOS 3ºS P.F. CARRET”? Ainda, tendo em vista o histórico desses lançamentos, por que esses carreteiros atestaram a efetivação dos aludidos reembolsos via a emissão de “RPA – RECIBO DE PAGAMENTO A AUTÔNOMO”, quando se sabe que este documento visa a comprovar o pagamento de **remuneração por serviços prestados** por trabalhadores autônomos?

Em realidade, a ausência de resposta a tais perguntas, aliada à inexistência de provas a que nos referimos há pouco, exclui a possibilidade de se dar crédito às alegações da defesa, motivo pelo qual devem os membros desta 6ª Turma desconsiderá-las e, por consequência, ratificar o procedimento fiscal

Nesta senda, entendo que restaram amplamente claros os motivos que ensejaram o lançamento e a manutenção do mesmo no que se refere a considerar a ajuda de custo como salário, para fins previdenciários

COM RELAÇÃO À MULTA

Em realidade, nos três autos foi imposta, unicamente, multa por descumprimento da obrigação principal de recolher as contribuições lançadas, qual seja a de que cuida o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ou o art. 35 da Lei nº 8.212/91.

Acerca da imposição das multas é oportuno reiterar que, de acordo com o item 9 do relatório fiscal, foi observado o princípio da penalidade mais benéfica ao contribuinte, conforme o demonstrativo “SAFIS – COMPARAÇÃO DE MULTAS” (fls. 65 e 66) e a planilha “CÓD. FUND. LEGAL 68 PARA FINS DE COMPARAÇÃO DA MULTA” (fl. 64).

Ratifico e reitero todos os demais pontos asseverados e concluídos na decisão de piso, da qual adoto o entendimento completo.

Desta feita, entendo que deve ser NEGADO provimento ao Recurso Voluntário.

CONCLUSÃO:

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares e no mérito NEGAR provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal

Fl. 10 do Acórdão n.º 2301-010.423 - 2ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16095.720221/2012-78