



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

**Processo n°** 19647.019537/2008-31  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2403-002.820 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 5 de novembro de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** ASSOCIAÇÃO DE ORIENTAÇÃO As COOPERATIVAS DO NORDESTE  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

DESPESAS ANTECIPADAS. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. INCIDÊNCIA.

O pagamento de valores a prestadores de serviços pessoas físicas, se inexistente prestação de contas ou qualquer comprovação do dispêndio realizado pelo beneficiário, não configura antecipação de despesa, mas ganho pelo trabalho executado, integrando, por extensão, a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social.

MULTA DE MORA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nova Lei limitou a multa de mora a 20%.

A multa de mora, aplicada até a competência 11/2008, deve ser recalculada, prevalecendo a mais benéfica ao contribuinte.

**REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Recurso Voluntário Provido em parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela Lei 11.941/2009 ao art. 35 da Lei 8.212/91, prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa.

Carlos Alberto Mees Stringari

Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari (Presidente), Jhonatas Ribeiro da Silva, Marcelo Magalhães Peixoto, Ivacir Julio de Souza e Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife, Acórdão 33.024– 7ª Turma, que julgou a impugnação procedente em parte.

Decidiu-se excluir os valores apontados na Informação Fiscal, respondendo à solicitação de diligência.

O lançamento e a impugnação foram assim relatadas no julgamento de primeira instância:

*Cuida-se de crédito tributário, constituído por meio do AI 37.203.070-0, envolvendo, exclusivamente, contribuições sociais de segurados contribuintes individuais, relacionados As fls. 10/15 dos autos, incidentes sobre as remunerações a eles pagas pela empresa supracitada, no exercício de 2004.*

*As bases de cálculo foram obtidas:*

*A - dos recibos e valores contabilizados, consoante planilha de fls. 42/59, que compõem o levantamento CCI (fls. 04/05);*

*B - das Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte — DIRF, conforme quadros de fls. 60/69, relativos ao levantamento DIF (fls. 05/07). Como não obteve esclarecimentos sobre a contabilização dos mesmos, lançou-os por aferição indireta, com fulcro no art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei n.º 8.212/91.*

*Segundo o Fisco, mencionados valores não foram declarados nas correspondentes Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP.*

*O lançamento totalizou o montante de R\$ 57.698,71, na ocasião de sua consolidação e recebeu nova numeração no Ministério da Fazenda, a saber: 19647.019537/2008-31.*

*Cientificada, por via postal, em 13/11/2008 (fl. 71), a empresa manejou impugnação (fls. 75/90), em 12/12/2008, ocasião em que argüi, em síntese:*

*I — erro de fato da fiscalização: na maioria dos casos o que houve foi adiantamento de despesas de transporte, hospedagem, alimentação, entre outros, aos prestadores de serviços, que não se confunde com remuneração, promovendo-se, assim, majoração indevida de bases de cálculo;*

*II — dispor de prova de recolhimentos previdenciários de vários dos prestadores de serviços e funcionários, que tiveram seus nomes inclusos nas GFIP;*

*III — a autoridade diz ter efetuado o lançamento por aferição indireta, quando a presunção prevista na norma não se confirma;*

*IV — no tocante ao levantamento DIF, de fato alguns prestadores não constavam na GFIP, por erro, inexistindo dolo. Além do mais, parte dos recolhimentos foram efetuados, não tendo encontrado, ainda, os respectivos comprovantes;*

*V — inexistir crime contra a ordem tributária, sendo a Representação Fiscal para Fins Penais, elaborado pelo Fisco, equivocada, dado que a conduta realizada não restou tipificada penalmente, sem prova de fraude ou de seu indicio, inexistindo multa agravada.*

*Acusa, ainda, tempo exíguo para a apresentação de todos os documentos probatórios no momento da impugnação, motivo pelo que requer sua juntada posterior.*

*Também, pleiteia a realização de diligência, elencando quesitos e indicando assistente técnico.*

*Faz juntar, em copia:*

- estatuto (fls. 93/103);;*
- ata de assembléia (fls. 104/106);*
- procuração e documentos de identificação de mandantes e mandatário (fls. 107/112);*
- GFIP/GPS (fls. 114/145); f*
- recibos (fls. 147/184; 187/208);*
- peça do lançamento fiscal em tela (fls. 185);*
- NFS e respectivo comprovante bancário de pagamento, relativos a locação de 01 projetor (fls. 209/210).*

*O feito foi convertido em diligência (fl. 219), ocasião em que o Fisco voltou a se pronunciar (fls. 226/232), esclarecendo, em resumo, que:*

*I - retornou a empresa, solicitando a exibição de todos os documentos originais comprobatórios das alegações de defesa, consoante termo próprio a fl. 223;*

*II — a empresa apresentou-lhe uma série de recibos, nada diferente do que consta dos autos, alguns contendo o carimbo de contabilizado e outros não;*

*III — não existir comprovação das despesas efetuadas ou prestação de contas pelos destinatários dos pagamentos;*

*IV - devem ser excluídos do crédito os valores pagos ao Sr. **Marcelo Pinheiro, relativos ao reembolso de passagem aérea e***

*à Verônica Castanha de Lima, pertinente a locação de um projetor, além das contribuições sociais dos segurados declaradas em GFIP, consoante itens 11; 12 e 13 do relatório fiscal da diligência.*

*Cientificada da diligência, em 01/07/2010 (fl. 232), a empresa não voltou a se manifestar nos autos.*

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário onde alega/questiona, em síntese:

- Equivocado enquadramento da antecipação de despesas (transporte, alimentação, hospedagem e compra de materiais) como remuneração de serviços.
- Os valores correspondem a adiantamento de despesas e não integram o salário de contribuição.
- Discorre sobre cada um dos levantamentos: (à semelhança da impugnação)
  - CCI – Contribuição do contribuinte individual
  - DIF – Valores na DIRF
- Representação fiscal para fins penais.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari, Relator

O recurso é tempestivo e por não haver óbice ao seu conhecimento, passo à análise das questões pertinentes.

Observo que não me manifestarei acerca dos valores já excluídos, visto não haver recurso de ofício.

O que se discuta neste processo é o lançamento de contribuições previdenciárias incidente sobre remuneração de contribuintes individuais.

O fisco tomou como Base de Cálculo previdenciária os valores pagos ou creditados pelo contribuinte contidos nos recibos (conforme explicados nas planilhas), registrados na contabilidade e os valores da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), apresentada pelo contribuinte para a Receita Federal do Brasil.

A recorrente alega que grande parte do lançamento refere-se a valores entregues a prestadores de serviço como antecipação de despesas para custear transporte, alimentação, hospedagem e compra de materiais, quando da prestação dos serviços.

Registro que o objeto social da empresa constitui-se em "prestar serviços na área de ensino, pesquisa, cultura e desenvolvimento institucional através de ações de capacitação, assistência técnica, assessoria, consultoria, auditoria e coordenação técnica regional e nacional a cooperativas.

**Junto à impugnação foram anexados vários documentos.**

**Esses documentos foram analisados inicialmente pelo fisco, a pedido da DRJ (diligência) e depois, pela própria DRJ.**

**Também analisei os documentos.**

**Parte deles se refere a remuneração de contribuintes individuais e aqui não se estabeleceu o contraditório.**

**A discussão está na tributação do que se alega serem adiantamentos para cobrir despesas para a prestação dos serviços.**

**A conclusão a que chegaram, com a qual concordo, é que faltou comprovação das despesas alegadas. O que se tem de concreto são os pagamentos efetuados para as pessoas físicas, sem prestação de contas.**

**Destaca a Informação Fiscal (resposta da diligência) que para o transporte “não existe nenhuma comprovação das despesas efetuadas pelos destinatários dos pagamentos, por exemplo, com os supostos gastos com transportes. Não há um comprovante de que com o valor recebido tenha se efetuado a compra de uma passagem de um transporte público, ou até despesas com combustível”, “Não há nenhum comprovante também de que esses Recibos foram contabilizados pela empresa”, as ajudas de custo não custearam a mudança de local de trabalho de empregado, “Não existe nenhuma vinculação, entre os valores recebidos pelos contribuintes individuais e as despesas supostamente por ele realizadas.”, enfim, falta comprovação. Também apresenta a Informação Fiscal, manifestação sobre as alegações pontuais sobre todos os levantamentos.**

*7. Analisando os Recibos apresentados pela ora impugnante, constata-se que não existe nenhuma comprovação das despesas efetuadas pelos destinatários dos pagamentos, por exemplo, com os supostos gastos com transportes. Não há um comprovante de que com o valor recebido tenha se efetuado a compra de uma passagem de um transporte público, ou até despesas com combustível. Não há sequer coincidência, por exemplo, entre o valor do Recibo de fis 179 com o valor do comprovante de depósito, que também sequer apresenta o nome do depositante. Não há nenhum comprovante também de que esses Recibos foram contabilizados pela empresa, até porque os Livros Contábeis, como bem registrado pelo Auditor autuante nas fis 40, foram apresentados sem cumprimento de todas as formalidades, extrínsecas.*

*8. Em relação ao pagamento das ajudas de custo, a Lei no 8.212/91 considera que não integra o salário-de-contribuição a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT.*

*Já a CLT, nos termos desse art. 470, assegura aos empregados, em caso de necessidade de serviço, o direito à ajuda de custo resultante das despesas de sua transferência para localidade diversa da que resultar do contrato (grifamos). Como se vê, a ajuda de custo para não ser considerada como salário-de-contribuição ela só pode ser paga numa única parcela e com um fim específico (mudança de local de trabalho), que não é o caso, uma vez que elas não são pagas com base nesse fim específico. E mais, só os segurados empregados, com base na Lei 8.212/91 e na CLT, se enquadram nessa situação, que também não é o caso, uma vez que está se tratando de pagamentos efetuados a contribuintes individuais.*

***Ou seja, todos os pagamentos efetuados a contribuintes individuais, a título de ajuda de custo, são considerados como salário-de-contribuição.***

9. Quanto ao pagamento de diárias, a legislação prevê que elas não são consideradas como salário-de-contribuição quando correspondentes a até 50% da remuneração do empregado, (grifamos) e só esta espécie de segurado está protegida por esta legislação, como pode ser verificado no art. 457, § 1º da CLT, combinado com o art. 28 I, §§ 8º e 9º, letra "h", da Lei nº 8.212, de 24/07/1991 e com o art. 214, I e §§ 8º e 13 do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99. O parágrafo 9º do art 71 da IN SRP 03/2005, em vigor à época dos fatos geradores, também contém essa regra de que a verificação da limitação dos 50% s6 é válida para os segurados empregados. Ou seja, qualquer valor pago a este título a contribuintes individuais, que é o caso em questão, é considerado como salário-decontribuição.

10. Ademais, se os pagamentos efetuados a esses destinatários foram efetivamente a título de adiantamento, onde estão as Prestações de Contas apresentadas pelos contribuintes individuais para verificação dos valores gastos e possíveis sobras, que deveriam ser devolvidas à empresa? Não existe nenhuma vinculação, entre os valores recebidos pelos contribuintes individuais e as despesas supostamente por ele realizadas.

11. Pela fragilidade dos documentos apresentados pela impugnante, não ha como prosperar suas alegações, devendo ser mantido os valores considerados pela fiscalização como base de cálculo das contribuições previdenciárias, exceto em relação a alguns valores efetivamente declarados em GFIP, que devem ser excluídos dos levantamentos e os valores pagos ao Sr. Marcelo Pinheiro referente ao reembolso de passagem aérea devidamente comprovada e A Verônica Castanha de Lima, referente a locação de um projetor. O valor do Sr. Marcelo foi de R\$ 632,35 em 20/01/2004 (fls 169 e 170 dos autos), que gerou uma contribuição de R\$ 69,56, e da Sra. Verônica foi de R\$ 250,00 em 07/04/2004 (fls 209 dos autos), que gerou uma contribuição de R\$ 27,50.

12. Em relação aos valores declarados em GFIP, constatou-se que os valores descontados dos segurados abaixo relacionados foram efetivamente declarados e devem ser excluídos dos levantamentos. São os seguintes:

**O voto condutor da decisão de primeira instância segue o mesmo caminho da diligência, isto é, falta de comprovação.**

*0 que de fato a fiscalização verificou foi o registro contábil de pagamento de valores a segurados contribuintes individuais, a serviço da empresa, sob títulos diversos como: "serviços prestados PF"; "Convênios"; "Despesas com Transporte", "Diárias e Estadas", consoante se verificam nas planilhas de fls. 42/61 dos autos.*

*Ocorre que para caracterizá-las como adiantamento de despesas, como alega a impugnante, mister restasse comprovada*

*pelos respectivos beneficiários a sua utilização para o desempenho de suas atividades, com correspondente prestação de conta,s*

*Sem isto, não há como acolher a tese da defendente, dado que recibos expedidos pelos referidos segurados, sem qualquer comprovação do dispêndio efetivado, não têm o condão de caracterizar os referidos repasses financeiros como adiantamento de despesas. Ao contrário, representam ganhos pelo exercício de suas atividades e, em consequência, integram a remuneração para fins de tributação de contribuições previdenciárias. A luz do disposto no art. 28, III da Lei n.º 8.212/91, não importando a denominação que a empresa lhes atribua (ajuda de custo; diária; transporte, etc).*

**Pela falta de comprovação, entendo por não acatar a tese da recorrente.**

## **REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS**

Quanto à Representação Fiscal Para Fins Penais, verifica-se que essa é uma questão sobre a qual o CARF possui decisões reiteradas e, por essa razão foi editada Súmula, cuja observância é obrigatória para estes conselheiros. Abaixo apresento a Súmula número 28.

*Súmula CARF nº 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.*

## **MULTA DE MORA**

A multa de mora aplicada teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal. Ocorre que esse artigo foi alterado pela Lei 11.941/2009, que estabeleceu que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. 61 da Lei 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.

Visto que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna,

impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa mais benéfica.

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

## **CONCLUSÃO**

À vista do exposto, voto pelo provimento parcial do recurso, determinando o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91 e prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

Carlos Alberto Mees Stringari