



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

**Processo nº** 10660.725771/2010-73  
**Recurso nº** 01 Voluntário  
**Acórdão nº** 2803-02.592 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 13 de agosto de 2013  
**Matéria** PENALIDADES - RETROATIVIDADE BENIGNA  
**Recorrente** SAO GONCALO DO SAPUCAI PREFEITURA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

DIÁRIAS.ISENÇÃO ATÉ O LIMITE DE 50% DA REMUNERAÇÃO. Art. 28, §9º, h, da Lei n. 8.212/1991.

Devem ser excluídos do lançamento os valores das diárias que não atingem 50% da remuneração, mantendo os valores que ultrapassam tal limite sofrendo a incidência do tributo.

MULTA.APLICABILIDADE. A multa a ser aplicada aos créditos tributários constituídos é a estabelecida no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, conforme a fase processual, até o limite da multa que está estabelecida no art. 35-A da Lei n. 8.212-1991 (atual redação) combinado com o art. 44, I, da Lei n. 9.430-1996, desde que mais favorável ao contribuinte, vedando-se a comparação conjunta com o art. 32, na redação anterior, e art. 32-A na redação atual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto vencedor redator Conselheiro Oséas Coimbra Junior, para determinar a aplicação da multa estabelecida no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, conforme a fase processual, até o limite da multa que está estabelecida no art.35-A da Lei n. 8.212-1991 (atual redação) combinado com o art. 44, I, da Lei n. 9.430-1996, desde que mais favorável ao contribuinte, vedando-se a comparação conjunta com o art. 32, na redação anterior, e art. 32-A na redação atual. Vencido o Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima, quanto à comparação da multa que entende ser pelo art. 35-A da Lei 8.212/91.

(assinado digitalmente)

---

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente da 2ª Seção e Redatora *ad hoc*

(assinado digitalmente)

Oséas Coimbra Júnior - Redator Designado

(assinado digitalmente)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima (Presidente à época do julgamento), Gustavo Vettorato (Relator), Eduardo de Oliveira, Natanael Vieira dos Santos, Oséas Coimbra Júnior (Redator Designado para o voto vencedor), Amilcar Barca Teixeira Júnior.

## Relatório

### **Como Redatora *ad hoc*, sirvo-me da minuta de relatório inserida pelo Relator no repositório oficial do CARF:**

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão que manteve integralmente Auto de Infração que constituiu crédito tributário contribuições descontadas dos segurados que incidiram sobre as folhas de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada pelo contribuinte a todos os segurados empregados e contribuintes individuais, com a correspondente totalização, período de 01/2007 a 12/2007, não retidas em épocas próprias. Conforme o relatório fiscal as contribuições lançadas incidiram sobre:

*a) As diárias superiores a 50% das remunerações dos segurados empregados não informadas na Guia de Recolhimento do FGTS e informações a Previdência Social — GFIP, cujos valores apurados estão demonstrados no Relatório de Lançamento — levantamento "1F1", Anexos I e II, bem como Anexo I do TIF 01, integrantes deste Auto de Infração, período 02/2007 a 11/2007.*

*b) As remunerações não informadas na GFIP dos segurados contribuintes individuais demonstrados no Relatório de Lançamento — levantamento "CI"— autônomos, período 01/2007 a 12/2007 (Anexo I e III) e Relatório de Lançamento — levantamento "FR" — transportadores autônomos (Anexo I e IV), competências 11/2007 e 12/2007.*

O lançamento desconsiderou todos os pagamentos a título de diária, considerando como pagamento de remuneração de forma integral. (fls. 45/46).

O recurso voluntário, tempestivamente apresentado, alega: que as diárias pagas têm natureza indenizatória, não sofrendo incidência dos tributos questionados, cerceamento de defesa por não permissão prévia de juntada de documentos extemporaneamente.

Os autos vieram a esta turma para julgamento do recurso.

## Voto Vencido

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Redatora *ad hoc*

**Como Redatora *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto vencido, inserida pelo Relator no repositório oficial do CARF, de sorte que o posicionamento adotado não necessariamente tem a aquiescência desta Conselheira:**

I - O recurso é tempestivo, conforme supra relatado, dispensado do depósito prévio (Súmula Vinculante 21 do STF), assim deve o mesmo ser conhecido.

II - Nos pontos recorridos, deve-se apontar que não houve prova de que os pagamentos com diária paga aos funcionários da Recorrente seria de ressarcimento de despesas específicas de viagem, descaracterizando o mero pagamento de diárias, assim a análise em questão somente pode ser feita sob a ótica do art. 28, §9º, *h*, da Lei n. 8.212/1991, que esclarece a não-incidência das contribuições sobre diárias *para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal*.

O fundamento de desconconsideração das verbas pagas a título de diárias foi apenas pelo valor pago excedente à 50% aos vencimentos dos funcionários relacionados, não apontando qualquer questão de que houvera desvio de finalidade do instrumento de ressarcimento. Apenas constatou que os valores pagos a título de diárias superou o limite de 50%. Segundo, os artigos 142, 147 e 149, do CTN, bem como os artigos 33 e 37 da Lei n. 8.212/1991, a desconconsideração dos documentos e informações do contribuinte deve ser motivada e demonstrada, o que não se apresentou nenhum argumento fora o excesso de pagamento de diárias, não informando qualquer pagamento com finalidade diversa. Ou seja, os pagamentos continuam a ser considerados diárias.

Sendo diárias, é necessário que seja obedecida a norma da não-incidência, não podendo haver a tributação da parcela referente às diárias de forma indiscriminada. Orientação essa acompanhada pela própria jurisprudência do CARF/MF, como exemplo o voto condutor do Cons. Mauro José da Silva, no Acórdão 2301-002.357, da 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF/MF (julg. 29.09.2011) :

*Sendo diária, a parcela que não excede 50% do salário não comporá a remuneração do empregado conforme previsto no art. 457, §2º da CLT. Mas caso ultrapasse será parcela remuneratória que está no campo de incidência da contribuição previdenciária.*

**Diárias paga a empregado em montante que excede 50% da remuneração** A lei 8.212/91 concedeu uma isenção para as diárias no §9º, alínea “h” do art. 28, in verbis:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

*h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;*

*O referido dispositivo isencional pode ser interpretado de duas formas. A primeira, consideraria que a isenção só é concedida quando o total das diárias não exceder 50% da remuneração. Sendo ultrapassado tal limite, não há isenção para qualquer parte das diárias pagas. A segunda forma de interpretar a isenção em destaque consideraria que o valor das diárias até 50% da remuneração estaria isento.*

*Optamos pela segunda forma de interpretar o dispositivo, pois entendemos que na primeira hipótese – só há isenção se o total das diárias não ultrapassar 50% da remuneração – estaríamos negando qualquer hipótese de isenção no caso da contribuição incidente sobre o salário-de-contribuição.*

*Explicamos. A incidência sobre as diárias a serem incluídas no salário-de-contribuição, conforme consta do art. 28, §8º, só ocorre no caso de o total das diárias ultrapassar 50% da remuneração. Não ultrapassando tal limite, as diárias não compõem o salário-de-contribuição e não sofrem a incidência da contribuição a cargo do empregado ou trabalhador avulso. Tomando o dispositivo isencional em comento com a primeira hipótese hermenêutica, só concederíamos isenção para aqueles casos nos quais as diárias não ultrapassam 50% da remuneração, ou seja, concederíamos isenção para casos em que nem incidência há! Por isso, tal alternativa não nos parece ser a melhor opção hermenêutica no caso da contribuição incidente sobre o salário-de-contribuição.*

*No caso da contribuição a cargo das empresas, a incidência não considera o salário-de-contribuição, mas por uma questão de coerência e tratamento isonômico, adotamos a mesma interpretação do dispositivo isencional que utilizamos para a contribuição incidente sobre o salário-de-contribuição.*

*Assim interpretamos a isenção da alínea “h” do 9º do art. 28, em todos os casos, como aplicável ao valor das diárias que não ultrapassam 50% da remuneração.*

*Ressalvamos que não vemos nisso qualquer ofensa ao art. 111 do CTN, pois dado o aparente conflito entre as normas de incidência e de isenção, nossa interpretação acabou por harmonizar os dispositivos sem que utilizássemos uma interpretação ampliativa ou analógica.*

*Passemos ao caso dos autos.*

*Observamos, fls. 34/39, que a autoridade fiscal incluiu na base de cálculo da contribuição previdenciária o valor total das diárias e não considerou a isenção da maneira como entendemos aplicável. Logo, devem ser excluídos do lançamento os valores das diárias que não atingem 50% da remuneração, mantendo os*

*valores que ultrapassam tal limite sofrendo a incidência do tributo*

Observa-se que nos autos, mesmo sem desconsiderar a natureza dos pagamentos de diárias por desvio de função (diárias para salário), simplesmente somou os pagamentos de salários com as diárias pagas, desconsiderando a norma de não-incidência. O que contraria o entendimento supra, merecendo correção.

Nesse ponto, merece provimento o recurso, no sentido de . que devem ser excluídos do lançamento os valores das diárias que não atingem 50% da remuneração, mantendo os valores que ultrapassam tal limite sofrendo a incidência do tributo.

III - Quanto à alegação e pedido de juntada de documentos após a impugnação, *a priori*, o art. 16, do Dec. 70235, permite a juntada de documentos na fase impugnatória, e que, salvo caso fortuito ou força maior, podem ser apresentados posteriormente. Indiferentemente, o princípio da verdade material no processo administrativo, admite a juntada de documentos a qualquer tempo nos autos, independentemente de deferimento do pedido de juntada prévio. Assim, não houve prejuízo à defesa, apenas presumi-se que a parte não tinha qualquer prova a ser apresentada. A parte teve oportunidade de juntar os documentos que alega ter inclusive em fase recursal, mas assim não o fez. Logo, não merece acolhimento o seu pedido.

IV - Contudo, entendo que a fiscalização aplicou de forma equivocada o art. 35-A, da Lei n. 8.212-1991, na redação posterior à MP n 449, de 04.12.2008, convertido na Lei n. 11.941-2009, que remete à aplicação do art. 44, I, da Lei n. 9430-1996, com multa estabelecida no patamar de 75%, por entender mais benéfico ao contribuinte. Isso porque considerando que os fatos geradores remontam-se períodos anteriores à publicação à indicada medida provisória.

Em análise ao art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, a multa aplicada ao caso é escalonada de acordo com a fase do processo de constituição e cobrança das contribuições previdenciárias, iniciando com 4% a 100%. Os patamares superiores à 75% somente eram aplicáveis após o ajuizamento de ação de execução fiscal. Ou seja, em fase administrativa, a aplicação mais favorável é a da redação do art. 35, , da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008. Note-se que os créditos são inclusive anteriores à publicação da MP n 449, de 04.12.2008. Assim, entendimento contrário, será uma afronta à irretroatividade da aplicação da lei, salvo se mais benéfica, (art. 104, III, c;c 106, I, do CTN) bem como negar vigência à necessidade de interpretação mais benéfica ao contribuinte (art. 112, do CTN), pois o ato omissivo de não pagamento de contribuições que não foram devidamente declaradas ocorreu antes do lançamento.

Toda multa tributária é uma sanção, ou seja tem natureza primária punitiva, ou de penalização. Contudo, ainda assim podem ser classificadas em multa moratória, decorrente do simples atraso na satisfação da obrigação tributária principal, e multa punitiva em sentido estrito, quando decorrente de infração à obrigação instrumental cumulada ou não com a obrigações principais.

Tal classificação é necessária pois, apesar de não terem natureza remuneratória, mas sancionatória, os tribunais brasileiros admitem que as multas tributárias devem ser classificadas em moratórias e punitivas (sentido estrito), em razão da existência de tratamentos diversos para cada espécie pelo próprio Código Tributário Nacional e legislação

esparsas. (RESP 201000456864, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA, 29/04/2010; PAULSEN, Leandro. Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª Ed., Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2010, p.1103-1109)

Assim, coloco como premissa que a diferença entre multa moratória e multa punitiva em sentido estrito. Como supra colocado, a primeira decorre do mero atraso da obrigação tributária principal, podendo sendo constituída pelo próprio contribuinte inadimplente no momento de sua apuração e pagamento. Já, a segunda espécie de multa, a punitiva em sentido estrito, demanda constituição pelos instrumentos de lançamento de ofício por parte dos agentes fiscais (art. 149, do CTN), em que se apura a infração cometida e a penalidade a ser aplicada. Inclusive a estipulação e definição da espécie de multa é dado exclusivamente pela lei, fato ressaltado em face do princípio da estrita legalidade a que se regula o Direito Tributário e suas sanções (art. 97, V, do CTN). A mudança de natureza para fins de comparação no tempo, não pode ser realizada sem autorização legal, e por isso não se poderia comparar com multas punitiva em sentido estrito (referente à descumprimento de obrigação exclusivamente instrumental) com multas de natureza moratória a exemplo com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8.212/1991, com a redação a partir da Medida Provisória n. 449/2008.

Não se pode tratar a hipótese de incidência da multa moratória disposta no art. 32-A cumulada com a multa do art. 35, com a redação anterior, como uma possível multa de ofício para comparar com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8.212/1991, incluso pela Medida Provisória n. 449/2008, convertida em Lei n. 11.941/2009, porque a multa aplicada pela redação anterior do art. 35, somente tratava de multa de natureza moratória, variada em razão das fases (tempo) do processo. Salvo se a própria lei, expressamente assim definisse.

Dessa forma, entendo que deve ser aplicado ao caso as penalidades estabelecidas no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, até o limite de 75% (art.. 35-A da Lei n. 8.212-1991 combinado com o art. 44, II, da Lei n. 9.430-1996), conforme estabelecido pela redação posterior a da comentada alteração.

V - Isso posto, voto por conhecer o Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, reformando a decisão recorrida e o lançamento, no sentido:

a) de excluir do lançamento os valores das diárias que não atingem 50% da remuneração, mantendo os valores que ultrapassam tal limite sofrendo a incidência do tributo;

b) de determinar que a multa a ser aplicada aos créditos tributários constituídos seja a estabelecida no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, conforme a fase processual, até o limite da multa que está estabelecida no art.. 35-A da Lei n. 8.212-1991 (atual redação) combinado com o art. 44, I, da Lei n. 9.430-1996, desde que mais favorável ao contribuinte, vedando-se a comparação conjunta com o art. 32, na redação anterior, e art. 32-A na redação atual.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo (voto de Gustavo Vettorato)

Processo nº 10660.725771/2010-73  
Acórdão n.º **2803-02.592**

**S2-TE03**  
Fl. 181

---

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Oséas Coimbra – Redator designado

Em que pese a designação deste Conselheiro como redator, acompanho *in totum* o voto do e. Relator.

*assinado digitalmente*

Oséas Coimbra – Redator Designado