



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

Processo n° 10970.000919/2010-60
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-004.462 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de dezembro de 2014
Matéria SALÁRIO INDIRETO: DIÁRIAS
Recorrente UNIÃO COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

VÍCIO DE FORMALIZAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA CONFIGURADO. INVALIDADE DO LANÇAMENTO.

Invalida o lançamento o vício de formalização que causa prejuízo à defesa.

Processo Anulado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em anular o lançamento por vício formal.

Julio Cesar Vieira Gomes- Presidente.

Luciana de Souza Espíndola Reis- Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Luciana de Souza Espíndola Reis, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo e Thiago Tabora Simões. Ausente, justificadamente, o conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão n.º 09-34.260 da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Juiz de Fora (MG), fl. 198-208, com ciência ao sujeito passivo em 20/04/2011, que julgou improcedente a impugnação apresentada contra Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) lavrado sob o Debcad n.º 37.308.319-0, do qual o sujeito passivo foi cientificado pessoalmente em 10/12/2010, fl. 3.

De acordo com o relatório fiscal de fl. 79-113, o lançamento trata de exigência de contribuições devidas pela empresa destinadas à Seguridade Social, inclusive a destinada ao custeio dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre pagamentos de diárias de viagens em valor excedente a cinquenta por cento da remuneração fixa mensal dos motoristas, no período de 01/01/2006 a 31/12/2006.

Relata, a autoridade lançadora, que as bases de cálculo foram extraídos dos lançamentos contábeis, uma vez que o valor das diárias não foram incluídos em folhas de pagamento.

Foi juntado demonstrativo dos fatos geradores contendo relação nominal dos motoristas beneficiados com o pagamento das diárias, o valor das diárias recebidas, a comparação com a remuneração mensal e o valor da contribuição do segurado deduzida a parcela já descontada da sua remuneração (Planilha 01), fl. 82-112.

Inconformada, a autuada impugnou o lançamento, alegando, em síntese, falta de clareza quanto à distinção da aplicação dos percentuais de multa, quanto à apuração das diárias e quanto à fundamentação legal da aferição indireta adotada e não reconhecida pelo fisco, e, no mérito, que são válidos os seus registros contábeis e as folhas de pagamento. A DRJ julgou a impugnação improcedente e manteve integralmente o crédito tributário lançado. O julgado restou assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/12/2006

PEDIDO DE NULIDADE. INDEFERIMENTO.

Ausente a demonstração de omissão de elemento ou requisito essencial à formação jurídica do ato, seja referente à sua forma ou a sua substância, não há que se proclamar a nulidade do Auto de Infração.

CERCEAMENTO DE DEFESA

Inexiste cerceamento de defesa quando os fatos geradores das contribuições e os dispositivos legais que amparam o lançamento encontram-se discriminados no Relatório Fiscal e seus Anexos, possibilitando ao impugnante identificar, com precisão, os valores apurados e, assim, permitindo-lhe o exercício do pleno direito de defesa.

DILAÇÃO DE PRAZO DE DEFESA. CARÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL. INDEFERIMENTO DO PEDIDO .

Por carência de fundamentação legal, devem ser indeferidos os pedidos de dilação de prazo para aditamento à impugnação e juntada de novos documentos aos autos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/12/2006

CUSTEIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS. INCIDÊNCIA SOBRE A REMUNERAÇÃO DOS EMPREGADOS

Compete à empresa a obrigação de arrecadar a contribuição do segurado empregado e contribuinte individual, a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo.

ARBITRAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em arbitramento de valores quando as bases de cálculo do lançamento foram obtidas diretamente dos documentos apresentados pela empresa, tais como escrituração contábil, documentos de caixa e folha de pagamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em 24/05/2011, a autuada, por meio de seus representantes legais e de advogado, interpôs recurso, fl. 212-227, repetido às f. 228-241, apresentando suas alegações, cujos pontos relevantes para a solução do litígio são:

Em preliminar, alega invalidade do lançamento por cerceamento de defesa diante da falta de demonstração numérica do cálculo do valor das diárias e de fundamentação fática e jurídica quanto ao uso da técnica do arbitramento.

Argumenta que o prazo de trinta dias é insuficiente para analisar os dados da “planilha 01”, de modo que solicita prorrogação do prazo para complementação da defesa e apresentação de provas, sob pena de se configurar cerceamento de defesa.

Alega que a autoridade lançadora desconsiderou formais registros contábeis da recorrente e presumiu a ocorrência do fato gerador e arbitrou o crédito tributário adotando a metodologia de cálculo narrada no relatório fiscal. Acrescenta que não questiona a utilização do critério de presunção e arbitramento, mas discorda da ausência da descrição, no relatório fiscal, do uso do arbitramento, dos critérios adotados e do correspondente fundamento legal.

Justifica sua tese afirmando que constitui arbitramento considerar pagamentos realizados a título de contraprestação de despesas operacionais como se salários fossem, contrariando os registros contábeis e fiscais da empresa.

Cita decisões administrativas reconhecendo a nulidade do lançamento por falta de fundamentação legal do arbitramento.

No mérito, alega que o fato tributado se refere a reembolso de despesas de viagem e ajuda de custo concedida aos motoristas, de natureza jurídica indenizatória, conforme julgado do TST que colaciona.

Pede o cancelamento do crédito tributário lançado.

Sem contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional, os autos foram enviados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis, Relatora

Conheço do recurso por estarem presentes os requisitos de admissibilidade.

Preliminar de invalidade do lançamento. Insuficiente demonstração da base de cálculo. Presunção e Arbitramento.

A controvérsia se refere à insuficiente demonstração dos dados quantitativos que compõem a base de cálculo do lançamento e se este foi feito com base em presunção.

Os fatos tributários considerados no lançamento são os pagamentos de diárias apurados com base na contabilidade da empresa, nos lançamentos contábeis efetuados nas contas nº 3.1.01.01.0001, denominada “venda de mercadorias - mercado interno”, com código reduzido “392”, e conta nº 4.1.02.01.0004, denominada “viagens na distribuição”, com código reduzido “326”.

Os pagamentos a título de diárias foram extraídos dos lançamentos contábeis efetuados na conta nº 326, e nessa conta, em regra, o histórico do lançamento vincula a diária ao número da carga.

A diária é devida na data da viagem ou na data da emissão da nota fiscal da mercadoria transportada, momento da ocorrência do fato gerador. Como a data do lançamento contábil nem sempre coincide com a data da viagem, a fiscalização, com base no número da carga, identificou, na conta nº 392, a data da viagem que gerou o pagamento da diária.

Considerando que a empresa contabiliza na conta contábil nº 392 os pagamentos de diárias juntamente com pagamentos de despesas de viagem relativas à manutenção do veículo, alimentação do motorista, pedágio, despesas com guinchos, dentre outras, a fiscalização analisou os registros da conta contábil nº 392 e selecionou aqueles com histórico de pagamento de diárias e excluiu os registros contábeis que entendeu impertinentes, adotando os seguintes critérios¹:

Do total de lançamentos da conta 326 selecionamos aqueles que se referiam às diárias, excluindo acertos pendentes, prestação de contas, estornos de lançamentos indevidos, viagens sem número de carga, assim tratadas as viagens de transbordo. Efetuamos também o descarte de lançamentos quando uma mesma carga trazia dois valores sem identificar qual se referia à despesa e qual à diária. Considerando que a empresa não considera esta remuneração como base de cálculo para contribuições previdenciárias ela busca não identificar contabilmente os valores como diárias, razão pela qual emitimos o Auto de Infração por não contabilização correta de fatos geradores de contribuições previdenciárias.

A “planilha 1”, acostada aos autos, consigna o resultado obtido desse processo analítico, qual seja, o valor total devido a título de diárias aos motoristas no período do lançamento.

Vê-se que, para chegar ao valor das diárias devidas aos motoristas na competência da viagem adotou-se um método que envolveu a análise qualitativa e quantitativa de diversos lançamentos contábeis, sendo que somente o resultado deste processo foi demonstrado.

Com efeito, a “planilha 1” apresenta valores agrupados, não há demonstração analítica do resultado anunciado, dos valores individuais que compuseram o total das diárias, os lançamentos contábeis originários não estão identificados e não ficou demonstrada a relação entre a data do registro contábil e a competência do lançamento tributário.

Entretanto, ao contrário do alegado, esse defeito não atinge o fato gerador do lançamento porque não é suficiente para infirmar quaisquer dos elementos da regra matriz de incidência ou da relação tributária.

O fundamento jurídico do lançamento é o pagamento de diárias e está claramente identificado no relatório fiscal e corroborado pelos documentos juntados aos autos, que demonstram que as diárias não estão sujeitas à prestação de contas, não possuindo, portanto, caráter ressarcitório.

Os recibos anexados ao relatório fiscal destinam-se à prestação de contas de despesas que são ressarcidas pela empresa e que são controladas nos documentos chamados de “fechamentos de viagem” dos motoristas, onde essas despesas são identificadas pela rubrica “despesas de viagem”. Elas são controladas nos acertos dos motoristas separadamente das diárias. Com relação às diárias, não há qualquer documento relacionado aos seus valores, de onde se conclui que os gastos vinculados às diárias não estão sujeitos à prestação de contas.

Tabela 1 – Documentos Anexos ao Relatório Fiscal

Motorista	Fecha mento de Viagem			Recibos				Conclusão
	Despesas Viagem (R\$)	Diárias (R\$)	fls	Data	Valor (R\$)	fls	Descrição Recibo	
Márcio Rodrigues Miranda	353,50	114,00	114	24/02	54,00	118	hospedagem 3 dias parados no posto fiscal	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				27/02	10,00	118	refeição	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				28/02	20,00	118	refeição	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				01/03	18,00	117	refeição	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				01/03	12,00	118	refeição	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				02/03	12,00	116	refeição	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				02/03	13,50	116	refeição	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				03/03	150,00	119	hospedagem	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				03/03	13,50	116	refeição	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				03/03	13,50	116	refeição	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				04/03	25,00	117	hospedagem	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				04/03	12,00	117		diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
Total	353,50	114,00			353,50			
Wanderlucio Rocha B Barros	90,00	139,00	120	24/02	18,00	123	diárias tempo posto fiscal	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				25/02	18,00	124	diárias tempo posto fiscal	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica

Processo nº 10970.000919/2010-60
Acórdão n.º 2402-004.462

S2-C4T2
Fl. 251

								despesas de viagem
				26/02	18,00	125	diárias tempo posto fiscal	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				27/02	18,00	126	diárias tempo posto fiscal	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				28/02	18,00	127	diárias tempo posto fiscal	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
Total	90,00	129,00			90,00			
Renato Ferreira Silva	117,80	137,00	131	08/10	13,00	136	refeição	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				08/10	16,40	135	despesa	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				09/10	13,00	135	refeição	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				09/10	16,40	136	refeição	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				10/10	13,00	137	refeição	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				12/10	10,00	134	refeição	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				12/10	valor ilegível	134	despesa	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				13/10	8,00	134	despesa	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				13/10	8,00	134	despesa	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
Total	117,80	137,00			97,80			
Elismar Eterno Martos	400,00	300,00	138	08/10	400,00	140	Carregamento de mercadoria	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
Total	400,00	300,00			400,00			
Clecio Tavares Ribeiro	194,00	274,00	141	29/04	95,00	144	arrastamento de atoleiros	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				04/05	90,00	143	diárias	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
Total	194,00	274,00			185,00			
Luis Antonio O Mendonça	207,50	192,00	145	08/09	25,00	147	conhecimento de transporte	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				12/09	108,00	147	diária motorista trainee	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				12/09	13,50	148	correio	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				13/09	36,00	147	diária ajuda de custo	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
Total	207,50	192,00			182,50			
Jamyl Vieira dos Sousa	86,00	259,00	149		0,00			diárias sem prestação de contas. Não foram apresentados recibos
Total	86,00	259,00			0,00			
Mauricio Oliveira Araujo	244,11	108,00	145	30/09	12,03	153	bilhete de passagem	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				29/09	179,79	153	bilhete de passagem	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				19/09	12,29	153	bilhete de passagem	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				29/09	12,00	153	refeição	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				29/09	12,00	153	despesa	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				29/09	8,00	154	despesa	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				30/09	8,00	154	despesa	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
Total	244,11	108,00			244,11			

O problema levantado pela recorrente é que a fiscalização considerou os pagamentos classificados como “despesas de viagem”, assim identificados em sua contabilidade, como se fossem diárias.

Entretanto, no relatório fiscal ficou consignado que na composição da base de cálculo foram descartados os registros contábeis com histórico de acertos pendentes, prestação de contas, estornos de lançamentos indevidos e viagens sem número de carga.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24.05.2004

Autenticado digitalmente em 13/01/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 13/01/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 26/01/2015 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 28/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Contata-se, entretanto, que os documentos apresentados não desnaturam o fato gerador, ao contrário, o confirmam.

Todavia, não ficou demonstrado nos autos, com clareza, se, por exemplo, os valores dos recibos analisados na Tabela 1 integram ou não a base de cálculo.

Repito que a dificuldade da análise dessa questão, neste foro, decorre da ausência de informação detalhada da composição da base de cálculo.

De todo o exposto é possível afirmar que o vício apontado alcança somente o documento de formalização do crédito tributário (auto de infração). Trata-se, portanto, de vício formal, conforme explica Paulsen²:

Vício formal x vício material. Os vícios formais são aqueles atinentes ao procedimento e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.

A formalização insuficiente dificulta a análise do processo a ponto de inviabilizar o contraditório, cerceando o direito de defesa do sujeito passivo.

Constatado o prejuízo, cabe reconhecer a nulidade do ato viciado, conforme preconiza o art. 55 da Lei 9.784/99, *contrario sensu*:

Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.

Por incompatibilidade, deixo de apreciar o mérito.

Por fim, é recomendável a realização de lançamento substitutivo.

Conclusão

Com base no exposto, voto por **anular o lançamento por vício formal**.

Luciana de Souza Espíndola Reis

² Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 2014.